

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Confida Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Hausgemeinschaft, errichteten ein Gebäude, welches einerseits Wohnzwecken, andererseits Vermietungszwecken dient. Mit den Umsatzsteuervoranmeldungen wurde die gesamte Vorsteuer aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieses gemischt genutzten Gebäudes geltend gemacht.

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden am 7. April 2005 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und am selben Tag neue Sachbescheide erlassen, mit denen die geltend gemachten Vorsteuern nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung anerkannt wurden.

Gegen die neuen Sachbescheide vom 7. April 2005 erhab der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung "wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit"; begeht werde die Anerkennung des Vorsteuerabzuges für Herstellungen und Anschaffungen des gemischt genutzten Gebäudes auch für den privat genutzten Teil für folgenden Zeitraum:

1-12/2001: 92.277,50 €

1-12/2002: 69.571,00 €

1-12/2003: 27.221,38 €.

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, mit den Umsatzsteuervoranmeldungen sei die gesamte Vorsteuer aus Anschaffungen und Herstellungen des gemischt genutzten Gebäudes geltend gemacht worden. Als Ergebnis einer Außenprüfung sei die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2003 erfolgt, wobei die geltend gemachten Vorsteuern nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung anerkannt worden seien.

Das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2003 trotz des Urteiles des EuGH 8.5.2003, C-269/00, "Seeling", nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen sei, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil sei daher kein Vorsteuerabzug zugestanden. Diese Bestimmung sei angeblich auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL bis 31. Dezember 2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000, Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Zunächst sei richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen, möglich gewesen sei.

Daraus ergäben sich mehrere Schlussfolgerungen:

- Im Ausmaß der privaten Verwendung sei auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zugestanden.
- Sei die private Nutzung jedoch unter 20% gewesen, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen also von untergeordneter Bedeutung, habe einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden können bzw. sei dieses zuzuordnen gewesen. Daher sei auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zugestanden.

- Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führe zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11. Juli 1991, C-97/90, "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, "Armbrecht", noch weiter präzisiert worden, wonach 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 1994 eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen sei, sei diese Bestimmung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel gehabt habe. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt gehabt habe. Dies sei nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen gewesen. Tumpel (ÖStZ 1998, 490 (493 ff)) habe für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von Pkw zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestünden, ob eine Regelung auf Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus andere, nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1. Jänner 1995 auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben gewesen sei, die insofern beibehalten habe werden können, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel gehabt habe und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung gezeitigt habe. Nochmals sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt worden sei (vgl. in diesem Sinn auch Prodinger, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040)).

Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern sei auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerausschluss nicht beibehalten worden (vgl. idS Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zum 1. Jänner 1995 einen gültigen Vorsteuerausschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei, als Rechtsfolge ein Vorsteuerausschluss resultiert habe, der insofern beibehalten habe werden können, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBI. I Nr. 9/1998 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 1994 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 zufolge BGBI. I Nr. 106/1999 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergebe.

Damit sei zunächst - unstrittig - klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Insofern habe also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, sodass – jedenfalls zunächst – auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zugestanden sei.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen sei das Entstehen eines Eigenverbrauches gewesen.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber 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 auf Grund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH 8.5.2003,

C-269/00, "Seeling") ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 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 Anteiles möglich gewesen sei.

Zum dritten hätte nunmehr – im Gegensatz zur früheren Rechtslage – eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet habe werden können. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liege daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhelle aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen – und hier nicht vertretenen – Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses am 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss auf Grund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden sei (idS Achatz, RFG 2004, 52; Prodinger, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040), Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Wie Achatz (aaO) und Beiser/Pülzl (aaO) betonten, habe der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, 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 unecht steuerbefreiten Eigenverbrauchs normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache "Seeling" wirke erga omnes und ex tunc (vgl. nochmals Beiser/Pülzl, aaO mwN).

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei, zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen 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 folgendem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles "Seeling" als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zugestanden sei, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Abschließend regte der steuerliche Vertreter, soweit der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts habe, die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 234 EG an und ersuchte um Stattgabe seiner Berufung.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 30. August 2005 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 ZI. 2005/14/0035 anhängige Verfahren (betrifft 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 Aufwendungen 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 Vorsteuerausschluss 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 Vorsteuerausschluss (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 Vorsteuerausschluss 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 Vorsteuerausschluss, 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 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, 24. November 2009