



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 16. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 13. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw. errichtete ab dem Jahr 2002 ein Gebäude, das ab dem 1. August 2003 zum Teil vermietet wurde. Der Anteil der privaten Nutzung beträgt 60%, der vermietete Teil 40%.

Aus einer **Niederschrift über eine Nachschau vom 20. Jänner 2004** geht unter Anderem Folgendes hervor:

Die Berufungswerberin sei alleinige Eigentümerin der Liegenschaft sowie des vermieteten Objektes.

Die Vorsteuern würden vom gesamten Haus (auch Privatanteil) geltend gemacht werden.

In der **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002** wurde die Bemessungsgrundlage mit Null, der Vorsteuerbetrag mit 42.582,27 € angegeben.

Der Vorsteuerbetrag entspricht den gesamten im Zuge des Baues angefallenen Aufwendungen.

Mit Schreiben vom 15. März 2004 wurde eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2002 eingereicht, wonach der Vorsteuerbetrag in Höhe von 41.091,99 € anzusetzen sein würde.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 2. August 2004** wurden von der Amtspartei folgende Fragen an Bw. gerichtet:

Mit Erlass des BMF seien die UStR 2000 dahingehend geändert worden, dass das angeführte EuGH-Urteil für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden sei. Die Berufungswerberin würde daher ersucht werden, folgende Fragen zu beantworten und eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2002 vorzulegen.

1. Wie hoch seien die anzuerkennenden Vorsteuerbeträge des vermieteten Gebäudeteiles?
2. Solle bei Anwendung der gültigen Rechtslage eine Versteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG erfolgen (Verzicht auf Kleinunternehmerregelung)?

Mit weiterem **Ergänzungsvorhalt vom 2. August 2004** wurden von der Amtspartei folgende Fragen an Bw. gerichtet:

Mit Erlass des BMF seien die UStR 2000 dahingehend geändert worden, dass das angeführte Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/99, Rs. Seeling, für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden sei. Die Berufungswerberin würde daher ersucht werden, dem Finanzamt die Höhe der anzuerkennenden Vorsteuerbeträge bei Anwendung der gültigen Rechtslage bekannt zu geben (ohne Vorsteuerbeträge des privaten Gebäudeteiles) und für das Jahr 2003 berichtigte Voranmeldungen bzw. die Jahressteuererklärung 2003 einzureichen.

Mit **Schreiben vom 4. Oktober 2004** wurde wie folgt geantwortet:

Für 2002 seien Vorsteuerbeträge in Höhe von 41.090,99 € geltend gemacht worden. Nach Berücksichtigung der derzeitigen Rechtslage betrage der Vorsteuerabzug lediglich 16.436,80 € (cirka 40% des Gebäudeanteils werde vermietet).

Es solle bei Anwendung der gültigen Rechtslage eine Versteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG erfolgen, der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung bleibe bestehen.

Für 2003:

Der in der Umsatzsteuerjahreserklärung eingetragene Eigenverbrauch in Höhe von 1.338,26 € netto sei zu stornieren. Die Umsatzsteuer aus dem Eigenverbrauch betrage 267,65 €. Die geltend gemachten Vorsteuern aus den Herstellungskosten würden 18.125,54 € betragen. Unter Berücksichtigung der derzeitigen Rechtslage würden die Vorsteuerbeträge 7.250,22 € (cirka 40% von 18.125,54 €) betragen.

Dazu würden noch Vorsteuerbeträge aus den Betriebskosten kommen, die ohnedies nur mit

40% angesetzt gewesen wären. Das hieße, die Vorsteuer 2003 unter Berücksichtigung der derzeitigen Rechtslage würde 7.445,82 € betragen.

Am 7. Oktober 2004 wurde die **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003** eingereicht. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen würde 6.705,40 €, der Eigenverbrauch 1.338,26 € und die abziehbare Vorsteuer 18.321,14 € betragen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 13. Oktober 2004** wurde die Vorsteuer in Höhe von 16.436,80 € berücksichtigt.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Vorsteuer nur vom vermieteten Gebäudeteil berücksichtigt worden wäre.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 13. Oktober 2004** wurde die Vorsteuer in Höhe von 7.445,82 € berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage würde 6.705,40 € betragen, Eigenverbrauch wurde nicht angesetzt.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Vorsteuer nur vom vermieteten Gebäudeteil berücksichtigt worden wäre.

Mit Schreiben vom 16. November 2004 wurde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 03-06/2004 jeweils vom 13. Oktober 2004 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Berufungswerberin hätte beginnend im Kalenderjahr 2002 ein Gebäude errichtet, welches ab 2003 zu 40% an eine Gesellschaft vermietet und zu 60% zu Privatzwecken genutzt werde. Im Zuge der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2002 und 2003 seien die Vorsteuerbeträge für das Gesamtobjekt geltend gemacht worden, da diese Tätigkeit als Ganzes dem Unternehmen zugerechnet werde (entsprechend dem Gesetz), wodurch daher der gesamte Vorsteueranspruch zu Recht bestehe. Dies sei als Auswirkung des Urteils des EuGH „Seeling“ zu werten, da die Privatnutzung nicht als steuerfreie Vermietung iSd Art. 13 Teil B lit b 6. MwSt-RL qualifiziert werden dürfe.

Die Privatnutzung sie daher umsatzsteuerpflichtig und als Konsequenz dessen der Vorsteueranspruch zur Gänze gerechtfertigt.

Ab Jänner 2004 bis April 2004 sei unbestritten, dass der Vorsteueranspruch durch das österreichische Umsatzsteuergesetz bestehe. Ab Mai 2004 (neue gesetzliche Bestimmung) sei die gesamte Vorsteuer beantragt worden, da diese Bestimmungen als EU-widrig zu werten seien.

Begründung:

In der Begründung zu den Umsatzsteuerbescheiden 2002 und 2003 sei ausgeführt worden, dass nur die Vorsteuer für den vermieteten Gebäudeteil berücksichtigt und somit veranlagt

worden sei. In den Steuererklärungen seien die gesamten Vorsteuern für das Gebäude angesetzt und der Eigenverbrauch wieder in die Umsatzsteuererklärungen aufgenommen worden, gemäß der Anwendung des oben genannten „Seeling“-Urteils.

Die Bescheidbegründung über die Abweisung der Vorsteuerbeträge stütze sich offensichtlich auf die Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6.MwSt-RL, die die Beibehaltung nationaler Vorschriften zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges zum Inhalt habe, die so genannte „Stand-Still-Klausel“.

Diese Regelung erlaube es den Mitgliedstaaten, bis zum Inkrafttreten der vom Rat erlassenen Vorschriften die Vorsteuerausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beizubehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen seien. Der Ausdruck „alle Ausschlüsse“ beziehe sich auf alle Ausgaben, also auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter. Voraussetzung sei nur, dass die Ausnahme vom Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestanden habe (EuGH vom 18.6.1998, C-43/96, Kommission/Frankreich (Vertragsverletzungsverfahren)).

Die nunmehr von der Behörde in der Bescheidbegründung vorgenommene weitgehende Interpretation der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 UAbs. 2 6.MwSt-RL sei auf Grundlage des Europarechtes jedoch nicht haltbar.

Innerstaatlich vorgenommene Angleichungsmaßnahmen an das EG-Recht durch schrittweise Anpassung der Regeln über die Unternehmenszuordnung könnten nicht durch gleichzeitige Setzung EU-widriger Maßnahmen mit der Steuerfreistellung des Verwendungseigenverbrauches von Grundstücken neutralisiert werden, um damit im Effekt die Situation zum Zeitpunkt des EU-Beitritts wieder herzustellen.

Österreich hätte mit dem AbgÄG 1997, BGBl. 9/1998, den Eigenverbrauch zu Wohnzwecken unecht von der Umsatzsteuer befreit. Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 wäre eine Option zur Steuerpflicht für diesen Eigenverbrauch nicht möglich. Diese Bestimmung sei als Reaktion Österreichs auf die Urteile des EuGH vom 11.7.1991, C-97/90, Rs. Lennartz, und vom 4.10.1995, C-291/92, Rs. Armbrecht, eingeführt worden und sei auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, dies nach dem 31. Dezember 1997 ausgeführt worden wären bzw. sich ereignet hätten (§ 28 Abs. 13 lit b UStG 1994). Ebenso sei die Unternehmenszuordnung durch einfachgesetzliche Ausdehnung geändert worden und dabei die endgültige Anpassung an das EU-Recht im Wege der Ex-lege-Zuordnung durch das StRefG 2000, BGBl. 106/1999, vollzogen worden.

Gerade aber durch diese Änderung zu Beginn des Jahres 1998 und die nachfolgenden Änderungen hätte Österreich die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Stand-Still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 UAbs. 2 6.MwSt-RL verletzt.

Diese gelte insbesondere auch für den Fall des bis 1997 möglichen vollen Vorsteuerabzuges bei Gebäuden mit untergeordneter Privatnutzung, der durch das AbgÄG 1997 europarechtswidrig eingeschränkt worden wäre. Auch von einer faktischen Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses für privat genutzte Gebäudeteile könne schon deshalb nicht gesprochen werden, weil die Verwaltungspraxis den Vorsteuerabzug in der Zeit zwischen 1995 und 1997 bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung (Widmungserklärung) nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes in der Regel gewährt hätte.

Die Abweisung der von der Berufungswerberin beantragten Umsatzsteuerbeträge für das Jahr 2002 und 2003 unter Heranziehung der Regelung des Art. 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. MwSt-RL sei daher rechtswidrig.

Noch unverständlich sei, dass diese Regelung mit Änderung des UStG durch BGBl. 134/2003 mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 (§ 28 Abs. 23 UStG 1994) wiederum abgeändert worden wäre und einen vollständigen Vorsteuerabzug bei entsprechendem umsatzsteuerpflichtigen Verwendungseigenverbrauch für die privat genutzten Gebäudeteile vorgesehen hätte. Damit werde das Argument, dass die Änderung des UStG aufgrund des AbgÄG 1997, mit Wirkung ab 1998, nur eine Klarstellung zur bisherigen Verwaltungspraxis bedeutet hätte, ad absurdum geführt, weil dann die mit Wirksamkeit ab 2004 geltende Rechtslage im Hinblick auf den Klarstellungscharakter gar nicht mehr erforderlich gewesen sein würde.

Da dies aber dennoch durchgeführt worden wäre, hätte es schlichtweg nichts Anderes bedeutet, als dass der Gesetzgeber bereits selbst von der Nichtanwendbarkeit der so genannten „Stand-Still-Klausel“ des Art. 17 Abs. 6 MwSt-RL für Sachverhalte bis zum 31. Dezember 2003 überzeugt gewesen wäre.

Es werde daher um erklärungsgemäße Veranlagung ersucht.

Am 22. Dezember 2004 wurde oben angeführte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Schreiben an die Berufungswerberin vom 13. Oktober 2009** wurde wie folgt ausgeführt:

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003

„Nach Aktenlage wurden für die Jahre 2002 und 2003 Vorsteuern auch für den privaten Bereich der Liegenschaft geltend gemacht. Der private Anteil wurde mit 60% angegeben. Nach Entscheidung des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100, können privat verwendete Gebäudeteile nicht zum Vorsteuerabzug führen. Als Rechtsgrundlage hat der VwGH § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 herangezogen.“

Sie werden nun ersucht bekannt zu geben, ob die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 aufrecht bleibt.“

Mit **Schreiben vom 2. November 2009** wurde wie folgt geantwortet:

Es würde festgehalten werden, dass die Berufung nicht zurückgezogen werde.

Es würde auf den Artikel von Dr. Aigner in der SWK 27/2009, 818ff, verwiesen werden, der die rechtlichen Aspekte dieser Sachverhalte nicht für abgeschlossen halten würde und man würde sich hier auch weitere rechtliche Würdigungen erwarten.

Es werde ersucht, von der Erledigung der Berufung bis zur weiteren Klärung der Sachverhalte Abstand zu nehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit derjenigen Vorsteuerbeträge, die sich auf den privat genutzten Teil (60%) eines zu 40% vermieteten Gebäudes beziehen. Unstrittig ist die Aufteilung in diese beiden Bereiche.

Die Berufungsberberin stützt sich auf die Rechtsprechung des EuGH (Rs. „Seeling“).

In der Entscheidung vom 28.5.2009, 2009/15/0100 (zur Rs. "Puffer") hat der VwGH ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu sehen ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerausschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Es ergibt sich folglich unmissverständlich, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe dazu insbesondere Sarnthein, ÖStZ 2009/695; RdW 2009/467; Beiser SWK 2009, S 627; Prodinger SWK 2009, S 631; UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 31.7.2009, RV/0118-I/05). Der VwGH hat diese Rechtsansicht in weiteren Entscheidungen vom 8.7.2009, 2009/15/0103 und 2009/15/0101, bestätigt, sodass inzwischen von einer ständigen Rechtsprechung auszugehen ist.

Für den Senat besteht daher kein Grund, mit der Erledigung der Berufung zuzuwarten.

Nach derzeitigem Stand der Judikatur ist die Rechtsansicht eines Vorsteuerabzuges für privat genutzte Gebäudeteile keine vertretbare Rechtsansicht mehr.

Der Senat geht davon aus, dass die Entscheidungen des EuGH und VwGH für alle Steuerpflichtigen gültig und anwendbar sind, die gemischt genutzte Gebäude aufweisen. Allfällige Überlegungen von Teilen der steuerberatenden Berufe, diese Rechtsprechung weiterhin bei den Höchstgerichten zu bekämpfen, ändern nichts an der vom VwGH (nach Hinweisen des EuGH) vorgenommenen Interpretation der österreichischen Rechtslage.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. November 2009