



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Sigmund & Sigmund, Steuerberatungskanzlei, 1080 Wien, Lange Gasse 74, vom 23. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 26. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 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 für private Wohnbedürfnisse zu 60,86% als auch unternehmerisch zu 39,14% für Vermietung genutzt.

Für das Jahr 2003 erfolgte die Umsatzsteuerveranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der folgenden Niederschrift bzw. Prüfungsbericht zu entnehmen ist:

„Der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs.2 und 3 in Verbindung mit § 3 Abs.1 Zi 16 UStG 94 bewirkt einen Vorsteuerausschluss für die nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile. Mit der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches, bei der gem. § 6 Abs.2 UStG 94 nicht zur Steuerpflicht optiert werden kann, habe der Gesetzgeber an dem bestehenden

Vorsteuerausschluss der privat genutzten Gebäudeteile zum Zeitpunkt des Beitritts Österreich zur EU festgehalten.“

Die Vorsteuern wurden für den betrieblichen Teil in Höhe von € 58.307,72 anerkannt

Am 23.Aug.2005 brachte der Bw. eine Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 26. Juli 2005 ein, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen habe.

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 Vorsteuer zur Gänze geltend gemacht worden. Das Finanzamt habe jedoch den Vorsteuerabzug für den privat verwendeten Teil des Gebäudes nicht anerkannt.

Das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis 31.12.2003 trotz des EuGH 08.05.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitritts 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 gemeinschaftswidrig 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 den Bescheid aufzuheben und die Vorsteuer für 2003 in einer Gesamthöhe von € 169.912,81 sowie den Eigenverbrauch des privat genutzten Gebäudeanteiles mit € 17.557,67 festzusetzen.

Der UFS brachte dem Bw. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.05.2009, 2009/15/0100 zu Kenntnis zur Kenntnis.

### ***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.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

I. 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 in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. 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).

II. 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. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines 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).

III. Im VwGH-Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof - zu der auch im Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage im Jahr 2003 - 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. Diese Bestimmung 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-RL gedeckt.

IV. Das Ausmaß der Privatnutzung des Hauses wurde, wie in der Verwaltungspraxis üblich, nach dem Verhältnis der Nutzflächen der betrieblichen zu den privaten Räumen ermittelt (zum Aufteilungsschlüssel siehe auch Seite 6 des VwGH-Erkenntnisses vom 28. Mai 2009) und ist nicht strittig. Da die Privatnutzung des Gebäudes - ebenso unbestritten - nicht mehr als

untergeordnet anzusehen ist, war hinsichtlich der privaten Gebäudeteile ein (anteiliger) Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Wien, am 10. Februar 2010