

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Marsoner + Partner GmbH, vom 25. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 18. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Steuerpflichtige Umsätze 2004: 183.038,92 €; Umsatzsteuer-Gutschrift 2004: -93.496,91 €

Steuerpflichtige Umsätze 2005: 230.612,51 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2005: 12.181,00 €

Die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird endgültig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führte eine Fremdenpension und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2002 bis 2005, stellte der Prüfer fest, dass in den Jahren 2004 und 2005 ein Um- und Zubau zum bestehenden Gebäude mit Baukosten von 503.079,44 € netto (im Jahr 2004) und 2.868,23 € netto (im Jahr 2005) vorgenommen worden sei. Von diesen Baukosten sei ein Vorsteuerabzug im Ausmaß von 100 % geltend gemacht worden. Der Prüfer führte eine auf den reinen Um- und Zubau bezogene Nutzflächenberechnung durch und stellte fest, dass ein Anteil von 34,80 % auf privat genutzte Räumlichkeiten entfalle. In diesem

Ausmaß sei eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge vorzunehmen (vgl. Tz 2 und Beilage B des Bp-Berichtes vom 17. Jänner 2007, ABNr. abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 18. Jänner 2007 neue (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005. Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 25. Jänner 2007 fristgerecht „*Berufung*“, mit der er beantragte, den Vorsteuerabzug erklärungsgemäß und in Form endgültiger Bescheide zu gewähren. Zusammengefasst führte er aus, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 8. Mai 2003, Rs C-269/00, Seeling, von den gesamten Errichtungskosten des gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet sei, zustehe.

Mit „*Berufungsvorentscheidungen*“ vom 7. Oktober 2009 wurde die „*Berufung*“ vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass das EuGH-Urteil vom 8. Mai 2003, Rs C-269/00, Seeling, nicht anzuwenden sei. Gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie lege der Rat auf Vorschlag der Kommission fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar sei. Auf jeden Fall würden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter hätten, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum In-Kraft-Treten einer solchen Richtlinie könnten die Mitgliedstaaten gemäß Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. EG-Richtlinie (das sei für Österreich der Zeitpunkt des Beitrittes am 1. Jänner 1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen gewesen seien.

Im Umsatzsteuergesetz sei 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 gewesen, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Die vom Abgabepflichtigen geltend gemachte Vorsteuer sei daher zu Recht um die auf die privaten Baukosten entfallende Vorsteuer gekürzt worden.

Am 12. Oktober 2009 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergebe die Aufteilung der einzelnen nutzbaren Räume nach der Überwiegensregel eine betriebliche Nutzungsquote des gesamten Gebäudes von 80 % oder mehr als 80 %, so sei die Privatnutzung in der Regel von untergeordneter Bedeutung und das ganze Gebäude (100 %) zähle zum Betriebsvermögen. Der Vorsteuerabzug stehe in solchen Fällen für das gesamte Gebäude zu (100 % Vorsteuerabzug; Hinweis auf *Beiser* in SWK-Heft 20/21/2009, S 628).

Im Zuge der Betriebsprüfung sei die Nutzflächenverteilung des gesamten Gebäudes exakt erhoben und eine Aufteilung von 81,93 % betrieblich und 18,07 % privat festgesetzt worden (lt. „*Beilage B*“ des Bp-Berichtes). Entsprechend der Judikatur des VwGH stünden dem Abgabepflichtigen damit 100 % der Vorsteuern aus den Errichtungskosten zu.

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 erhoben:

Der Beschwerdeführer (Bf.) führte in A als Einzelunternehmer eine Fremdenpension und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Betriebsgebäude wurde vom Bf. seit Beginn der Tätigkeit auch untergeordnet (zu weniger als 20 % der Gesamtnutzfläche) für private Wohnzwecke genutzt. In den Jahren 2004 und 2005 wurde ein Um- und Zubau zum bestehenden Gebäude vorgenommen, wobei Baukosten von 503.079,44 € netto (im Jahr 2004) und 2.868,23 € netto (im Jahr 2005) angefallen sind. Von diesen Errichtungskosten machte der Bf. einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 100 % geltend. Im Zuge dieses Bauvorhabens wurde das Betriebsgebäude um ein 3. und 4. Obergeschoss aufgestockt, wobei diese beiden Stockwerke in der Folge sowohl betrieblich als auch privat genutzt wurden. Die übrigen Baumaßnahmen betrafen betrieblich genutzte Räumlichkeiten in den unteren Stockwerken.

Im Zuge der Außenprüfung wurde vom Prüfer eine Nutzflächenberechnung durchgeführt. Demnach entfiel - bezogen auf den reinen Um- und Zubau - ein Anteil von 34,80 % auf privat genutzte Räumlichkeiten und ein Anteil von 65,20 % auf betrieblich genutzte Räumlichkeiten. Bezogen auf das Gesamtgebäude (inklusive Altbestand) ergab sich eine Nutzflächenverteilung von 81,93 % betrieblicher und 18,07 % privater Nutzung. Die Nutzung für private Wohnzwecke war damit - bezogen auf die Gesamtnutzfläche - weiterhin untergeordnet (weniger als 20 %).

Dieser Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus dem Inhalt der Veranlagungsakten sowie den Nutzflächenberechnungen des Prüfers anlässlich der Außenprüfung. Streit besteht nun darüber, in welchem Ausmaß von den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Errichtungskosten Vorsteuern geltend gemacht werden können.

Zur Frage des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem **Erkenntnis vom 19. März 2013, ZI. 2010/15/0085**, Folgendes zu Recht erkannt:

„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 des Einkommensteuergesetzes 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 die ‚Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung‘.

Mit Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof dem EuGH gemäß Art 234 EG Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, über die der EuGH in der Folge mit Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer, abgesprochen hat. In diesem Beschluss vom 24. September 2007 führte der Verwaltungsgerichtshof zur Erläuterung der Rechtslage in Österreich u.a. aus:

„In Bezug auf privaten Wohnraum enthält das UStG 1994 zwei einander überlappende Bestimmungen, die einen Vorsteuerabzug entgegenstehen können:

§ 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen. (...)

Für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt wird, bewirkt jede dieser Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 andererseits) für sich, dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt wird, der dem Unternehmen dient, nicht aber für jenen Teil, der privaten Wohnzwecken dient (siehe hiezu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2007, 2005/14/0091).

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 hat seit dem EU-Beitritt Österreichs folgende Änderungen erfahren:

Bei Inkrafttreten des UStG 1994 (mit 1. Jänner 1995) bestimmte § 12 Abs. 2 Z. 1 (wie das Vorgängergesetz UStG 1972), dass Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Das bedeutet, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich jenes Teiles des Gebäudes, der privaten Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient, nicht gewährt wird. (...)

(Anmerkung: Eine praktisch wenig bedeutsame Ausnahme ergab sich aus der Technik des Gesetzes, in § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 an die Einkommensteuer anzuknüpfen, dadurch, dass nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Einkommensteuer eine Aufteilung des Gebäudes dann nicht vorzunehmen ist, wenn die betriebliche Nutzung weitaus überwiegt, d.h. 80 % der Fläche des Gebäudes erreicht. Ein solches zu 80 % oder mehr betrieblich genutztes Gebäude wird nicht aufgeteilt, sondern gehört zur Gänze zum Betriebsvermögen. In einem solchen Fall erfolgt die erforderliche Korrektur bei der Gewinnermittlung des Betriebes dadurch, dass die private Nutzung als ‚Nutzungsentnahme‘ (insbesondere anteilige Absetzung für Abnutzung) angesetzt

wird. Wenn auch jedes Jahr der Betriebsausgabenabzug durch den Ansatz einer ‚Nutzungsentnahme‘ sofort und unmittelbar wieder neutralisiert wird, letztlich also auch ein untergeordnet privat genutzter Teil eines Betriebsgebäudes nicht zu Betriebsausgaben, wie sie in § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 und 1994 angesprochen sind, führt, haben Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in einer großzügigen Auslegung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 und 1994 in solchen Fällen den Vorsteuerabzug doch für das gesamte Betriebsgebäude zuerkannt.)

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde einerseits in § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 normiert, dass gemischt genutzte Gebäude auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, und zugleich in § 6 Abs. 1 Z. 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt, dass die Verwendung der Gebäudeteile für private Wohnzwecke einen (den Vorsteuerabzug ausschließenden) steuerbefreiten Umsatz darstellt. (...)

(Anzumerken ist, dass die in § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 vorgenommene Umstellung der Technik des Vorsteuerausschlusses auf jene der Bundesrepublik Deutschland dazu geführt hat, dass das Gesetz - seinem Wortlaut nach - auch jene Privaträume vom Vorsteuerabzug ausschließen würde, die in zu 80 % und mehr betrieblich genutzten Gebäuden (Gewerbeimmobilien und Industrieimmobilien) gelegen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hegt aber keine Zweifel, dass für solche (beinahe zur Gänze für das Unternehmen verwendete) Immobilien der zum 1. Jänner 1995 bestehenden Rechtsprechung entsprechend der Vorsteuerabzug zu gewähren ist.) (...)

Nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 8. Mai 2003, C-269/00, (im Folgenden Rs Seeling), (...) hat der österreichische Gesetzgeber - bei Beibehaltung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 - mit dem Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 27/2004, wiederum eine neue Gesetzestechnik zur Sicherstellung des Vorsteuerausschlusses versucht (siehe auch Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 134/2003).“

Das - Umsatzsteuer 2003 bis 2007 betreffende - hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, lautet auszugsweise:

„Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erging das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer. Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 (vgl. zuletzt das Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, und das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2009/15/0222) ausgesprochen, dass sich der Vorsteuerausschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, nicht hingegen aus der - nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbaren - Vorsteuerausschlussregelung, welche das Abgabenänderungsgesetz 1997 durch die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 geschaffen hat.

Aus dem hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ergibt sich, dass für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerauschluss - insbesondere vor dem Hintergrund der hier maßgeblichen Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 186a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - durch die (speziellere) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt wird. Bei teilweise privaten Wohnzwecken des Unternehmers dienenden Gebäuden ist daher das Überwiegen der privaten Nutzung pro Raum zu prüfen und nicht das Erreichen der 10%-Grenze an unternehmerischer Nutzung des Gesamtgebäudes. Eine 10%-Grenze, wie sie mit dem AbgÄG 2004 in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eingeführt worden ist, findet sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht. Werden daher bei einem gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäude Räume von insgesamt mehr als 90 % der Nutzfläche des Gebäudes ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so schließt dies dennoch den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze aus (vgl. Beiser, Steuern⁷, Stand 1. September 2009, 289 f).“

Den Erkenntnissen vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, und vom 28. Juni 2012, 2009/15/0222, ist zu entnehmen, dass auch nach der durch BGBl. I Nr. 134/2003, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2004 vorgenommenen Einführung des Abs. 1a des § 3a UStG 1994 und auch nach der Ergänzung dieser Regelung durch BGBl. I Nr. 27/2004, sohin auch für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2004 (und zumindest für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerauschluss durch die spezielle Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt ist, die eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes vorsieht.

Für die Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebsvermögen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110): Grundsätzlich ist für jeden Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und privat verwendet wird, das Überwiegen der einen oder der anderen Nutzung maßgeblich. Ergibt sich sodann, dass bei manchen Räumen die betriebliche Nutzung, bei anderen hingegen die außerbetriebliche Nutzung überwiegt, so gehört das Gebäude in jenem Ausmaß dem Betriebsvermögen an, in dem die Räume mit überwiegender betrieblicher Nutzung zu den Räumen mit überwiegend privater Nutzung stehen. Erreicht der privat genutzte räumliche Gebäudeanteil bloß ein untergeordnetes Ausmaß, was der Fall ist, wenn er weniger als ca. 20 % des Gebäudes umfasst, gehört das Gebäude insgesamt zum Betriebsvermögen.

Werden für Zwecke der Einkommensteuer privat genutzte Räume eines Gebäudes dem Betriebsvermögen zugerechnet, weil sie in Verhältnis zum Gesamtgebäude nur ein untergeordnetes Ausmaß erreichen, hatte dies bereits im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 zur Folge, dass auch die mit diesem privat genutzten Gebäudeteil zusammenhängenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend gemacht werden

können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, 82/14/0100, und hiezu Nolz, Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung, SWK 1983, 85 (87)). Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im oben angeführten Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, zum Ausdruck gebracht hat, besteht dieser nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU gegebene Vorsteuerabzug für bloß untergeordnete privat genutzte Gebäudeteile auch im Geltungsbereich des UStG 1994 weiter:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten 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 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. für seine Lebensführung aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, sodass Kosten für den privaten Wohnraum bei der Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210). Ungeachtet der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zählen aber - wie oben ausgeführt - privat genutzte Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung einkommensteuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen und führen damit zu (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (AfA, etc.), welche erst in der Folge durch den korrespondierenden Ansatz einer so genannten ‚Nutzungsentnahme‘ im Ergebnis neutralisiert werden. Im Hinblick darauf ist die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - vor dem Hintergrund der Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - dahingehend auszulegen, dass sie für einen solchen Gebäudeteil, der erst nach einer Verrechnung mit der ‚Nutzungsentnahme‘ und sohin erst im saldierten Ergebnis zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führt, keinen Vorsteuerausschluss normiert.

Nach Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten bloß berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, mwN). Entgegen der Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes bewirkt sohin auch nicht die Regelung des § 3a Abs. 1a UStG den Vorsteuerausschluss für den in Rede stehenden untergeordneten Gebäudeteil (vgl. hiezu auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 300, unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles).“

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 2013, ZI. 2010/15/0085, zufolge ist somit jedenfalls nach der bis 2010 geltenden Rechtslage in Bezug auf beinahe zur Gänze für das Unternehmen verwendete Immobilien - was der Fall ist, wenn der privat genutzte räumliche Gebäudeanteil weniger als ca. 20 % des Gebäudes umfasst - der zum

1. Jänner 1995 bestehenden Rechtsprechung entsprechend der Vorsteuerabzug auch für jene Privaträume zu gewähren.

Das Finanzamt hat bei den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Errichtungskosten „Gebäude“ eine Vorsteuerkürzung im Ausmaß von 34,80 % der geltend gemachten Vorsteuern vorgenommen. Dabei handelt es sich um jenen Anteil, der - bezogen auf den reinen Um- und Zubau - auf privat genutzte Räumlichkeiten entfiel. Das Finanzamt ist dabei offensichtlich davon ausgegangen, dass es sich bei dem in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Zubau um ein - losgelöst vom Altbestand - eigenständiges, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut „Gebäude“ handle, das zu 34,80 % dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Im Streitfall ist aber entscheidend, dass das gesamte Gebäude - auch nach Durchführung des Bauvorhabens - ein **einheitliches Wirtschaftsgut** darstellt, bei dem die Nutzung für private Wohnzwecke - bezogen auf die Gesamtnutzfläche - mit 18,07 % untergeordnet war.

Im Zuge des in den Jahren 2004 und 2005 durchgeführten Bauvorhabens wurde das Betriebsgebäude um ein 3. und 4. Obergeschoss aufgestockt. Bei Aufstockung eines Gebäudes kann das Gebäude immer nur einheitlich betrachtet werden, wenn die Frage der 20%-Grenze geprüft wird. Bei Durchführung eines Anbaus kann die äußere und innere Gestaltung des Gebäudes eine Rolle spielen, ob der Anbau für sich getrennt betrachtet wird und ob danach etwa ein Gebäudeteil von nicht untergeordnetem Ausmaß vorliegt oder ob der Anbau gemeinsam mit dem Altgebäude betrachtet wird (vgl. hiezu Nolz, „Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung“, in SWK-Heft 6/1983, 85 (86)). Es ist weiters zu bedenken, dass das gegenständliche Betriebsgebäude auch aufgrund der einheitlichen Fassadengestaltung (vgl. www), der Unterbringung von Wirtschaftsräumen sowohl im Altbau als auch im Zubau und der inneren Verbindung von Altbau und Zubau nur eine aus Alt- und Zubau bestehende Einheit bilden kann.

Der im Zuge des Bauvorhabens errichtete privat genutzte Gebäudeteil im 3. und 4. Obergeschoss der Fremdenpension erlangt auch unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung kein eigenständiges Gewicht, wenn man berücksichtigt, dass es sich dabei um Wohnräume handelt, die einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft (Gästebeherbergung) dient (vgl. VwGH 18.1.1983, 82/14/0100, 0103, 0104; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172). Gerade der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Jänner 1983, Zl. 82/14/0100, 0103, 0104, zugrunde liegende Sachverhalt ist dem vorliegenden Streitfall in seinen wesentlichen Punkten vergleichbar, betraf er doch einen Zubau zu einem Pflegeheim, wobei 25 % der Herstellungskosten des Zubaus dem privat genutzten Teil des Zubaus zuzurechnen waren; bezogen auf das Gesamtgebäude betrug der Wohnzwecken dienende Teil aber nur rund 13 %.

Da die Nutzung für private Wohnzwecke im vorliegenden Streitfall die Richtschnur von 20 % - bezogen auf die Gesamtnutzfläche - unterschritt, war das gesamte Gebäude trotz der relativ hohen, auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Baukosten zum Betriebsvermögen zu rechnen. Da die privat genutzten Räume des Gebäudes für

Zwecke der Einkommensteuer dem Betriebsvermögen zugerechnet werden, weil sie im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur ein untergeordnetes Ausmaß erreichen, sind auch die mit diesem privat genutzten Gebäudeteil zusammenhängenden Umsatzsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als Vorsteuer abzugsfähig (vgl. nochmals VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085).

Die anzuerkennenden Vorsteuerbeträge ermitteln sich wie folgt:

	2004 €	2005 €
Vorsteuern lt. Bp	79.785,01	13.230,78
Vorsteuerkürzung lt. Bp	34.489,86	199,64
Vorsteuern lt. Erkenntnis	114.274,87	13.430,42

Die Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses sind.

Endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer: Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Der Bf. beantragte demgegenüber, den Vorsteuerabzug erklärungsgemäß in Form endgültiger Bescheide zu gewähren.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO in der Fassung FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes darf daher zB auch einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen ersetzen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 14, mwN).

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist in der Begründung eines vorläufigen Bescheides insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 9, mwH).

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wurden hinsichtlich der Vorläufigkeit nicht begründet. Auch der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuererstbescheid für das Jahr 2004 (vom 17. Februar 2006) begnügte sich hinsichtlich der Vorläufigkeit mit der Wiedergabe des Gesetzestextes. Offensichtlich erblickte das Finanzamt die Ungewissheit in der - bis zur höchstgerichtlichen Klärung - bestehenden Rechtsunsicherheit, wie der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden auf der Grundlage des EuGH-Urteils vom 8. Mai 2003, Rs C-269/00, Seeling, zu beurteilen ist.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „*zeitlich bedingte*“ Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 1, mwN). Es muss sich um vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; VwGH 29.7.1997, 95/14/0117; VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039; VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde und letztlich von den Gerichtshöfen öffentliches Recht gelöst werden wird, rechtfertigt nicht eine vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wurden somit am 18. Jänner 2007 zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Dessen ungeachtet ist mittlerweile auch für die Streitjahre höchstgerichtlich geklärt (vgl. VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085), wie der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden im Falle untergeordneter Privatnutzung zu beurteilen ist. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich lag ebenfalls nicht vor. Dies umso weniger, als anlässlich der Außenprüfung eine - sowohl auf den reinen Um- und Zubau als auch auf das Gesamtgebäude bezogene - Nutzflächenberechnung durchgeführt wurde und das Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten Gebäudenutzung unbestritten festgestellt werden konnte. Die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 ist mit diesem Erkenntnis daher endgültig festzusetzen.

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 den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden im Falle untergeordneter Privatnutzung. Darüber hinaus hing die Entscheidung zur Frage, ob der Gebäudezubau mit dem

Altbestand ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 2. April 2015