

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Dr. Peter Krüger, 1090 Wien, Pichlergasse 3, vom 14. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vom 11. Jänner 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 iVm 302 Abs.2 lit.c BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist die Eigentümergemeinschaft (Ehegatten X.) der Liegenschaft Wien (Kaufvertrag vom 3. März 1995).

Für die Jahre 1995 bis 1999 wurde 2001 eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt und folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

„Das Haus P-G. wurde in den Jahren 1997 bis 2000 renoviert. Im Zuge dieser Renovierungsarbeiten wurde neben Wohnungen, welche der Vermietung dienen, auch die selbst genutzte Wohnung (3. Stock, Top 16) instandgesetzt. Ab diesem Zeitpunkt war eine Fremdvermietung dieser Wohnung nicht mehr geplant. Aufwendungen und Vorsteuern im Zusammenhang mit dieser selbst genutzten Wohnung sind zur Gänze nicht abzugsfähig. Aufwendungen und Vorsteuern für Instandsetzungen vermieteter Wohnung sind hingegen vollabzugsfähig. Soweit allgemeine Teile des Hauses saniert wurden, ist ein Eigenanteil in Höhe von 18,59% (Flächenschlüssel; Anteil der ehelichen Wohnung) auszuscheiden.“

Die Gesamtinvestition im Haus P-G. der Jahre 1997 bis 2000 betrugen ca. S 12.440.000,00.

Laut Aufstellung des beauftragten Architekten entfallen von diesen Investitionen

46% auf vermietete Wohnungen,

14% auf allgemeine Hausteile und

40% auf die selbst genutzte Wohnung.

Das Nichtausscheiden dieses Privatanteiles geht auf eine früher auch vom BmfF für vertretbar gehaltene Rechtsauffassung (20% Grenze) zurück.

**Berechnung der abziehbaren Vorsteuern:**

		<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Vorsteuern lt. Erklärung		<b>58.512,29</b>	<b>571.849,51</b>	<b>831.831,64</b>
davon entfallen auf				
	Investitionen	40.000,00	538.927,83	726.982,24
	Vermietung *	3.000,00	2.907,83	7.387,08
	allgemein	15.512,29	30.013,85	97.462,32
Aufteilung der VSt Investitionen		<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
gesamt	100,00%	40.000,00	538.927,83	726.982,24
vermietete Wohnungen	46,00%	18.400,00	247.906,80	334.411,83
allgemeine Teile	14,00%	5.600,00	75.449,90	101.777,51
eheliche Wohnung	40,00%	16.000,00	215.571,13	290.792,90
abziehbare Vorsteuern				
Vermietung	100,00%	3.000,00	2.907,83	7.387,08
allgemein	81,41%	12.628,56	24.434,28	79.344,07
vermietete Wohnungen	100,00%	18.400,00	247.906,80	334.411,83
allgemeine Teile	81,41%	4.558,96	61.423,76	82.857,07
eheliche Wohnung	0,00%	0,00	0,00	0,00
abziehbare Vorsteuer lt. Bp		<b>38.587,52</b>	<b>336.672,67</b>	<b>504.000,06</b>

\* dabei handelt es sich um direkt der Vermietung zuordenbare Aufwendungen (Anwaltskosten, Entrümpelung vermieteter Wohnungen, etc.)

Am 9. August 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Aufhebung von Bescheiden betreffend die Umsatzsteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003.

Der Antrag gründete sich auf § 299 iVm § 302 (2) c) BAO und den Rechtsänderungen, die den Gegenstand des Erlasses BMF 21. Juni 2004 (Seeling) bilden.

Beigelegt wurden die berichtigten USt-Erklärungen und eine Übersichtstabelle Aufrollung.

## Aufrollung der Vorsteuern nach Seeling-Erlaß

		Grundlage Betriebsprüfung				Grundlage Einnahmen-Ausgaben-Rechnung			Summe in S	
		%	1998	1999	2000	2001	2002	2003		
<b>VORSTEUERN</b>										
Vermietung		100,00%	2.907,83	7.387,08	0,00	100,00%	93.137,53	1.989,70	3.310,99	
allgemein		100,00%	30.013,85	97.462,32	54.819,52	100,00%	22.928,36	1.736,58	1.312,87	
Investitionen		100,00%	538.927,83	726.982,24	879.411,01	98.137,93	16.535,14	13.554,21		
<b>BISHER:</b>										
Vermietung		100,00%	2.907,83	7.387,08	0,00	100,00%	93.137,53	1.989,70	3.310,99	
allgemein		81,41%	24.434,28	79.344,07	44.628,57	81,41%	18.665,98	1.413,75	1.068,81	
Investitionen	vermietete Wohnungen	46,00%	247.906,80	334.411,83	57,40%	75.888,34	16.216,92	13.554,21		
	allgemeine Teile	11,40%	61.423,76	82.857,07		81,41%	22.249,59	318,22	0,00	
	eheliche Wohnung	0,00%	0,00	0,00		0,00%	0,00	0,00	0,00	
Vorsteuer bisher:			336.672,57	504.000,06	549.410,49	209.941,44	19.938,59	17.934,01	2.121.162,99	
<b>NEU (SEELING-ERLASS):</b>										
Vermietung		100,00%	2.907,83	7.387,08	0,00	100,00%	93.137,53	1.989,70	3.310,99	
allgemein		100,00%	30.013,85	97.462,32	54.819,52	100,00%	22.928,36	1.736,58	1.312,87	
Investitionen	vermietete Wohnungen	46,00%	247.906,80	334.411,83	60,00%	527.646,61	100,00%	75.888,34	16.216,92	
	allgemeine Teile	14,00%	75.449,90	101.777,51		100,00%	27.330,29	390,89	0,00	
	eheliche Wohnung	40,00%	215.571,13	290.792,90		100,00%	0,00	0,00	0,00	
Vorsteuer neu:	Kennzahl 060		571.849,51	831.831,64	934.230,53		219.284,52	20.334,09	18.178,07	3.087.135,06
<b>Vorsteueränderung:</b>										
			235.176,84	327.831,58	384.820,04		9.343,08	395,50	244,06	965.972,07
<b>EIGENVERBRAUCH</b>										
AfA		81,41%	134.945,22	134.945,22	134.945,22	81,41%	134.945,22	9.806,85	9.806,85	
Betriebskosten		81,41%	151.661,82	152.059,08	159.470,02	81,41%	150.295,29	14.869,50	11.566,72	
Summe		81,41%	286.607,04	287.004,30	294.415,24	81,41%	285.240,51	24.676,35	21.373,57	
Berechnungsgrundlage		100,00%	352.053,85	352.541,83	361.645,06	100,00%	350.375,27	30.311,20	26.254,23	
Eigenverbrauch	Kennzahl 001	18,59%	65.446,81	65.537,53	67.229,82	18,59%	65.134,76	5.634,85	4.880,66	
Eigenverbrauchs-USt		20,00%	-13.089,36	-13.107,51	-13.445,96	20,00%	-13.026,95	-1.126,97	-976,13	-81.609,11
Erstattung 2004:			222.087,48	314.724,08	371.374,08		-3.683,87	-731,47	-732,07	884.362,96
<b>VORSTEUERBERICHTIGUNG 2005</b>										
Berichtigung §12 (10):			40%	50%	60%		70%	80%	90%	
Investitionen	allgemeine Teile	Differenz	14.026,14	18.920,44	22.864,69	Differenz	5.080,70	72,67	0,00	
	eheliche Wohnung	Differenz	215.571,13	290.792,90	351.764,40	Differenz	0,00	0,00	0,00	
Summe			229.597,27	309.713,34	374.629,09		5.080,70	72,67	0,00	
Zahlung 2005:			-91.838,91	-154.856,67	-224.777,45		-3.556,49	-58,13	0,00	-475.829,44
Ergebnis S:			130.248,57	159.867,41	146.596,62		-7.240,36			408.533,52
Ergebnis €:							-789,61	-732,07		

rot: eingegebene Beträge  
schwarz: errechnete Beträge

Das Finanzamt erließ einen Bescheid datiert mit 11. Jänner 2005, mit dem das Ansuchen des Bw. betreffend den Antrag gem. §§ 299 iVm 302 Abs.2 lit.c BAO hinsichtlich UStG 1998 bis 2003 abgewiesen wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass wie schon vorab per e-mail mitgeteilt worden sei, klarstellend festgehalten werde, dass die gesamte Vorsteuer für eine untergeordnete (bis zu 20 %) nicht unternehmerische Nutzung eines Grundstückes nur entsprechend den ertragssteuerlichen Grundsätzen, d.h. nur in den Fällen der untergeordneten nicht betrieblichen Nutzung, abzugsfähig sei.

Also nur dann, wenn sich das Gebäude einkommensteuerrechtlich zur Gänze im Betriebsvermögen befunden habe.

Sei das Gebäude hingegen (wie im Fall des Bw) zu 85% für Vermietungszwecke (außerbetriebliche Einkünfte) und zu 15 % für nicht unternehmerische Zwecke (eigene Wohnzwecke) verwendet worden, sei aufgrund der bis zum 31.12.1999 geltenden Anknüpfung an ertragsteuerliche Grundsätze ein Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerisch genutzten Teil nicht zugestanden und könne es daher in der Folge auch trotz des EuGH-Urteiles vom 8.5.2003, C-269/00 „Seeling“ zu keinem Eigenverbrauch und damit zum Abzug der gesamten objektbezogenen Vorsteuer kommen.

Gegen den Bescheid brachte der Bw. Berufung ein.

Begründend wurde ausgeführt:

### **„1. EU-rechtliche Grundsätze“**

*Der EuGH vertritt folgende klare Meinungen, die hier wichtig sind:*

- a) *Ausnahmen von Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuerabzug sind eng auszulegen.*  
(EuGH C-269/00, Seeling, Randnr. 44 mwN; EuGH C-409/99, Metropol/Stadler, Randnr. 59)
- b) *Nicht allein die explizite Rechtslage, sondern auch die von den staatlichen Behörden gepflogene Praxis entscheidet, ob eine Übergangsausnahme der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie Platz greifen kann.*  
(EuGH C-409/99, Metropol/Stadler, Randnr. 49, VwGH 2000/14/0012; VwGH 98/14/0198)
- c) *Wenn sich – ausgehend von einer zulässigen Übergangsausnahme – die innerstaatliche Rechtslage dem Ziel der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie nähert, darf dies nicht wieder rückgängig gemacht werden.*  
(EuGH C-40/00, Kommission/Frankreich, Randnr. 17, 18, 24; EuGH C-409/99, Metropol/Stadler, Randnr. 46)

### **2. Gleichbehandlungsgedanke**

*Der VwGH erkannte in gefestigter Rechtsprechung, dass für den Vorsteuerabzug bei untergeordneter privater Nutzung eine Aufteilung in betrieblich und privat genutzt Teile nicht statt habe. Die Grenze sei in der Regel bei 20% anzunehmen (für viele: VwGH 96/15/0051 vom 19.11.1998).*

*Unser Zinshaus wird wie ein Betrieb bewirtschaftet, in dem – in der Art der anderen dreizehn Haushalte – „zufällig“ auch die Eigentümer wohnen. Es bildet umsatzsteuerrechtlich ein*

Unternehmen und es ist nicht einzusehen, warum die 20%-Regel hier (bei der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“) nicht herangezogen werden soll.

Rechtlich und auch im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widerspricht es dem Gleichheits- und Sachlichkeitsgebot des österreichischen Verfassungsrechtes, betriebliche und außerbetriebliche untergeordnete Privatnutzung umsatzsteuerlich unterschiedlich zu behandeln.

Folgerichtig kennen das österreichische Umsatzsteuergesetz, die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388 EWG und der EuGH nur einen einheitlichen umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff. Er ist autonom gemeinschaftsrechtlich auszulegen und hat mit dem österreichischen ertragsteuerrechtlichen Betriebsbegriff nichts zu tun. Auf die Frage, ob betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte erzielt werden, kommt es nicht an.

Die Auffassung, eine untergeordnete Privatnutzung würde bei verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich zu behandeln sein, findet auch in der Rechtsprechung des VwGH keine Stütze.

Die 20%-Grenze gilt auch bei „Vermietung und Verpachtung“.

Daher ist das EuGH-Urteil C-269/00, Seeling, auch in unserem Fall heranzuziehen.

### **3. Verwaltungspraxis bei untergeordneter nicht unternehmerischer Nutzung**

Die notorische österreichische Verwaltungspraxis gründet ebenfalls auf den angeführten Gleichbehandlungsüberlegungen. Danach wurde bei der Umsatzsteuer hinsichtlich der untergeordnet nicht unternehmerischen Nutzung zwischen den betrieblichen Einkunftsarten und der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ kein Unterschied gemacht.

Gerade in dem Prüfungsbericht, der das Anlassverfahren rechtskräftig abschloss, wird darauf ausdrücklich Bezug genommen:

„Das Nichtausscheiden dieses Privatanteiles geht auf eine früher auch vom BmFf für vertretbar gehaltene Rechtsauffassung (20% Grenze) zurück“ (Tz 13 des Berichtes vom 28. Mai 2001, AbNr. 106002/01).

Die einschlägigen Verwaltungsanweisungen (Umsatzsteuerrichtlinien) behandeln die Frage nirgends ausdrücklich. Allerdings geht der 7. Durchführungserlass Umsatzsteuer zum entscheidenden Stichtag 1.1.1995 (EU-Beitritt) erkennbar davon aus, dass sowohl bei betrieblichen Einkunftsarten als auch bei der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ Vorsteuerabzüge durch Eigenverbrauchsbesteuerung im Ergebnis wieder rückgängig gemacht werden (Abschnitt 87, § 12 Abs. 11, 2.Unterabsatz). Er schildert also die beschriebene Verwaltungspraxis.

Auch die aktuelle Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vom 21.6.2004 weist auf die 20%-Grenze der untergeordnet nicht unternehmerischen Nutzung hin. Dabei lässt sie keine Unterscheidung in betriebliche und außerbetriebliche Einkunftsarten erkennen.

Wegen der am und nach dem 1.1.1995 gepflogenen Verwaltungspraxis ist es Österreich im vorliegenden Fall verwert, sich auf die Übergangsausnahme von Art 17 Abs.6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zu berufen.

Daher ist das EuGH-Urteil C-269/00 anwendbar und bildet einen Wiederaufnahmegrund.

### **4. EUGH C-269/00, Seeling, spätestens ab 1998 anwendbar**

Die Überlegungen zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG in Rz 1912 USt-Richtlinien stellen wesentlich auf Österreichs Beitrittszeitpunkt ab: Sie reklamieren die damalige Vorsteuerausnahme (Anknüpfung an Ertragssteuerrecht) als EU-rechtskonform und wollen sie damit den Überlegungen des EuGH entziehen.

Die behauptete Ausnahme wurde vom österreichischen Gesetzgeber jedoch mit 1998 ausdrücklich aufgegeben, indem die EU-rechtlich gebotene Wahlmöglichkeit eingeräumt wurde:

„...Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.“ (§ 12(2)Z1 2.Satz UStG)

Die Bestimmung näherte die österreichische Rechtslage dem Vereinheitlichungsziel der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG an und kann selbst unter Berufung auf eine Übergangsausnahme nach Art 17 Abs.6 dieser Richtlinie nicht mehr verlassen werden.

Folgerichtig gestehen die USt-Richtlinien (Fassung 21.5.2004) zu, dass Vorsteuerausschlüsse ab dem Jahr 1998 rückgängig zu machen und der Eigenverbrauch zu besteuern sind (Rz 1912).

Die gesetzgeberische Entscheidung zur Wahlmöglichkeit betraf sowohl betriebliche wie auch außerbetriebliche Einkunftsarten.

Wir haben sie ergriffen und sie wirkt sich nun aufgrund von EuGH C-269/00, Seeling, zugunsten einer Vorsteueraufrollung und Wiederaufnahme aus.

5. EuGH C-269/00, Seeling, jedenfalls ab 2000 anwendbar.

Mit 1.1.2000 gab das Umsatzsteuergesetz die Anknüpfung an ertragsteuerliche Grundsätze überhaupt auf. Daher trägt ab diesem Jahr der Verweis auf diese Anknüpfung nicht mehr und es ist jedenfalls ab dem Veranlagungsjahr 2000 anschließend an EuGH C-269/00 ein Wiederaufnahmegrund gegeben.“

Der UFS brachte dem Bw. die Entscheidung des EUGH C-460/07 (Puffer) und des VwGH 2009/15/0100 zur Kenntnis.

Der Bw. gab folgende Stellungnahme zu den Entscheidungen des EuGH C-460/07 (Puffer) und des VwGH 2009/15/0100 ab:

„Den genannten Entscheidungen liegt ein Fall zugrunde, der sich wesentlich von unserem unterscheidet: Die Beschwerdeführerin Sandra Puffer beanspruchte bei einer betrieblichen Verwendung von 11 % eine vollständige Zuordnung ihres Wohnhauses zum Unternehmensbereich. Wir berufen uns bei einer betrieblichen Verwendung von 81,41% auf eine solche Zuordnung.“

Außerdem handelt es sich bei uns von der Unternehmensart her um ein typisches Zinshaus mit dreizehn weiteren Wohnparteien und nicht um ein Einfamilienhaus mit Schwimmbad und lediglich Einliegerbüros.

Daraus folgt rechtlich:

§ 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 kommt in unserem Fall eine andere Bedeutung als bei Frau Puffer zu, weil die Verwaltungspraxis zum Zeitpunkt des EU-Beitritts Österreichs mit zu berücksichtigen ist. Diese Verwaltungspraxis spielt im Präzedenzfall keine Rolle, in unserem Fall wohl.

Am 1.1.1995 sah die von der Finanzbehörde gepflogene und vom Verwaltungsgerichtshof bestätigte Anwendung von § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 bei untergeordnet nicht unternehmerischer (20 %-Grenze) von Gebäuden keine Aufteilung in unternehmerisch und privat genutzte Teile vor. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise ich auf meine Berufungsschrift vom 14. Februar 2005.

Für unseren Fall ist daher § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 im geschilderten Sinn als Lex spezialis für Gebäude anzuwenden und man kann sich nicht auf § 12 Abs.2 Z 2 lit a UStG und dessen Übergangsausnahme von der Sechsten Richtlinie berufen. Die beiden Bestimmungen führten am 1.1.1995 zu unterschiedlichen Rechtsfolgen und „überlappen“ sich daher – im Gegensatz zu Causa Puffer – nicht.

*Die Überlegung, dass sich die beschriebene Verwaltungspraxis auf § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG stützt, führt zum gleichen Ergebnis.*

*Da der seinerzeitige Vorlagebeschluss des VwGH diese Fallgestaltung nicht berücksichtigte, lassen sich daraus erflossenen Gerichtsentscheide in unserem Fall nicht fruchtbar machen.“*

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

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Dr. A und seine Gattin B. haben die Liegenschaft Wien, samt dem darauf errichteten Geschäfts- und Wohnhaus im Jahr 1995 gekauft. Sie erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In den Jahren 1997 bis 2000 wurden neben den Wohnungen, welche der Vermietung dienen, auch die selbst genutzte eheliche Wohnung (3. Stock, Top 16) renoviert.

Der Eigenanteil beträgt 18,59% (Flächenschlüssel; Anteil der ehelichen Wohnung) soweit allgemeine Teile des Hauses saniert wurden. Laut Aufstellung des beauftragten Architekten entfallen von den Gesamtinvestitionen für die Jahre 1997 bis 2000 46% auf vermietete Wohnungen, 14% auf allgemeine Hausteile und 40% auf die selbst genutzte Wohnung.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Rechtslage zu § 299 BAO:

§ 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) i.d.F. BGBl. I Nr. 124/2003 (Inkrafttretendatum: 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 weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl. zu § 299 aF zB Gassner,

ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz. 11 bis 13).

Zur behaupteten Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 wegen unrichtiger Rechtsanwendung:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Folgendes 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, EStG11, § 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."

(vgl. auch VwGH vom 08.07.2001, 2009/15/0101, VwGH vom 08.07.2009, 2009/15/0102 und 2009/15/0103)

Wie bereits ausgeführt 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 eine wesentliche Rolle. Aus dem oben dargestellten Judikat des Verwaltungsgerichtshofes ist nachzuvollziehen, in welchem Ausmaß der Vorsteuerabzug bei Errichtung oder Sanierung 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.

Den Ausführungen des Bw. in der Stellungnahme vom 28. Oktober 2009 wird entgegengehalten:

Feststeht, dass das Gebäude im gegenständlichen Fall sich nicht im Betriebsvermögen der Bw. befindet, sondern privat und außerbetrieblich (umsatzsteuerpflichtig vermietet) genutzt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem Erkenntnis vom 18.1.1983, ZI 82/14/0100, zu der Frage ausgeführt, ob ein Wirtschaftsgut zum **notwendigen Betriebsvermögen** oder zum Privatvermögen gehört, dass es bei einem Gebäude zu einer anteilmäßigen Zurechnung kommt. Das Gebäude ist, soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneten Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten. Dient der übrige

Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens.

In weiteren Erkenntnissen führt der Verwaltungsgerichtshof dazu aus, dass bei einer Liegenschaft bzw. einem Gebäude eine anteilmäßige Zurechnung Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen Platz greift. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten: Dient der übrige Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens. (VwGH 18.01.1983, 82/14/0100, VwGH 19.11.1998, 96/15/0051, VwGH 29.07.1997, 93/14/0062)

Auch die herrschende Literaturmeinung vertritt einhellig die Ansicht, dass wenn Gebäude außerbetrieblich (also außerhalb der betrieblichen Einkunftsarten) umsatzsteuerpflichtig genutzt werden (z.B. umsatzsteuerpflichtig vermietet), der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-)Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung greift. Jeder selbständig nutzbare Raum/Gebäudeteil wird zunächst nach seinem überwiegenden umsatzsteuerpflichtigen oder privaten Nutzung der unternehmerischen oder privaten Nutzung zugeordnet. Der so gewonnene Nutzflächenschlüssel wird dann auf das gesamte Gebäude (einschließlich der Gemeinschaftsräume) angewendet. Das gilt für umsatzsteuerpflichtige Nutzungsquoten von mehr als 0 %. Die Mindestschwelle von 10% nach §12 Abs.2 Z 1 UStG greift für Gebäude nicht (vgl. Beiser, SWK 2009, Heft 20/21 S 627), Krummenacker SWK 2010, Heft Nr. 3 S 76).

Im gegenständlichen Fall ist – wie bereits ausgeführt - das Gebäude nicht im Betriebsvermögen der Bw., sondern es wird außerbetrieblich genutzt (umsatzsteuerpflichtig vermietet). Es steht daher der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-)Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung zu.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 22. Februar 2010