



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Ort, vom 14. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 3. Juni 2004 betreffend Abweisung des Antrages vom 22. Dezember 2003 auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 7. April 2000, des Umsatzsteuerbescheides 1999 vom 22. Mai 2001, des Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 13. März 2002 und des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 28. März 2003 je gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber errichtete in den Jahren 1998 (Planungsphase) bis 2001 für seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein Betriebsgebäude, das am 1. Jänner 2002 bezogen wurde und zu 15% unternehmerischen Zwecken bzw. zu 85% Wohnzwecken dient.

In den für die Jahre 1998 bis 2001 eingereichten Umsatzsteuererklärungen machte er von den konkreten Planungs- und Errichtungskosten jeweils nur dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil (15%) entsprechende Vorsteuern im Ausmaß von 16.652,76 S (1998), 188.066,20 S (1999), 310.151,76 S (2000) und 113.768,07 S (2001) geltend.

Die Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2001 vom 7. April 2000, 22. Mai 2001, 13. März 2002 bzw. 28. März 2003 ergingen erklärungskgemäß und erwachsen allesamt in Rechtskraft.

Mit beim Finanzamt am 22. Dezember 2003 eingelangtem Schreiben vom 11. Dezember 2003 stellte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers den Antrag, die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 wegen Widerspruches zum Gemeinschaftsrecht gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm. § 302 Abs. 2 lit. c BAO aufzuheben, und für diese Jahre neue Umsatzsteuerbescheide entsprechend den diesem Schreiben beiliegenden berichtigten Umsatzsteuererklärungen 1998 bis 2001 zu erlassen. Antragsbegründend führte diese wie folgt aus:

Der Antragsteller habe die Vorsteuern aus den Herstellungskosten des Betriebsgebäudes in den Jahren 1998 bis 2001 aufgrund der ab 1. Jänner 1998 in Geltung getretenen Rechtslage (unechte Steuerbefreiung des Nutzungseigenverbrauchs) gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 iVm. § 12 Abs. 3 UStG 1994 jeweils anteilig gekürzt.

Mit Urteil vom 8. Mai 2003, Rs C-269/00 (Seeling), habe der EuGH inzwischen entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften, die die Verwendung eines Teiles eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung – (unecht) steuerfreie Dienstleistung behandelten, nicht den Bestimmungen der Sechsten MwSt-Richtlinie entsprächen.

Ein Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude errichte, das zur Gänze seinem Unternehmensbereich zugeordnet sei, sei nach weiteren Urteilsausführungen des EuGH zum sofortigen Abzug der gesamten, auf die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge berechtigt. Für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil müsse laufend eine steuerpflichtige Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen werden.

Da der Antragsteller in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 1998 bis 2001 immer einen anteiligen Vorsteuerabzug (15%) von den Herstellungskosten geltend gemacht habe, habe er das neu errichtete Gebäude dadurch zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet mit der Folge, dass aufgrund der zitierten Rechtsprechung die gesamten (100%), auf die Gebäudeherstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge abzugsfähig seien.

Es werde daher beantragt, für 1998 bis 2001 unter Aufhebung der rechtswidrigen Umsatzsteuerbescheide dieser Jahre neue Sachbescheide laut berichtigten

Umsatzsteuererklärungen unter Berücksichtigung zusätzlicher Vorsteuerbeträge in Höhe von 94.365,64 S (1998), 1.032.031,25 S (1999), 1.797.501,45 S (2000) bzw. von 601.629,05 S (2001) zu erlassen.

Mit schriftlicher Eingabe vom 16. März 2004 (datiert mit 12. März 2004) monierte die steuerliche Vertreterin beim Finanzamt, dass über den obigen Aufhebungsantrag iSd. § 299 BAO noch nicht entschieden worden sei, und wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass gleich gelagerte Ansuchen von anderen Abgabenbehörden bereits positiv erledigt worden wären.

In weiterer Folge führte das Finanzamt beim Berufungswerber Ende April 2004 eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Februar 2003 bis Jänner 2004 (UVA Auftragsbuchnummer xxxx) und im Rahmen dieser auch eine Nachschau mit Besichtigung des neu errichteten Gebäudes durch, deren Ergebnisse mit dem Abgabepflichtigen am 26. April 2004 niederschriftlich festgehalten wurden. In dieser Niederschrift finden sich keine das erklärte Nutzungsverhältnis (15% unternehmerisch zu 85% privat) beanstandenden Feststellungen.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2004 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 unter folgender Begründung ab:

„Der Antragsteller hat für die gegenständlichen Jahre eine Widmung der Grundstücke in 85% privat und 15% betrieblich vorgenommen. Diese Widmung war steuerlich zulässig und wurde durch die Anerkennung von 15% der Vorsteuer für die dem Betrieb gewidmeten Grundstücksanteile dieser Widmung durch das Finanzamt entsprochen. Die entsprechenden Steuerbescheide sind demnach nicht rechtswidrig, weshalb eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht möglich bzw. zulässig ist. Auch der Hinweis auf § 302 Abs. 2 lit. c BAO vermag keine Rechtswidrigkeit der Bescheide zu begründen.“

Mit Schreiben vom 14. Juni 2004 legte der Abgabepflichtige dagegen persönlich Berufung ein und beantragte, den angefochtenen Abweisungsbescheid aufzuheben, und seinem Antrag iSd. § 299 BAO auf Aufhebung der rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 und auf Erlassung neuer Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre aus den bereits in den Anbringen vom 11. Dezember 2003 und 12. März 2004 dargelegten Gründen stattzugeben.

Für den Fall der Rechtsmittelvorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte der Berufungswerber in dieser Eingabe außerdem die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Berufungsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt legte die Berufung in weiterer Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte dabei deren Abweisung mit der Begründung, dass das „Seeling-Urteil“ des EuGH in Österreich für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden sei.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. November 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zahl 2006/15/0231 anhängige Verfahren (betreffend Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude einer Gemeinde) gemäß § 281 BAO iVm. § 282 BAO ausgesetzt.

Mit Erkenntnis vom 8. Juli 2009 sprach der Verwaltungsgerichtshof in diesem Beschwerdeverfahren unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2009, Rs

C-515/07 (VNLTO), aus, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes für Aufwendungen, soweit diese den nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich betreffen, kein Recht zum Vorsteuerabzug zukomme, weil es insofern schon an einer Leistungsausführung für das Unternehmen iSd. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fehle.

Im unmittelbar davor ergangenen Erkenntnis vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100, gelangte der VwGH zum Ergebnis, dass Umsatzsteuern, soweit sie bei einem teils unternehmerisch, teils für Wohnzwecke des Unternehmers genutzten Gebäude auf die privat genutzten Räume entfielen, (schon) gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm. § 20 Abs. 1 EStG 1988 vom Vorsteuerauschluss erfasst sind.

Nach Ergehen dieser höchstgerichtlichen Entscheidungen setzte die verfahrensführende Referentin das bislang ausgesetzt gewesene Berufungsverfahren unter entsprechender Verständigung der Verfahrensparteien von Amts wegen fort.

Am 4. November 2009 wurde die steuerliche Vertreterin telefonisch davon in Kenntnis gesetzt, dass gegenständlicher Berufung aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden kein Erfolg beschieden sein werde, und sie deshalb um Abklärung ersucht, ob der Abgabepflichtige die Berufung angesichts dieser Spruchpraxis aufrecht halte.

Mit Telefaxschreiben vom 5. November 2009 teilte der Rechtsmittelwerber dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass er auf die beantragte mündliche Berufungsverhandlung sowie auf Berufungsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat verzichte, und um Erlassung einer monokratischen Berufungsentscheidung ersuche.

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

*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.*

Seit der Neufassung des § 299 Abs. 1 BAO durch das AbgÄG 2003 sind Bescheidaufhebungen auf dieser gesetzlichen Grundlage nur (mehr) dann zulässig, wenn sich der „Spruch des Bescheides“ als nicht richtig erweist. Das ist dann der Fall, wenn der normative Wirkung entfaltende Spruch nicht dem Gesetz entspricht, wenn also dem Bescheid eine inhaltliche Rechtswidrigkeit anhaftet.

Aufhebungen nach § 299 BAO setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (unrichtige Normauslegung, mangelnde Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes etc.), ist für die

Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO unmaßgeblich. Aufhebungen nach § 299 BAO bedingen im Übrigen weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Bescheidadressaten (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299, Tz. 9 ff mwN.).

Der Berufungswerber hat in den Jahren 1998 bis 2001 ein Betriebsgebäude errichtet und in diesem Zusammenhang anlässlich der für diese Jahre eingereichten Umsatzsteuererklärungen jeweils Vorsteuern von den Errichtungskosten entsprechend dem Anteil der unternehmerischen Nutzung dieses Gebäudes im Ausmaß von 15% geltend gemacht. Die in weiterer

Folge erklärungsgemäß ergangenen, rechtskräftig gewordenen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 erachtet er nunmehr im Lichte der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Seeling“, wonach auch bei gemischt genutzten Gebäuden im Falle ihrer Zuordnung zum Unternehmen der sofortige volle Vorsteuerabzug zustehe, und die private Nutzung mittels steuerpflichtiger Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfassen sei, als rechtswidrig.

Er begehrt deshalb Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 gemäß § 299 BAO und Neuveranlagung der Umsatzsteuer 1998 bis 2001 unter Berücksichtigung auch jener Vorsteuern von den Errichtungskosten, die auf den privat genutzten Teil (85%) des errichteten Gebäudes entfallen.

Die Amtspartei vertritt demgegenüber den Standpunkt, dass der angefochtene Abweisungsbescheid zu Recht ergangen sei, weil die Rechtsprechung „Seeling“ für die antragsbetroffenen Jahre 1998 bis 2001 aufgrund der nationalen gesetzlichen Gegebenheiten nicht anwendbar sei, und daher den Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2001 die behauptete Rechtswidrigkeit nicht anhafte.

Im Abgabenberufungsverfahren hat die Berufungsbehörde grundsätzlich von der im Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen (ua. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134). Dies bedeutet, dass bei Berufungsentscheidungen insbesondere auch die neueste Rechtsprechung zum konkreten Streitgegenstand zu berücksichtigen ist.

In diesem Zusammenhang ist der Berufungswerber darauf hinzuweisen, dass die Rechtslage im Bereich der gemischt genutzten Liegenschaften seit Einbringung der Berufung am 14. Juni 2004 aufgrund der inzwischen ergangenen Rechtsprechung des EuGH und VwGH folgendermaßen neu interpretiert wurde:

Im Urteil vom 23.4.2009, Rs C-460/07, Sandra Puffer, hat der EuGH das nationale Gericht (den VwGH) dazu angehalten, zu prüfen, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie bzw. auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auswirkt, und ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (Rz 95).

Sollte es sich bei § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 um eine autonom anwendbare Bestimmung handeln, dann findet die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung (Rz 96).

*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 auch schon in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.*

*Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind ua. 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 lit. a).*

*Gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. Richtlinie) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf des Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1). 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).*

Im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof in der Rechtssache „Sandra Puffer“ zu der auch im Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage ausgesprochen, dass die anteilig auf privat genutzte Gebäudeteile entfallende Vorsteuer bereits nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 vom

Abzug ausgeschlossen ist.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sei unabhängig von der (seit dem AbgÄG 1997 mehrfach geänderten) Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar und durch Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-Richtlinie gedeckt.

Ist das Ausmaß der privaten Nutzung im Einzelfall unstrittig, bedürfe es auch keiner weiteren detaillierten Untersuchung der (Nutzungs)Aufteilung.  
Der Verwaltungsgerichtshof ist in der Seeling-Frage aufbauend auf dem Urteil des EuGH vom 23.4.2009, Rs C-460/07, Sandra Puffer, zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung für gemischt genutzte Gebäude also zusammengefasst zum Ergebnis gelangt, dass bei solcher Art genutzten Gebäuden ein Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil

zusteht, für den privaten Anteil ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in der Folge durch weitere Erkenntnisse bestätigt (ua. 24.6.2009, 2009/15/0104; 8.7.2009, 2009/15/0103), sodass inzwischen von gefestigter Rechtsprechung zum konkreten Themenkomplex auszugehen ist (vgl. dazu insbesondere auch Sarnthein in ÖStZ 2009/695; Beiser in SWK 2009, S 627; Prodinger in SWK 2009, S 631; Berger in SWK 2009, S 963; RdW 2009/467; UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 31.7.2009, RV/0118-I/05; UFS 19.8.2009, RV/0284-F/04; UFS 2.9.2009, RV/0871-L/04; UFS 2.9.2009, RV/0434-I/04; UFS 21.9.2009, RV/0734-L/04; UFS 30.9.2009, RV/0086-S/05; UFS 12.10.2009, RV/0508-G/04; UFS 3.11.2009, RV/0198-S/05; UFS 9.11.2009, RV/0471-G/04).

Aus der Seeling-Rechtsprechung lässt sich demnach für das Berufungsbegehren nichts gewinnen. Aus den einschlägigen Erkenntnissen des VwGH ergibt sich nämlich unmissverständlich, dass hinsichtlich der privat genutzten Gebäudeteile ein (anteiliger) Vorsteuerabzug schon gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 ausgeschlossen ist.

Damit haftet den Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2001, in denen nur Vorsteuern aus den Herstellungskosten des Betriebsgebäudes entsprechend dem unternehmerisch genutzten Anteil (15%), nicht jedoch auch solche für den zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil (85%) berücksichtigt wurden, die behauptete Rechtswidrigkeit aber mit Gewissheit **nicht** an. Das Finanzamt hat daher den Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 (§ 299 BAO) im Ergebnis zu Recht abgewiesen.

Das Nutzungsverhältnis des Neubaus war im abgeführten Verfahren keiner gesonderten Überprüfung zu unterziehen, da die aktenmäßig ausgewiesene Nutzungsaufteilung (15% unternehmerisch zu 85% privat) von den Verfahrensparteien niemals beeinsprucht wurde.

Die Berufung war deshalb spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 9. Dezember 2009