

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Marsoner + Partner GmbH, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 7. November 2005 gegen den Bescheid des FA Landeck Reutte vom 25. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2004 ein Appartementhaus errichtet, in dem sich neben acht Appartements auch eine Wohneinheit zur privaten Nutzung befindet. Das Gebäude wurde aufgrund der überwiegenden betrieblichen Nutzung zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet und für die gesamten Errichtungskosten und Einrichtungskosten Vorsteuer geltend gemacht.
2. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde vom Finanzamt am 25.10.2005 der Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2004 erlassen. Dabei wurden die in der Jahreserklärung geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 436.557,74 Euro auf 382.069,34 Euro, also um 54.488,40 Euro, reduziert. In der Begründung wurde auf die Feststellungen des Prüfungsberichtes verwiesen.

Diesem war zu entnehmen, dass die Wohneinheit des Beschwerdeführers 17 % des Gesamtgebäudes umfasst, aufgrund der Regelung in § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 idF BGBl. I 2004/27 sei die geltend gemachte Vorsteuer entsprechend zu kürzen.

3. Dagegen richtete sich die Beschwerde (damals Berufung) vom 3.11.2005, in der nach umfangreichen Ausführungen zur Rechtsprechung des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, *Rs Seeling*, und den nationalen gesetzlichen Regelungen (Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 106/1999; USt-Novelle BGBl. I 27/2004) die Schlussfolgerungen gezogen wurden, dass der Vorsteuerabzug in voller Höhe zu gewähren sei und ab 1. Mai 2004 keine nationale Rechtsgrundlage für die Erfassung eines Eigenverbrauchs für das private Wohnen in einem Unternehmensgebäude bestehe.

4. In der Beschwerdevorentscheidung (damals Berufungsvorentscheidung) vom 5.11.2012 wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2012, 2009/15/0222, das bei gemischt genutzten Gebäuden für den privat genutzten Teil aufgrund § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auch für Zeiträume ab 2004 einen Vorsteuerabzug verneint habe, die Beschwerde (damals Berufung) abgewiesen.

5. Im Vorlageantrag vom 16.11.2012 wurde zusammengefasst auf die Entscheidung des EuGH vom 23.4.2009, C-460/07, *Rs Puffer*, und die darauf aufbauende Judikatur des VwGH (VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100) verwiesen und das Beschwerdebegehren aufrechterhalten.

6. Vom Finanzamt wurde im Vorlagebericht vom 9.8.2013 zugestanden, dass aufgrund einer aktuellen Entscheidung des VwGH (Anm.: gemeint wohl VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0085), die Auffassung, dass bei untergeordneter Privatnutzung eines zur Gänze dem Betriebsvermögen zugehörigen Gebäudes ein Vorsteuerausschluss für den privat genutzten Teil bestehe, nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Allerdings müsse es aufgrund § 12 Abs. 10a UStG 1994 zu einer jahresweisen Zwanzigstel-Berichtigung des auf den privaten Nutzungsteil entfallenden Vorsteuerabzuges kommen.

7. In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht vom 23.8.2013 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen entgegnet, dass der klare Wortlaut des § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 den Tatbestand der Nutzungsentnahme für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes ausschließe.

8. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer führte als Einzelunternehmer ein Installationsunternehmen, das mit September 2004 in eine GmbH eingebracht wurde.
 2. Im Jahr 2004 wurde ein Appartementgebäude mit 8 Appartements und einer privaten Wohneinheit errichtet. Die private Wohneinheit umfasst 17 % des Gebäudes, die Inbetriebnahme erfolgte im Oktober 2004 (vgl. Prüfungsbericht und Anlagenverzeichnis).
 3. In den Umsatzsteuervoranmeldungen April 2004 bis März 2005, in denen bis August 2004 auch die Umsätze des Installationsbetriebes erfasst waren, wurden die Vorsteuern der (gesamten) Errichtungskosten des Gebäudes sowie der Einrichtungskosten der Appartements geltend gemacht. Im Jahr 2004 betrugen diese Vorsteuern 314.880,23 Euro (vgl. Berechnungsblatt des Prüfers im Prüfungsbericht).
 4. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurden die von der Beschwerdeführerin erklärten Vorsteuern vom Finanzamt – neben kleineren Korrekturen, weil Vorsteuern direkt dem betrieblichen bzw. dem privaten Bereich zugeordnet werden konnten - dem privaten Anteil von 17 % entsprechend um 54.488,40 Euro reduziert.
- In dieser Summe ist auch die auf einen Kachelofen in der privaten Wohneinheit entfallende Vorsteuer in Höhe von 1.640,- Euro enthalten.
5. Der Eigenverbrauch errechnet sich ausgehend von Gebäudeerrichtungskosten in Höhe von 1.362.821,36 Euro für das Beschwerdejahr mit 695,02 Euro (vgl. E-Mails des steuerlichen Vertreters samt Anlagen).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt, insbesondere dem Bericht über die Außenprüfung, und ist zwischen den Parteien unstrittig.

Dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen neben den Vorsteuern für die Gebäudeerrichtungskosten auch Vorsteuern für Einrichtungskosten geltend gemacht wurden, ergibt sich aus einem Berechnungsblatt des Prüfers, das im Prüfungsakt enthalten ist. Diesem ist auch zu entnehmen, dass für den Kachelofen der privaten Wohneinheit Vorsteuer geltend gemacht wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtslage

Die angeführten Paragraphen beziehen sich jeweils auf die für das Streitjahr geltende Fassung:

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 oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecks steht, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 in der ab dem 1. Mai 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 27/2004 lautet wie folgt:

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.*

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

Gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bemisst sich der Umsatz im Falle des § 3a Abs. 1a Z 1 und 2 UStG 1994 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten.

Erwägungen

1. Dass aufgrund der im Beschwerdejahr geltenden Rechtslage vom Beschwerdeführer für das Appartementsgebäude trotz der teilweisen privaten Nutzung der Vorsteuerabzug zur Gänze geltend gemacht werden kann, ist zwischen den Parteien aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0085, unstrittig (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht). Die Rechtsansichten im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht unterscheiden sich nunmehr einzig und allein darin, ob der auf den privaten Teil entfallende Vorsteuerabzug dazu führt, dass in den Folgejahren die private Verwendung einer Besteuerung unterzogen werden muss.

2. Im Vorlagebericht wurde von Seiten des Finanzamtes (noch) die Rechtsansicht vertreten, dass eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10a UStG 1994 vorzunehmen sei, weil es sich „aufgrund der späteren nicht steuerbaren Nutzung“ um eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 gehandelt habe.

Dem kann sich das Bundesfinanzgericht – was das Beschwerdejahr betrifft - nicht anschließen, weil sich an der überwiegenden unternehmerischen Nutzung im Streitjahr nichts geändert hat (vgl. auch den Beschluss des VwGH vom 27.11.2014, 2011/15/0154, zitiert in *Mayr*, Teilweise privat genutzte Ferienwohnungen – Rechtslage 2004 bis 2010 und ab 2011, ÖStZ 2015/ 291, 217).

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 11.5.2021 wurde diese im Vorlagebericht geäußerte Ansicht nicht mehr aufrechterhalten.

3. Der VwGH hat sich in einem Erkenntnis, VwGH vom 27.9.2017, Ra 2015/15/0045, zur Streitfrage auszugsweise folgendermaßen geäußert:

„12 [...] Ungeachtet der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zählen aber privat genutzte Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung einkommensteuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen und führen damit zu (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (AfA, etc.), welche erst in der Folge durch den korrespondierenden Ansatz einer "Nutzungsentnahme" im Ergebnis neutralisiert werden.

[...]

16 Das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung eines Investitionsgutes entrichteten Mehrwertsteuer führt zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstandes (vgl. EuGH vom 16. Februar 2012, C- 594/10, Laarhoven, Rn. 27).

[...]

19 [...] Stützt der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug auf Unionsrecht, weil der Eigenverbrauch nach der durch das BGBl. I Nr. 27/2004 gestalteten nationalen Rechtslage zu Unrecht als nicht steuerpflichtig behandelt und aus diesem Grund der Vorsteuerabzug versagt werde, kann er nicht zugleich gestützt auf nationales Recht die Nichtbesteuerung des Eigenverbrauchs in Anspruch nehmen.“

4. Damit hat der VwGH klargestellt, dass der systematische Zusammenhang zwischen dem Recht auf Vorsteuerabzug auf der einen Seite und der Besteuerung des Eigenverbrauchs auf der anderen Seite nicht durch Berufung auf unterschiedliche Rechtsgrundlagen aufgelöst werden kann. Im Beschwerdefall kommt der in § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 27/2004 geregelte Ausschluss der Besteuerung des Eigenverbrauchs bei Grundstücken dementsprechend nicht zur Anwendung.

5. In der Stellungnahme zum Vorlagebericht wurde vom steuerlichen Vertreter in einem Nebensatz auch die Meinung vertreten, dass die Besteuerung als Nutzungsentnahme auf Kostenbasis und mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % geboten wäre (allerdings der klare Gesetzeswortlaut des § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 der Besteuerung schon von Grund auf entgegenstehe).

Dieser Ansicht ist der VwGH in einem Erkenntnis, VwGH vom 28.5.2019, Ra 2018/15/0058, auszugsweise folgendermaßen entgegengetreten:

„15 Der Revisionswerber vertritt dazu die Ansicht, dass die gegenständlich vorliegende Nutzung von Gebäuden für private Wohnzwecke des Unternehmers "systematisch konsistent und richtlinienkonform" gleich der Vermietung von Gebäuden für Wohnzwecke mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu besteuern sei.

[...]

18 Die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Bei ihr fehlt es nämlich nicht nur an der Zahlung eines Mietzinses, sondern auch an einer wirklichen Vereinbarung über die Dauer des Nutzungsrechts und über das Recht, die Wohnung in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen (Rn. 50 und 51 des Urteils Seeling).

19 [...] Ein ermäßigter Steuersatz kann in Fällen des Verwendungseigenverbrauchs nicht zur Anwendung gelangen (vgl. ergänzend zu der schon vom BFG angeführten Fachliteratur Ruppe/Achatz, UStG5, § 10 Tz. 76).“

6. Zusammenfassend ist der zitierten Judikatur des VwGH zu entnehmen, dass dem vollen Vorsteuerabzug eine Besteuerung des Verwendungseigenverbrauchs mit dem Normalsteuersatz von 20 % gegenübersteht.

Diese Rechtsansicht wurde dem steuerlichen Vertreter vom Bundesfinanzgericht (E-Mail vom 5.5.2021) mitgeteilt und um Bekanntgabe einer Berechnung der Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs gebeten.

Nach den o.a. gesetzlichen Grundlagen sind als Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch die auf die laufende Nutzung entfallenden Kosten, also in erster Linie Abschreibungen, heranzuziehen.

Vom steuerlichen Vertreter wurde mit E-Mail vom 7.5.2021 basierend auf dem Anlagenverzeichnis eine Berechnung übermittelt. In dieser wurde ausgehend von den Gebäudeerrichtungskosten in Höhe von 1.362.821,36 Euro und einer jährlichen AfA von 3 % eine auf den privaten Anteil (17 %) entfallende AfA in Höhe von 6.950,28 ermittelt. Aufgrund der Inbetriebnahme im zweiten Halbjahr errechnete sich eine Halbjahres-AfA in Höhe von 3.475,14 Euro als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch und ein Eigenverbrauch (20 %) von 695,02 Euro.

Von der Vertreterin des Finanzamtes wurde in der E-Mail vom 11.5.2021 kein Einwand gegen die Berechnung erhoben.

Der (gesamte) Eigenverbrauch errechnet sich folgendermaßen (in Euro):

BMG Eigenverbrauch laut Bescheid vom 25.10.2005	2.234,21
Zuzüglich BMG Eigenverbrauch neu	3.475,14
BMG Eigenverbrauch laut Erkenntnis	5.709,35
Eigenverbrauch (20 %) laut Bescheid vom 25.10.2005	446,84
Eigenverbrauch (20 %) neu	695,02
Eigenverbrauch (20 %) gesamt	1.141,86

7. Die im Rahmen der Prüfung um 54.488,40 Euro gekürzte Vorsteuer war der Beschwerdeführerin – mit Ausnahme der für den in der privaten Wohneinheit eingebauten

Kachelofen geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von 1.640,- Euro - wieder zuzusprechen, sodass sich die Vorsteuern folgendermaßen errechnen (in Euro):

Gesamtbetrag der Vorsteuern laut Bescheid	382.069,34
Zuzüglich auf den privaten Teil (Errichtungskosten) entfallende Vorsteuern	54.488,40
Abzüglich auf den Kachelofen entfallende Vorsteuer	-1.640,-
Vorsteuern laut Erkenntnis	434.917,74

2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In Anbetracht der durch die Erkenntnisse des VwGH vom 27.9.2017, Ra 2015/15/0045, sowie vom 28.5.2019, Ra 2018/15/0058, umfassend geklärten Rechtslage, ist die Revision nicht zulässig

Innsbruck, am 21. Juni 2021