



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Mag. Michael Kühne und Prok. Bernd Feldkircher über die Berufungen des Bw., 6xxx N., R-Straße xx, vertreten durch die Bröll Gasser Treuhand GmbH, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, vom 10. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Februar 2003 betreffend Umsatzsteuer 1997, Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2000 und Einkommensteuer 2000 nach der am 28. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird festgesetzt mit:	-1.642,29 €
Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-1.642,29 €
Steuer	-1.642,29 €

2. Die Berufungen betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2000 sowie die Einkommensteuer 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber übt seit dem Jahr 1999 eine Vortragstätigkeit in Österreich aus. Davor war er selbständig in der Schweiz tätig. In der am 2. Februar 2001 abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 machte er ua. Kosten für ein im Wohnhaus befindliches

Büro samt Nebenräumen (Garderobe, Diele, WC, insgesamt 13,63 % der Gesamtfläche) als Betriebsausgaben geltend. Dieses Wohnhaus wurde im Jahr 1997 errichtet und vom Berufungswerber mit seiner Gattin bewohnt. Zwischen 1997 und 1999 behielt der Berufungswerber im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in der Schweiz seinen Wohnsitz in Zürich sowie auch sein Büro in W. bei.

Am 16. Juli 2002 gab der Berufungswerber eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 ab, in der er nachträglich die im Zusammenhang mit den Errichtungskosten für das Büro angefallene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzog (3.284,59 €).

Anfang des Jahres 2003 führte das Finanzamt eine Betriebsprüfung die Jahre 1997 bis 2000 betreffend durch. Dabei wurde von der Prüferin ua. festgestellt, dass der Vorsteuerabzug für das Büro nicht zustehe, weil im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes vom Berufungswerber noch keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet worden sei. Weiters wurde von der Prüferin festgestellt, dass dem Berufungswerber im Jahr 2000 13.557,92 € aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung zugeflossen seien. Laut Rz 1271 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien Prämien zu einer Betriebsunterbrechungsversicherung Betriebsausgaben, weshalb Einnahmen aus einer solchen als Betriebseinnahmen zu erklären seien. Die im Jahr 2000 aus dieser Versicherung zugeflossene Versicherungszahlung sei daher den Einkünften des Jahres 2000 zuzurechnen. Da diese Tatsache erst im Rahmen der Betriebsprüfung ans Licht getreten sei, sei das bereits rechtskräftige Einkommensteuerverfahren 2000 wieder aufzunehmen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 14. Februar 2003 Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1997, die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2000 sowie die Einkommensteuer 2000.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber mit Schriftsätzen vom 10. März 2003 Berufung, die er wie folgt begründete:

1. Vorsteuer:

Der Berufungswerber habe bereits von Beginn an ein Büro im neugebauten Wohnhaus eingeplant. Er habe eine Reihe von Versuchen unternommen, seine Tätigkeit von der Schweiz nach Österreich zu verlagern, was ihm schließlich erst im Jahre 1999 gelungen sei. Bis Ende 1998 sei er daher darauf angewiesen gewesen, Aufträge aus der Schweiz anzunehmen und durchzuführen. Dies bedeute aber nicht, dass das im Jahr 1997 errichtete Büro keine unternehmerische Maßnahme dargestellt habe, die Errichtung des Büros sei im Gegenteil als vorbereitende Maßnahme auf die geplante Berufsausübung in Österreich anzusehen. Dass die Umsatzsteuererklärung erst im Jahr 2002 eingereicht worden sei, sei darauf zurückzuführen, dass der Berufungswerber davor in Österreich steuerlich nicht vertreten gewesen und der Sachverhalt

betreffend den Vorsteuerabzug für das Büro erst in einer Besprechung mit der steuerlichen Vertretung festgestellt worden sei.

2. Betriebsunterbrechungsversicherung:

Die Prämien für die Betriebsunterbrechungsversicherung seien deshalb nicht als Betriebsausgaben abgesetzt worden, weil diese den Zweck gehabt habe, das Familieneinkommen abzusichern und daher privat veranlasst gewesen sei. Die diesbezügliche Feststellung der Betriebspflege sei daher falsch und die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens zu Unrecht erfolgt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2003 als unbegründet ab.

Am 4. August 2003 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er ergänzend zur Berufung aus, dass der EuGH die unechte Steuerbefreiung für den Verwendungseigenverbrauch für richtlinienwidrig erklärt habe. Daher sei bei einem Gebäude auch bei einer geringen unternehmerischen Nutzung der volle Vorsteuerabzug zu gewähren. Er mache daher abweichend von der Berufung den Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude geltend (24.098,17 €).

Hinsichtlich der ergänzenden Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung wird auf die diesbezügliche Niederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 1997

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Das Finanzamt hat die Vorsteuerabzugsberechtigung des Berufungswerbers betreffend das Büro mit dem Argument verneint, der Berufungswerber sei im Zeitpunkt der Errichtung des Büros (noch) nicht Unternehmer gewesen. Diese Meinung teilt der unabhängige Finanzsenat nicht. Der Berufungswerber war bereits in der Schweiz selbstständig als Vortragender tätig und daher Unternehmer. Dass er bis 1999 keine Leistungen im Inland (sondern eben in der

Schweiz) ausgeführt hat, ändert nichts am Vorliegen der Unternehmereigenschaft. Fraglich ist aber, ob die Errichtung des Büros im Jahr 1997 zum Unternehmensbereich des Berufungswerbers gehört hat. Auch diese Frage ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates zu bejahen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung genügt es für den unternehmerischen Bezug bezogener Leistungen, wenn diese in Zusammenhang mit künftigen Umsätzen stehen. Der Berufungswerber hat nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates glaubhaft dargelegt, dass das in Rede stehende Büro von Beginn an für eine geplante auswärtige Vortragstätigkeit im Bereich der Elektronischen Datenverarbeitung (EDV) in Schulen sowie auch für entsprechende EDV-Schulungen in diesem Büro vorgesehen war. Zum Nachweis dafür hat er mehrere Bewerbungsschreiben aus dem Jahr 1997 sowie einen Bauplan über das Wohnhaus, in dem das Büro bereits eingezeichnet war, und eine Rechnung über die Installation einer Telefonanlage mit mehreren Nebenstellen vorgelegt. Dass es dem Berufungswerber erst im Jahr 1999 gelungen ist, Lehraufträge zu erlangen und entsprechende Umsätze zu erzielen, schadet dem unternehmerischen Bezug der Errichtung des Büros, wie bereits ausgeführt, nicht.

Es bleibt somit klären, in welcher Höhe der Vorsteuerabzug zusteht. Es ist nämlich zu beachten, dass er Berufungswerber neben steuerpflichtigen Umsätzen auch unecht steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG (Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a), die vom Vorsteuerabzug ausschließen, ausgeführt hat. Wie die im Berufungsverfahren vorgelegten Bewerbungsschreiben aus dem Jahr 1997 belegen, hat der Berufungswerber bereits im Jahr der Errichtung des Büros die Absicht gehabt, eine Lehrtätigkeit auszuüben, deren Umsätze unecht von der Steuer befreit sind. Da das Büro somit erwiesenermaßen von Beginn an auch mit der Erbringung unecht steuerfreier Umsätze in Verbindung stand, war der Vorsteuerabzug im Ausmaß dieser Umsätze ausgeschlossen. Der unabhängige Finanzsenat erachtet es als zweckmäßig und richtig, das Ausmaß der Vorsteuerabzugsberechtigung nach dem Verhältnis der in den Jahren 1999 bis 2002 ausgeführten steuerpflichtigen und unecht steuerbefreiten Umsätzen zu ermitteln. Dieses Verhältnis betrug im angesprochenen Zeitraum in etwa 50:50. Es ist somit ein Vorsteuerabzug in Höhe von 50% der geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen. Diesem Ergebnis wurde im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung sowohl von Seiten der Vertreter des Berufungswerbers als auch von Seiten des Finanzamtes zugestimmt.

Dem von der Steuervertrittung in der Berufung eingebrachten Antrag, im Sinne der Rechtsprechung des EuGH das gesamte Wohnhaus dem unternehmerischen Bereich des Berufungswerbers zuzuordnen und somit die gesamte Vorsteuer abzuziehen, folgt der unabhängige Finanzsenat nicht. Wie bereits weiter oben ausgeführt, steht der Vorsteuerabzug nur insoweit zu, als die empfangenen Leistungen für das Unternehmen ausgeführt wurden. Gemäß

§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. 1996/756 galten Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebs- oder Werbungskosten sind. Eine davon abweichende Zuordnung von Gebäudeteilen zum Unternehmensbereich war nach der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere nach den Urteilen in der Rechtssache C-97/90 "Lennartz" und C-291/92 "Armbrecht" zwar möglich, allerdings hatte eine solche Zuordnung nach diesen Urteilen im Zeitpunkt der Lieferung zu erfolgen. So hat etwa der EuGH im Fall "Lennartz" entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, zum Zeitpunkt des Erwerbes dieser Gegenstände das Recht hat, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art 17 abzuziehen, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag" (Rn 35). Und im Fall "Armbrecht" hat der EuGH ausgesprochen, dass, wenn ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand verkauft, bei dessen Erwerb er sich dafür entschieden hatte, einen Teil davon nicht seinem Unternehmen zuzuordnen, bei der Anwendung des Art 17 Abs. 2 der Richtlinie nur der seinem Unternehmen zugeordnete Teil des Gegenstandes zu berücksichtigen sei (Rn 29). Diesen Aussagen ist zu entnehmen, dass nach Auffassung des EuGH die Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbes vorzunehmen ist.

Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Mit Erkenntnis vom 30.10.2001, 2000/14/0204, hat dieser entschieden, aus den EuGH Urteilen Lennartz, Armbrecht und Bakcsi sei zu schließen, dass der Unternehmer die Zuordnungsentscheidung bereits im Zeitpunkt des Erwerbes des Gegenstandes treffen müsse und die Behörde in freier Beweiswürdigung festzustellen habe, welche Zuordnungsentscheidung der Unternehmer in diesem Zeitpunkt des Erwerbes getroffen habe. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hat der Beschwerdeführer zunächst in der Umsatzsteuererklärung 1995 Vorsteuern im Ausmaß des unternehmerisch genutzten Teiles und erst später in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Ausübung des Wahlrechts erst in der Berufung als zu spät beurteilt, wiewohl das UStG 1994 in seiner geltenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 1997 ein Zuordnungswahlrecht nicht vorsah und der Beschwerdeführer dieses Wahlrecht unter direkter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht hätte ausüben müssen.

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber den unternehmerisch genutzten Teil des Wohnhauses in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 mit 13,63% angegeben. Die nachträgliche Zuordnung der privat genutzten Gebäudeteile zum Unternehmensbereich in der Berufung ist daher nach dem Vorgesagten jedenfalls als zu spät anzusehen. Somit steht der Vorsteuerabzug "nur" für die tatsächlich unternehmerisch genutzte Fläche von

13,63% zu und auch hier aufgrund der teilweisen Verwendung für unecht steuerfreie Umsätze nur zu 50%, d.s. 1.642,29 €.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 war daher teilweise statzugeben, der angefochtene Bescheid war spruchgemäß abzuändern.

2. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat das Einkommensteuerverfahren 2000 wieder aufgenommen, weil im Zuge der Betriebsprüfung hervorkam, dass dem Berufungswerber im Jahr 2000 Einnahmen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung zugeflossen waren, die er nicht zur Einkommenssteuer erklärt hatte. Damit lag jedenfalls eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO vor. Diese Tatsache war auch geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens waren daher gegeben. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1997 war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Einkommensteuer 2000

Strittig ist, ob die vom Berufungswerber im Jahr 2000 vereinnahmten Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung als Betriebseinnahmen und die in diese Versicherung gezahlten Prämien als Betriebsausgaben zu erfassen sind. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung liegt im Falle dieser Versicherung keine betriebliche Veranlassung vor, weil sie nur der Sicherung des Familieneinkommens diene. Es lägen deshalb auch keine einkommensteuerbaren Einnahmen vor. Diese Meinung teilt der unabhängige Finanzsenat nicht. Bei einer Betriebsunterbrechungsversicherung handelt es sich um eine Sachversicherung, bei der der Betrieb und nicht die Person des Betriebsinhabers versichert ist (OGH 17.5.2001, 7 Ob 306/00a). Sie bietet in bestimmten Schadensfällen den Ersatz des entgangenen Betriebsgewinnes wie auch der fortlaufenden Kosten. Die in eine solche Versicherung gezahlten Prämien werden daher als Betriebsausgaben anerkannt, während die aus dieser Versicherung empfangenen Entschädigungszahlungen zu den jeweiligen Einkünften zu zählen sind (vgl. VwGH 27.2.2002, 96/13/0101; SWK 1983, K 89). Dass mit einer solchen Versicherung indirekt auch das Einkommen des Betriebsinhabers abgesichert wird, ändert an deren betrieblicher Veranlassung nichts. Schließlich ändert ja auch die private Verwendung betrieblicher Gewinne nichts an deren betrieblicher Natur und auch der sog. Unternehmerlohn beim Einzelunternehmen

unterliegt der Einkommensbesteuerung. Entscheidend ist nicht die Verwendung, sondern der Gegenstand der Versicherung, und das ist im Falle einer Betriebsunterbrechungsversicherung der Betrieb. An der betrieblichen Veranlassung dieser Versicherung besteht daher kein Zweifel. Die daraus empfangenen Leistungen waren daher den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Jahres 2000 hinzuzurechnen, während die in diese Versicherung geleisteten Prämien im Rahmen dieser Einkünfte als Betriebsausgaben abzusetzen waren. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 4. Juli 2006

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: