



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0018-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Sigmund & Sigmund, Steuerberatungskanzlei, 1080 Wien, Lange Gasse 74, vom 6. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 3. Mai 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer der Liegenschaft Wien . Das Gebäude wird sowohl privat (Wohnbedürfnisse des Bw.) als auch unternehmerisch (Vermietung) genutzt.

2001:

Für das Jahr 2001 erklärte der Bw. in der Umsatzsteuererklärung den Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von ATS 359.949,84. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Auf Grund eines nachgereichten Hausplanes stellte das Finanzamt den betrieblich genutzten Teil in Höhe von 39,14%, den privat genutzten Teil in Höhe von 60,86% fest.

Das Finanzamt erließ am 7. Sept. 2004 zum Umsatzsteuerbescheid eine Berichtigung gemäß § 293b BAO. Die Vorsteuer für den Hausumbau wurde mit 39,14% von ATS 345.971,80 d.s. ATS 135.413,37 anerkannt. Insgesamt wurden die Vorsteuern in Höhe von ATS 149.391,41 anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Umsatzsteuerbescheid gemäß § 293b BAO zu berichtigen sei, da die Vorsteuern aus dem Umbau der Liegenschaft Wien , zu 100% abgesetzt worden und in den Ust-Bescheid übernommen worden seien.

Für den unternehmerisch genutzten Teil seien jedoch nur 39,14% (V&V-Anteil) von ATS 345.971,80 = ATS 135.413,37 anzuerkennen. Diese Differenz zw. erkl. Vst und Vst/Umbau lt. Rechnungen (zur UVA 4.Qu./2001) wurde zu 100% anerkannt. Aufgrund des EuGH-Urteiles („Seeling“) ist für 1.1.1998 bis 31.12.2003 folgende Rechtlage anzuwenden: Ab dem Jahr 2000 ist die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie kann jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt werden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgt durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gem. § 6 Abs.1 Z 16 UStG, bei der gem. § 6 Abs.2 UStG nicht zur Steuerpflicht optiert werden kann.

Am **15. Dezember 2004** wurde der Antrag gemäß § 299 BAO gestellt, den **Umsatzsteuerbescheid 2001** aufzuheben, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen habe.

Der Bw. habe in den Jahren 2001 bis 2003 ein Haus umgebaut, dass einerseits zur Vermietung andererseits zur privaten Verwendung gedacht sei. Laut den ersten Bauplänen habe sich ein Aufteilungsschlüssel ergeben von 45% für Vermietung und 55% für private Nutzung. Die Lieferanten seien angehalten worden für die einzelnen Gewerke zwei Rechnungen zu legen. Eine Änderung des Bauplanes habe einen endgültigen Aufteilungsschlüssel von 39,14% und 60,86% ergeben.

Die Änderung dieses Verhältnisses wurde den Lieferanten von dem mit der Rechnungskontrolle betrauten Ziviltechniker leider nicht mitgeteilt. Die Vorgehensweise des Finanzamtes die Vorsteuer für den Vermietungs- und den privaten Bereich zusammenzuziehen und auf diese Summe den neuen Aufteilungsschlüssel anzuwenden sei daher vorerst richtig.

Im Jahr 2001 habe der Bw., da zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2001 das EUGH-Urteil („Seeling“) noch nicht aktuell gewesen sei, nur die Vorsteuern geltend gemacht, die auf den Vermietungsteil entfallen seien. In einer Beilage habe der Vertreter des Bw. die auf den Umbau entfallende Vorsteuer mit einem Aufteilungsschlüssel von 39,14% ermittelt.

Es werde daher ein Antrag gemäß § 299 BAO gestellt. Auf Grund des „Seelingurteiles“ des EuGH werde ersucht den Bescheid aufzuheben und die Vorsteuer in einer Gesamthöhe von

vorerst € 23.065,43 anzuerkennen.

Laut Beilage zum Antrag betrug die Summe Vorsteuer Umbau Himmelstraße € 56.335,24, (gesamte Vorsteuer € 57.351,06) davon die Vorsteuer gesamt für Vermietung € 23.065,43.

Das Finanzamt hob den Bescheid vom 7. Sept. 2004 mittels **Aufhebungsbescheides vom 02.05.2005** auf. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gem. § 299 Abs.1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben könne. Wie von dem Bw. im Antrag auf Aufhebung vom 15.12.2004 ausgeführt worden sei, sei die exakte Höhe der Vorsteuern hinsichtlich des Umbaus des vermieteten Gebäudeteiles unrichtig ermittelt worden. Die Aufhebung sei daher in Ausübung des in § 20 BAO eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) durchzuführen gewesen.

Das Finanzamt erließ am **03.05.2005** mittels Bescheid eine Berichtigung gem. § 293b BAO zu dem Umsatzsteuerbescheid vom 05.12.2002.

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern wurde in Höhe von ATS 317.387,24 (**€ 23.065,43**) anerkannt.

Jahr 2002:

Für das Jahr 2002 erklärte der Bw. in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2002 die

Vorsteuer Umbau H-Str. € 118.029,75

Vorsteuer Betriebskosten und Steuerberater € 1.682,24

Vorsteuer gesamt € 119.711,00

Das Finanzamt anerkannte nur 39,14 % Vorsteuern für den Umbau und die Vorsteuern für Betriebskosten und Steuerberater in Höhe von € 47.879,09.

Der Umsatzsteuerbescheid 2002, datiert mit 7. Sept. 2004, erging gem. § 200 (1) vorläufig.

Am **16. Dezember 2004** stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 299 BAO betreffend den **Umsatzsteuerbescheid 2001 und 2002**.

Der Bw. habe in den Jahren 2001-2003 ein Haus umgebaut, das einerseits zur Vermietung andererseits zur privaten Verwendung gedacht sei. Unter Bezugnahme auf die 6. MWSt-Richtlinie und das EuGH-Urteil in der Rechtssache Seeling sei der Umbau des gesamten Hauses dem Unternehmen zugeordnet und die Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht worden. Das Finanzamt habe jedoch den Vorsteuerabzug für den privat verwendeten Teil des Gebäudes nicht anerkannt.

Das Finanzamt stützte sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-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 war, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten wären. Für den nichtunternehmerisch genutzten Teil stehe daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Bestimmung sei auf Basis von Art 17 Abs.6 der 6. MwSt-RI bis 31.12.2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei. Diese Annahme des Finanzamtes erweist sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe (in diesem Sinne UstR 2000, Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Es sei richtig, dass im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen nur nach einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß möglich gewesen sei.

Daraus ergäben sich mehrere Schlussfolgerungen:

- Im Ausmaß der privaten Verwendung stand auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zu.
- War die private Nutzung jedoch unter 20%, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, konnte einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. war dieses zuzuordnen. Daher stand auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.
- Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei aber nach ganz einhelliger Meinung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11. Juli 1991, C-97/90, in der Rechtssache "Lennartz" entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil sei durch das Urteil vom 4. Oktober 1995, C-291/92, in der Rechtssache "Armbrecht" noch weiter dahingehend präzisiert worden, dass ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten

Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen.

Der Steuerpflichtige habe daher insofern ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich sei, sei diese Bestimmung somit gemeinschaftswidrig.

Es sei zu betonen, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsgehalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel hatte. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Inhalt habe. Dies sei nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (in: Österreichische Steuerzeitung 1998, 493 ff.) habe für den vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung eines Pkw zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG ausgeführt, es bestünden ernsthafte Zweifel, ob eine Regelung, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus auch andere nichtrichtlinienkonforme Wirkungen entfalte, auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden könne. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum Beitritt zum 1.1.1995 auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben sei, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel und auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung gehabt habe. Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe.

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG einen gültigen Vorsteuerausschluss zum 1.1.1995 erkennen wollte, sei dieses Argument jedenfalls ab 1998 nicht mehr aufrecht zu halten. Mit Bundesgesetzblatt I 1998/9 habe der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile "Lennartz" und "Armbrecht" festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 sei diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall.

Damit sei klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber ab 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von

der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil habe zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können, im Ergebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe. Diese unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs sei aber nach der eindeutigen Judikatur des EuGH in der Rechtssache "Seeling" gemeinschaftsrechtswidrig. Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sei daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt worden. Allerdings liege auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor.

Zum einen handle es sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen. Zum zweiten habe nach der ursprünglichen Bestimmung eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteils möglich gewesen sei.

Zum dritten habe nunmehr eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und es liege daher eine Neuregelung vor. Daraus erhelle aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses vom 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht mehr vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden sei. Der Gesetzgeber habe durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vornehmen wollen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines nicht unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EU-Rechts. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache "Seeling" wirke ergo omnes und ex tunc. Zusammengefasst ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf die Zuordnungsbestimmung aus dem Jahr 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftswidrig und zum anderen nicht als

Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen gewesen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei erst ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass die Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei, worauf sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei

späterer Nutzungsverhältnisänderung ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden. Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit vollem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteils in der Rechtssache "Seeling" als gemeinschaftswidrig erwiesen habe. Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zugestanden habe, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Der Bw. ersucht, auf Grund der oben abgeführten Gründe die Bescheide aufzuheben und die Vorsteuer für 2001 in einer Gesamthöhe von € 57.351,06 und für 2002 die Vorsteuer in einer Gesamthöhe von € 119.711,09 anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ am 03.05.2005 einen Bescheid mit dem der Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 gem. § 299 BAO abgewiesen wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass der bis Ende des Jahres 1999 bestehende Vorsteuerausschlusses ab dem Jahr 2000 seine Fortsetzung durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch von Gebäuden gefunden habe. Dass dies im Wege einer anderen gesetzliche Konstruktion (nämlich durch einen Vorsteuerausschluss gem. § 12 Abs.3 UStG 1994) erzielt werde, sei irrelevant. Am Gemeinschaftsrecht werde nicht die Form einer nationalen Regelung sondern deren inhaltliches Ergebnis gemessen, welches bei der unechten Steuerbefreiung eben einen Ausschluss des Vorsteuerabzuges sei. Selbst wenn die Ansicht vertreten werde, dass der Wegfall der bisher in § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 enthaltene Regelungen des Vorsteuerabzuges für Gebäude gegenüber der Z 2 die speziellere Norm sei, weshalb die Z 2 nicht anzuwenden sei und selbst wenn die RL (abgesehen von beibehaltenen Ausschlüssen) generell so auszulegen wäre, dass schon bei geringer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zustehe, habe die unechte Steuerbefreiung den Vorsteuerausschluss hinsichtlich des Anteils der ausschließlich private genutzten Räume perpetuiert.

Gegen den Abweisungsbescheid betreffend Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 brachte der Bw. Berufung ein.

Die Begründung ist mit der Begründung des Antrages gemäß § 299 BAO betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 16. Dezember 2004 (vgl. Seite 4) ident.

Bezugnehmend auf die obige Berufung wurde dem Bw. wurde vom UFS das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, ZI 2009/15/0100 zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:**Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Der Bw. hat in den Jahren 2001 bis 2003 ein Haus umgebaut, dass einerseits zur Vermietung andererseits zur privaten Verwendung genutzt wird. Laut den Bauplänen hat sich ein Aufteilungsschlüssel von 39,14% für Vermietung und 60,86% für private Nutzung ergeben.

In dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 und in dem Umsatzsteuerbescheid 2002, deren Aufhebung gemäß § 299 BAO beantragt wurde, wurden die anteiligen Vorsteuern nach dieser Aufteilung (39,14% betrieblich und 60,86% privat) anerkannt.

Die beantragte Änderung bezieht sich somit nicht auf eine vermeintlich unrichtige Annahme eines Sachverhaltes (zB unrichtige Nutzungsaufteilung), sondern erfolgte ausschließlich aus rechtlichen Gründen.

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 ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 11 bis 13).

Zur behaupteten Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 wegen unrichtiger Rechtsanwendung:

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 durchgeführten 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 ausgeführt, dass das zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnete Gebäude 39,14 %

betrieblich und zu 60,86 % privat genutzt wird. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall der Vorsteuerabzug von Sanierungskosten und nicht von Errichtungskosten geltend gemacht wird, ist eine unmaßgebliche Abweichung im Sachgeschehen. Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung macht es keinen Unterschied, ob der Leistungsgegenstand eine Gebäudeherstellung oder eine Gebäudesanierung ist.

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."

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 und die Judikatur des UFS eine wesentliche Rolle. Aus den oben dargestellten Judikaten 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. Dass diese Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes unter Berücksichtigung der vom Bw. dargestellten Argumente möglicherweise unzutreffend sein könnte, ist im gegenständlichen Fall nicht zu klären. Vielmehr ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw., dass er selbst eine erneute Anrufung des EuGH zur Bestätigung seiner Argumente für unumgänglich hält. Schon daraus ergibt sich, dass von einer Unrichtigkeit der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002, deren Aufhebung begehrt wird, mit der für die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO geforderten Gewissheit nicht auszugehen ist. Der Bw. hat nicht behauptet, dass die Zuerkennung von Vorsteuern in den Umsatzsteuerbescheiden für 2001 und 2002, deren Aufhebung begehrt wird, nicht der im Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100 angeführten Rechtsansichten des Verwaltungsgerichtshofes entspricht. Somit ist auch aus diesem Gesichtspunkt nicht von einer Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002, deren Aufhebung begehrt wird, auszugehen.

Aus diesen Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Februar 2010