

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 9. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. März 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 7. März 2005 wird abgeändert und spricht aus, dass in Entsprechung des Antrages vom 1. September 2004 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 vom 20. Jänner 2000 (1998), 5. März 2001 (1999), 5. Dezember 2001 (2000) und 31. Jänner 2003 (2001) gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben werden, weil sich der Spruch dieser Bescheide als nicht richtig erwiesen hat.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) betreibt ein Restaurant mit einer Appartementvermietung. Der Gewinn wird nach § 5 EStG 1988 ermittelt. Im Betriebsgebäude befindet sich auch die Privatwohnung. Das Ausmaß der privaten Nutzung des Betriebsgebäudes beträgt 10,78 % der Gesamtnutzfläche.

Mit Eingabe vom 1. September 2004 wurde seitens der Bw. die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 gemäß § 299 BAO angeregt. Begründend wurde ausgeführt, gemäß dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 8. 5. 2003, Rs. C-269/00, Seeling, erweise sich die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch von Gebäuden zu Wohnzwecken als richtlinienwidrig. Der Eigenverbrauch sei vielmehr steuerpflichtig und die damit zusammenhängenden Vorsteuern abzugsfähig.

Die Berechnung des Eigenverbrauchs und die Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern sei folgendermaßen ermittelt worden:

Jahre	Text	AK netto	VSt	2% AfA netto	20% USt-EV	§ 12 Abs. 10	Veränderung Zahllast
1991	Baukosten Privatwohnung	48.413,17	9.682,63	968,26	-193,65		
1992	Baukosten Privatwohnung	42.299,72	8.459,94	845,99	169,20		
1993	Baukosten Privatwohnung	2.950,52	590,10	59,01	-11,80		
1996	Baukosten Privatwohnung	9.679,21	1.935,84	193,58	-38,72		
	Summe	103.342,62	20.668,52	2.066,85	-413,37	0,00	0,00
1998					-413,37	2.066,85	1.653,48
1999					-413,37	2.066,85	1.653,48
2000					-413,37	2.066,85	1.653,48
2001					-413,37	1.098,59	685,22
2002					-413,37	252,59	-160,78
	Gesamtsumme USt-Gutschrift						5.484,88

Ferner wurde mitgeteilt, dass in den Jahren 1996 und 1997 die AfA Privatanteil mit 10 % versteuert worden sei, ab 1998 mit 0%.

Die Ausfertigungsdaten der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2001 wurden wie folgt bekannt gegeben: 20. Jänner 2000 (1998), 5. März 2001 (1999), 5. Dezember 2001 (2000), 31. Jänner 2003 (2001) und 4. November 2003 (2002). Die 5 Jahres-Frist beginne somit am 31.12.2000 zu laufen. Eie Rückvergütung sei daher ab 1998 möglich.

Mit Ausfertigungsdatum 14. Jänner 2005 wurde ein als Abweisungsbescheid 2002 bezeichneter Bescheid erlassen, mit dem der Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 4. November 2003 abgewiesen wurde. Begründend wurde ausgeführt, sofern es durch die Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs für vor 1998 geltend gemachte Vorsteuern ab 1998 zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 3 oder 10 UStG 1994 gekommen sei, sei diese in offenen Verfahren rückgängig zu machen und ein Eigenverbrauch zum Normalsteuersatz zu versteuern. Da lt. Aktenlage für die Jahre 1998 bis 2001 keine offenen Veranlagungen anhängig seien, habe dem Antrag nicht entsprochen werden können. Zudem liege die Aufhebung im Ermessen des Finanzamtes. Die für das Jahr 2002 begehrte Aufhebung werde wegen Geringfügigkeit nicht durchgeführt.

In einer weiteren Eingabe der Bw. vom 25. Jänner 2005 wurde mitgeteilt, dass der Abweisungsbescheid für das Jahr 2002 zur Kenntnis genommen werde. Der Antrag gemäß § 299 BAO vom 1. September 2004 betreffend die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 sei aber noch unerledigt.

Mit Ausfertigungsdatum 7. März 2005 wurde der Antrag vom 1. September 2004 gemäß § 299 BAO betreffend die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, da lt. Aktenlage für die Jahre 1998 bis 2001 keine offenen Verfahren anhängig seien, habe dem Antrag auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO nicht

entsprochen werden können. Das Seeling-Urteil sei nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 9. März 2005 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, die Rechtsauffassung des Finanzamtes Innsbruck widerspreche zweifellos geltendem Recht. Um die Kosten des Verfahrens für die Bw. zu minimieren werde als Begründung auf den bloßen Inhalt des § 299 BAO, den umfangreichen Erlass des BMF in der Angelegenheit "Seeling" sowie auf die Eingabe vom 25. Jänner 2005 verwiesen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

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

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen (vgl. Ritz, BAO-Handbuch mit einem Kommentar, Anm. 3 zu § 299 BAO).

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, 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.

Darüber hinaus sind zulässig:

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 eingegbracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist (§ 302 Abs. 2 lit. c BAO).

Da für Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2001 die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen war [Bescheide 20. Jänner 2000 (Umsatzsteuer 1998), 5. März 2001

(Umsatzsteuer 1999), 5. Dezember 2001 (Umsatzsteuer 2000), 31. Jänner 2003 (Umsatzsteuer 2001)], ist der Aufhebungsantrag als rechtzeitig gestellt anzusehen.

Das UStG 1994 hat die umsatzsteuerlichen Vorschriften betreffend Gebäude aus dem UStG 1972 übernommen. Betreffend den Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude galt gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972, dass Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Durch die ertragsteuerliche Anknüpfung konnte der Steuerpflichtige bei gemischt genutzten Gebäuden mit einer betrieblichen Nutzung von über 80 % die volle Vorsteuer geltend machen, er musste jedoch im Ausmaß der privaten Nutzung einen Eigenverbrauch versteuern.

Nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Hierzu besteht nach Z 1 folgende Ausnahme: Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1998 um das gemeinschaftsrechtlich gebotene Zuordnungswahlrecht erweitert. Der Z 1 wurde angeführt, dass "der Unternehmer jedoch die Möglichkeit hat, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen". Zugleich wurde in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 normiert, dass der Eigenverbrauch unecht steuerfrei ist. Auf die Steuerfreiheit des Eigenverbrauchs konnte gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht verzichtet werden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde die Zuordnungsvorschrift in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 geändert. Während bis dahin eine ausdrückliche Zuordnung zum Unternehmen erforderlich war, so sollte fortan die gänzliche Zuordnung von Gebäuden als Regelfall gelten. Seit dem Jahr 2000 gelten daher Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden kraft gesetzlicher Fiktion als zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Allerdings steht es dem Unternehmer frei, eine davon abweichende Zuordnung vorzunehmen.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen, der sich das Finanzamt offensichtlich anschließt, ist das Urteil des EuGH vom 8. 5. 2003, C-269/00, Rs. Seeling, im Bereich des österreichischen Umsatzsteuergesetzes vom 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden. Als Begründung wird Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie herangezogen. Dieser lautet wie folgt:

*"Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen."*

*Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."*

Da im UStG im Zeitpunkt des Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig war, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, war damit der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen.

Daraus wird von Bundesministerium für Finanzen gefolgert, dass Österreich von der Regelung der Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-Richtlinie Gebrauch gemacht hat. Ein Vorsteuerabzug soll daher für diesen Zeitraum nicht zustehen.

Lediglich im Fall einer untergeordneten Nutzung (bis zu 20 %, im Streitfall 10,78 %) räumen sogar die Umsatzsteuerrichtlinien ein, dass bei dieser Art der Nutzung von Gebäuden aufgrund der damaligen Anknüpfung an ertragsteuerrechtliche Grundsätze im Beitrittszeitpunkt der volle Vorsteuerabzug für das Gebäude zustand und daher in diesen Fällen ein laufender Eigenverbrauch zu versteuern war. Aufgrund der zum 1.1.1998 eingeführten Eigenverbrauchsbesteuerung ergab sich in derartigen Fällen ab dem Jahr 1998 aber das Erfordernis von Vorsteuerberichtigungen zu Lasten des Unternehmers gemäß § 12 Abs. 10 UStG hinsichtlich des untergeordnet nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteils. Diese Vorsteuerberichtigungen waren sogar nach Ansicht der Finanzverwaltung sowohl im Hinblick auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, C-269/00, Rs. Seeling, als auch im Hinblick auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie, der nur einen Vorsteuerausschluss in dem zum 1.1.1995 bestehenden Umfang zulässt, nicht gerechtfertigt (vgl. auch, Prechtl/Aigner, SWK-Sonderheft, Gemischt genutzte Gebäude, S. 86 ff).

Da die zum 1.1.1998 vorgenommene Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmens bei gemischt genutzten Gebäuden mit einer untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung sogar bei Annahme des Beibehaltungsrechtes gegen Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie verstößt, ist nach Ansicht der Referentin eine Bescheidbehebung geboten. Auf die weiteren Einwendungen (Anwendbarkeit des Seeling-Urteils) braucht daher nicht eingegangen werden.

Die Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist, wobei dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu kommt. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

Das eingeräumte Ermessen wird dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des Bescheides vorgegangen wird (VwGH vom 5.6.2003, 2001/15/0133).

Das Finanzamt hat die Ermessensübung überhaupt nicht begründet. Die Bw. hat hingegen folgende Zahllastdifferenzen für die Streitjahre bekannt gegeben: 1998: 1.653,48 €, 1999: 1.653,49 €, 2000: 1.653,48 € und 2001: 685,22 €. Da im Streitfall die Bw. zu Unrecht Vorsteuerberichtigungen zu ihren Lasten vornehmen musste und die steuerlichen Nachteile für die Bw. nicht nur geringfügig sind, ist dem Begehrten auf Bescheidbehebung zu entsprechen.

Was den Antrag der Bw. anbelangt, die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2001 aufzuheben und durch (neue) Umsatzsteuerbescheide zu ersetzen ist Folgendes zu bemerken:

Bei der Umsetzung der stattgebenden Entscheidung sind theoretisch drei Möglichkeiten denkbar – sowie in der Literatur auch für die grundsätzlich vergleichbare Situation bei der Stattgabe der Berufung gegen einen Bescheid, mit dem ein Wiederaufnahmeantrag abgewiesen wird, drei Varianten vertreten werden (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage Anm. 6 zu § 307, Stoll, BAO-Kommentar, S. 2966,2969, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anm. 5 zu § 307):

Aufhebung des angefochtenen Bescheides, mit dem der Aufhebungsantrag abgewiesen wurde (nicht gemäß § 289 Abs. 1 BAO); in weiterer Folge müsste das Finanzamt den Aufhebungsbescheid und damit verbunden die neuen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 erlassen (entsprechend Stoll, BAO-Kommentar 2969, anders 2960f und 2969).

Ausspruch der Aufhebung der Bescheide laut Antrag in der Berufungsentscheidung; das Finanzamt müsste dann die neuen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 erlassen (entsprechend Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, § 307 Anm. 5; Stoll, BAO-Kommentar S. 2960f, 2966, anders 2969). Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz sind - soweit ersichtlich - die einzigen Autoren, die bisher nicht nur zur vergleichbaren Problematik bei Wiederaufnahmen, sondern in Anm. 21 zu § 299 auch direkt zur Problematik des Verbindungsgebotes im Aufhebungsverfahren gemäß § 299 Abs. 2 BAO Stellung genommen haben: Eine Verbindung von Bescheiden setzt voraus, dass zur Erteilung beider Bescheide dieselbe Abgabenbehörde zuständig ist. Gegen eine Erlassung des neuen Sachbescheides durch die Abgabenbehörde

zweiter Instanz spricht, dass dadurch der Partei die Erhebung eines ordentlichen Rechtsmittels (Berufung) gegen den neuen Sachbescheid verunmöglicht wird. Eine Verbindung gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist überdies (auch in der ersten Instanz) gegebenenfalls überhaupt unmöglich, wenn der Erlassung eines neuen Sachbescheides entgegensteht, dass richtigerweise in der betreffenden "Sache" kein Bescheid zu erlassen ist.

Ausspruch der Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 in der Berufungsentscheidung und Neufestsetzung der Umsatzsteuer 1998 bis 2001 (funktional erstinstanzlich) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (entsprechend Bibus zitiert bei Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, Anm. 6 zu § 307 der dies offensichtlich als zumindest gleichwertige Variante betrachtet).

Die zweitangeführte von Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz vertretene Ansicht entspricht nach Ansicht der Referentin am ehesten dem Charakter des Berufungsverfahrens; ihr ist daher nach Meinung der Referentin der Vorzug zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. August 2005