

GZ. RV/1220-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch FM Steuerberatung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Zuge einer gemäß § 147 Abs. 1 BAO erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung, die die Jahre 2002 bis 2003 umfasste, traf der Betriebsprüfer ua. folgende Feststellungen (S 35 f./2003 Finanzamtsakt):

"Tz 1 Umsatzsteuer

Tz 1.1 Allgemeines

Tz 1.1.1 Sachverhaltsdarstellung

Die [Bw.] begannen im Jahr 2002 mit der Herstellung eines Büro- und Wohngebäudes. Die Fertigstellung erfolgte im Jahr 2003. Das gemischt genutzte Gebäude dient zu 51,22% Zwecken der Vermietung und zu 48,78% privaten Zwecken.

Im Jahr 2003 wurde eine Betriebshalle errichtet. Diese Halle ist zur Gänze zur Vermietung bestimmt.

Die Büroräumlichkeiten des oa. gemischt genutzten Gebäudes und die Betriebshalle werden seit 1. September 2003 an die X-GmbH vermietet.

Hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeteiles wurde seitens der [Bw.] angegeben, dass sie auch den privat genutzten Gebäudeteil dem Unternehmen widmen. Im Hinblick auf das sogenannte "Seeling-Urteil" des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling), so vermeint man seitens der [Bw.], stünde der volle Vorsteuerabzug zu.

Weiters wurde noch die AfA-Komponente, die auf die Gebäudeprivatnutzung entfällt, in der Umsatzsteuererklärung 2003 als Eigenverbrauch angesetzt.

Tz 1.1.2 Rechtliche Beurteilung

Für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 ist das sogenannte "Seeling-Urteil" des EuGH [...] im Bundesgebiet nicht anzuwenden (vgl. Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 1912; Ergänzung vom 21. Juni 2004). Demnach sind die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Grundstückes entfallenden Vorsteuern in diesem Zeitraum nicht abzugsfähig. Weiters ist für diesen Zeitraum auch kein Eigenverbrauch aus der Privatnutzung eines Gebäudes zu versteuern."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 29. April 2005 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 (Berufungsvorentscheidung) und 2003 (Erstbescheid), in denen es die auf die nichtunternehmerische Nutzung des gemischt genutzten Grundstückes entfallenden Vorsteuern nicht mehr anerkannte und den Eigenverbrauch aus der Privatnutzung nicht mehr als steuerpflichtigen Umsatz qualifizierte.

Nach erfolgter Fristerstreckung durch das Finanzamt beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. am 20. Juni 2005 die Vorlage seiner Berufung betreffend das Jahr 2002 an die Abgabenbehörde II. Instanz und erhob am selben Tag Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003.

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, die Bw. hätten sich hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für Errichtungskosten eines unstrittig gemischt genutzten Hauses in den Jahren 2002 und 2003 darauf gestützt, dass das Gebäude gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zur Gänze als dem Unternehmen zugeordnet gelte. Sohın müsse nach § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. der volle Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zustehen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung seien die für 2002 beantragten Vorsteuerbeträge von insgesamt 60.161,86 € um den Vorsteuerbetrag für den mit 48,78% privat genutzten Gebäudeteil in Höhe von 29.317,80 € gekürzt worden.

Die Abgabenbehörde begründe ihre Vorgehensweise damit, dass für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 das sogenannte "Seeling-Urteil" des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) im Bundesgebiet nicht anzuwenden sei (vgl. UStR 2000, Rz 1912; Ergänzung vom 21. Juni 2004). Demnach wären die auf den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern eines gemischt genutzten Grundstückes in diesem Zeitraum nicht abzugsfähig. Weiters sei für diesen Zeitraum auch kein Eigenverbrauch aus der Privatnutzung eines Gebäudes zu versteuern.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe Österreich von der Berechtigung des Art. 17 Abs. 6 2. Unterabsatz der 6. Richtlinie Gebrauch gemacht, wonach die Mitgliedstaaten alle Auschlüsse beibehalten könnten, die in ihren zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. Richtlinie (das sei für Österreich der Zeitpunkt des Beitritts am 1. Jänner 1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen gewesen seien.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges sei seit 1998 durch die unechte Befreiung für den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert habe werden können, erfolgt. Ab 2000 sei eine Zuordnung zum Unternehmen kraft Gesetzes erfolgt, aber die private Verwendung sei unecht befreit gewesen.

Im Ergebnis bedeutete dies nach Meinung des Finanzamtes, dass bis 31. Dezember 2003 weiterhin kein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der nichtunternehmerischen Nutzung eines Grundstückes zustehe.

Der Rechtsauffassung des Finanzamtes stünden folgende Argumente der Bw. gegenüber:

- § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der Fassung vom 1. Jänner 1995 stelle eine – gemeinschaftsrechtswidrige – Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen dar. Auf Basis der Judikatur des

EuGH sei eine solche Ausnahme kein reiner Vorsteuerausschluss und könne daher nach Art. 17 Abs. 6 der 6. Richtlinie auch nicht beibehalten werden.

- Auch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sei für gemischt genutzte Gebäude nicht anwendbar, da sie gerade vollunternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter zum Regelungsinhalt habe, bei denen für bestimmte Aufwendungen dann aus ertragsteuerlichen Gründen der Vorsteuerabzug nicht zustehe.
- Durch die Novelle 1998 sei die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen ermöglicht und nach den Erläuterungen sehr bewusst kompensatorisch ein Vorsteuerabzug durch einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch verhindert worden. Es entspreche der herrschenden Judikatur des EuGH, dass die volle Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen auch den grundsätzlichen vollen Vorsteuerabzug vermittele.
- Diese Neuregelung stelle aber sowohl formell als auch materiell eine völlig neue Anordnung dar, die auf Grund ihres unterschiedlichen Wirkungsbereiches auch nicht als Fortführung eines Vorsteuerausschlusses zum 1. Jänner 1995 gesehen werden könne.
- Durch die neuerliche Novelle in 2000 mit voller Zuordnung zum Unternehmensbereich habe sich umso mehr eine Änderung in der Zuordnung, im korrespondierenden Vorsteuerabzug und in einem Vorsteuerausschluss auf Grund des Eigenverbrauches ergeben. Als logische Konsequenz könne daher nicht von einer Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses gesprochen werden.

Demnach stehe der Vorsteuerabzug für das gesamte, dem Unternehmen zugeordnete Gebäude zu.

Beantragt werde daher auch die Anerkennung der für 2002 durch die Betriebsprüfung aus-
geschiedenen Vorsteuern, insoweit sie auf den Privatanteil des Gebäudes entfielen, im Betrag von 29.317,80 €. Sohin betrügen die gesamten abziehbaren Vorsteuern für 2002 60.161,86 €.

Weiters werde auch die Anerkennung der für 2003 durch die Betriebsprüfung ausge-
schiedenen Vorsteuern, insoweit sie auf den Privatanteil des Gebäudes entfielen, im Betrag von 33.149,92 € beantragt; sohin betrügen die gesamten abziehbaren Vorsteuern für 2003 247.038,75 €.

Am 12. Juli 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Dezember 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2005/14/0035 anhängige Verfahren (betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden) gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Aus Anlass des genannten Beschwerdeverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet. Dazu ist am 23. April 2009 das Urteil des EuGH, C-460/07, ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der VwGH die Beschwerde des Ausgangsverfahrens abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Fall ausschließlich darüber, ob hinsichtlich des gemischt genutzten Gebäudes der volle Vorsteuerabzug zusteht oder nur die auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"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 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.

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.

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 Auf-

wendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 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 (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist 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 Vorsteuerauschluss (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.

Im Beschwerdefall ergibt sich - wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt - der Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschluss, 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."

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern - das Aufteilungsverhältnis ist unbestritten - vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu ua. UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 12.8.2009, RV/0142-I/06; UFS 17.9.2009, RV/0360-G/04).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. November 2009