



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr. P. K. und Mitbesitzer, Wien, vertreten durch Dr. P. K., Wien, vom 6. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg,

1.) vom 7. Juli 2010 betreffend Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der Endgültigerklärung Umsatzsteuer 2000 und

2.) vom 8. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Dr. K. P. und seine Gattin G. K. 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 Wohnung (3. Stock, Top 16) renoviert.

Der Eigenanteil beträgt 18,59 % (Flächenschlüssel, Anteil der ehelichen Wohnung) soweit allgemeine Teile des Hauses saniert wurden. Die Gesamtinvestitionen betreffend die oa. Liegenschaft betragen in den Jahren 1997 bis 2000 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.

Für das Jahr 2000 erfolgte die Veranlagung der Umsatzsteuer erklärungsgemäß, die Vorsteuern wurden in Höhe von S 549.410,48 (ohne eheliche Wohnung) veranlagt (**17. Okt. 2001**).

Am **25. Febr. 2005** legte die Bw. eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 vor. Die Vorsteuer wurde in Höhe von S 934.230,53 (gesamte Vorsteuer) und der Eigenverbrauch in Höhe von S 67.229,82 erklärt.

Am **22. Dezember 2005** erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) des Bescheides betreffend **Umsatzsteuer 2000** vom **17. Okt. 2001**.

Im wiederaufgenommenen Verfahren erging am **22. Dezember 2005** ein neuer **vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2000**.

Die Vorsteuer und der Eigenverbrauch wurden in der oa. berichtigten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 erklärten Höhe veranlagt.

Die Veranlagung erfolgte allerdings vorläufig, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Am **8. März 2010** erklärte das Finanzamt den vorläufigen Bescheid vom **22. Dez. 2005** für das Jahr 2000 gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) für endgültig. In der Höhe der festgesetzten Abgaben trat keine Änderung ein.

Am **7. Juli 2010** hob das Finanzamt den Bescheid vom **8. März 2010** über die "Endgültigerklärung Umsatzsteuer 2000" gemäß [§ 299 BAO](#) auf.

Begründend wurde ausgeführt:

["§ 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 ersetzenden 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, ÖstZ1985, 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 ersetzenen Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 11 bis 13).

Da der UFS Wien in der Berufungsentscheidung GZ. RV/0514-W/06 vom 22.2.2010 im Bescheidspruch festgestellt hat, dass der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit.c BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 als unbegründet abzuweisen ist, hat sich die am 8.3.2010 spruchweise Endgültigerklärung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2000 vom 22.12.2005 als nicht richtig erwiesen und war demnach gem. [§ 299 Abs. 1 BAO](#) aufzuheben. Zur materiellen Begründung wird auf die oben zitierte Berufungsentscheidung vom 22.2.2010 verwiesen."

Gleichzeitig erging am **8. Juli 2010 ein neuer Umsatzsteuerbescheid für das Jahr**

2000. Die Vorsteuern wurden in ursprünglich erklärter Höhe von S 549.410,48 (ohne eheliche Wohnung) anerkannt und kein Eigenverbrauch versteuert.

Die Bw. brachte 1.) gegen den Aufhebungsbescheid vom 7. Juli 2010 und 2.) gegen den neuen Umsatzsteuerbescheid vom 8. Juli 2010 Berufung ein.

Ad.1 und ad 2)

"In der vom Bescheid zitierten Berufungsentscheidung des UFS Wien, GZ. RV/0514-W/06 vom 22. Feb. 2010 wird ausgeführt (S 11): "Die Rechtsprechung zur Bescheidaufhebung nach § 299 setzt 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."

Im zugrundeliegenden Verfahren haben wir im Anschluss an die Entscheidungen des EuGH [C-460/07](#) (Puffer) und des VwGH (2009/15/0100 folgende Rechtsansicht vertreten:

"Den genannten Entscheidungen liegt ein Fall zu Grunde, 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:

[§ 12 Abs. 1 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 Finanzbehörde gepflogene und vom Verwaltungsgerichtshof bestätigte Anwendung von [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#). Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise ich auf die Berufungsschrift vom 14. Feb. 2005.

Für unseren Fall ist daher [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) im Sinne als lex spezialis für Gebäude anzuwenden und man kann sich nicht auf [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) 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 1994](#) stützt, führt zum gleichen Ergebnis.

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

Da zu dieser Rechtsansicht keine höchstgerichtlichen Erkenntnisse vorliegen, besteht keine Gewissheit, die eine Bescheidaufhebung rechtfertigt. Aufgrund dieser Ungewissheit, die eine Bescheidaufhebung rechtfertigt. Aufgrund dieser Ungewissheit wurden uns die ungünstigen Bescheide nicht aufgehoben. Die gleiche Überlegung muss jedoch auch für die günstigen Bescheide (vorläufige Umsatzsteuerbescheid vom 22.12.2005 und Endgültigerklärung vom 8.3.2010) gelten.

Darüber hinaus machen wir geltend, dass sich gegenüber dem vorläufigen Bescheid keine Änderungen ergeben haben und er der damals von der Finanzbehörde vertretenen Rechtsansicht entsprochen hat."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bw. renovierten in den Jahren 1997 bis 2000 in einem Geschäfts- und Wohnhaus Wohnungen, welche der Vermietung dienen und ihre selbstgenutzte Wohnung.

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

Am 17. Oktober 2001 erging der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 erklärungsgemäß. Die Vorsteuern wurden im erklärten Ausmaß der unternehmerischen Nutzung geltend gemacht (S 549.410,48).

Am 25. Feb. 2005 brachte die Bw. eine 2. berichtigte Umsatzsteuererklärung für die Jahr 2000 ein. Das Finanzamt nahm nur für das Jahr 2000 das Verfahren wieder auf und erließ

erklärungsgemäß einen neuen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2000, die Vorsteuern wurden zu 100% anerkannt und der erklärte Eigenverbrauch mit 20% versteuert.

Dieser Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde nach der Entscheidung des UFS vom 22. Feb. 2010 für endgültig erklärt.

Am 7. Juli 2010 hob das Finanzamt die vorstehende Endgültigerklärung gemäß [§ 299 BAO](#) auf und erließ einen neuen endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2000, in dem die Vorsteuern im Sinne der Berufungsentscheidung, wie sie auch in dem ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2000 anerkannt worden sind, veranlagt wurden.

Gegen diesen Aufhebungsbescheid und den neuen Umsatzsteuerbescheid 2000 brachte die Bw. die im gegenständlichen Verfahren zu entscheidende Berufung ein.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

[§ 299 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) i.d.F. [BGBI. I Nr. 124/2003](#) (Inkrafttretensdatum: 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.

Der neue § 299 gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (§ 299 Abs.1 lit. c aF) oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (§ 299 Abs. 1 lit. a aF) ist ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht ausschlaggebend.

Im gegenständlichen Fall ist der auf Grund der 2. berichtigten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 unrichtig ergangen, ebenso erfolgte die Endgültigerklärung zu Unrecht.

Zur Unrichtigkeit des Spruchs des Umsatzsteuerbescheides 2000 wegen unrichtiger Rechtsanwendung wird dem Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2009, [2009/15/0100](#), folgend 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 EStG 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."

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](#).

Auch in dem Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2012, [2009/15/0222](#), führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass, wie bereits im Erk. vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ausgesprochen, der [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) unabhängig von [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) autonom anwendbar ist. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Gebäude als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss daher aus [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#). Einer Bezugnahme auf [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) bedarf es nicht, womit eine Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) für die Anwendbarkeit des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) unerheblich ist (Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rs C-460/07, Puffer Rz 95f).

[§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ist in seinem Normenbestand demgegenüber unverändert geblieben. Eine Änderung bestehender Rechtsvorschriften durch den nationalen Gesetzgeber hat diesbezüglich nicht stattgefunden.

Die Aufhebung der Endgültigerklärung erfolgte daher zu Recht, da sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2000 als nicht richtig erwiesen hat.

Der neue Umsatzsteuerbescheid 2000 erging auf Grund der vorstehend ausgeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht.

Aus diesen Gründen waren die gegenständlichen Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Oktober 2012