



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.GmbH als Rechtsnachfolgerin der RGmbH, Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 25. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 19. April 2005 betreffend des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 19. April 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte mit Schreiben vom 3. März 2004 die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 14. Oktober 2002 und des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 3. Juli 2003 gemäß § 299 BAO. Begründend wurde darin ausgeführt, in den Jahren 2001 und 2002 hätte die Bw. in B. ein Einfamilienhaus errichtet, das im Ausmaß von 20 % der betrieblichen Nutzung diene. Da in den Jahren 2001 und 2002 bei der Veranlagung der Umsatzsteuer lediglich der auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallende Vorsteuerabzug von 20 % berücksichtigt worden sei, wären die Bescheide abzuändern, da das Gebäude von Beginn an zu 100 % dem Unternehmen zugeordnet worden sei. Die beantragte (positive) Vorsteuerkorrektur gemäß Seeling-Urteil betrage für das Jahr 2002 € 28.932,00 (ATS 398.113,00) und für das Jahr 2002 € 104.041,89 (insgesamt € 132.973,89). Die erstmalige Verwendung des Gebäudes sei im Jahr 2003 erfolgt.

Unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Rs C-269/00 „Seeling“ vom 8.5.2003 wurde beantragt, auch den auf den privat genutzten Gebäudeanteil entfallenden Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 19. April 2005 wurden die Aufhebungsanträge abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Ausschluss vom Vorsteuerausschluss für privat genutzte Teile von gemischt genutzten Grundstücken gelte, wenn die unternehmerische Nutzung nur ein untergeordnetes Ausmaß (bis zu 20 %) erreiche und Österreich von der Regelung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RI. Gebrauch gemacht habe.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 25. Mai 2005 Berufung erhoben und vorgebracht, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig wäre, zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden. Der Vorsteuerausschluss könne auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss nomiere, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urturts „Seeling“ als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeteiles zustand, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges als rechtswidrig.

Es werde neben einem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit eine Anregung auf Antragstellung gemäß Art. 234 EGV an den Europäischen Gerichtshof gestellt.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. August 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter ZI. 2005/14/0035 anhängige Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des genannten Beschwerdeverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, ZI. 2006/15/0056 ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet. Dazu ist am 23. April 2009 das Urteil des EuGH (Rs. C-460/07, „Sandra Puffer“) ergangen.

Daraufhin wurde vom VwGH in mehreren Entscheidungen (insbesondere jene vom 28. Mai 2009, ZI. 2009/15/0100) zum Ausdruck gebracht, dass für den privat genutzten Teil eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, und es wurde auch dargestellt, wie die Aufteilung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen sei. Die steuerliche Vertretung der Bw. wurde mittels schriftlicher Anfrage vom 2. September 2009 aufgefordert, zu den rechtlichen Ausführungen Stellung zu nehmen und allenfalls einen anderen Aufteilungsschlüssel mitzuteilen. Die steuerliche Vertreterin teilte telefonisch mit, dass keine ausdrückliche Stellungnahme erfolgen werde.

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

Strittig ist die Frage, ob und in welchem Ausmaß ein Vorsteuerabzug zusteht. Das Gebäude wird zu 20 % betrieblich und 80 % zu privaten Zwecken genutzt.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 ist am 14. Oktober 2002 ergangen und damit im Jahr 2002 wirksam geworden. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 ist am 3. Juli 2003 ergangen. Der Aufhebungsantrag (hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2001 und 2002) ist am 3. März 2004 eingebbracht worden.

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.

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 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Dieselbe Regelung fand sich im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2).

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RI. legt der Rat 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 ... (Unterabsatz 2). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

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 20 % betrieblich und zu 80 % 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, 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."

Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Bei der Klärung der Frage, was rechtswidrig ist, spielen die Erkenntnisse der Höchstgerichte und die Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates eine

---

wesentliche Rolle. Nach dem oben dargestellten Judikat des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich ein Vorsteuerausschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile bereits als Rechtsfolge der Anwendung des (durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. EG-RI. gedeckten) § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar, sodass von einer Unrichtigkeit der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002, deren Aufhebung begehrt wird, nicht ausgegangen werden kann.

Die gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Dezember 2009