



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch IHL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Fritschgasse 1, vom 8. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit vorläufigem Umsatzsteuerbescheid vom 4. Februar 2005 wurden beim BW für das Jahr 2003 Vorsteuern von € 167.303,40 anerkannt. In der Begründung verwies das FA auf die Niederschriften zweier USO Prüfungen, in denen Vorsteuern in den Monaten Oktober, November und Dezember 2003 aus der Errichtung eines Neubaus nur im Ausmaß von 19,8% der angefallenen Vorsteuern aus den Errichtungskosten anerkannt worden waren, da das Seelingurteil für die Zeiträume bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden sei.

Gesamt wurden Vorsteuern aus dem Neubau in Höhe von € 28.840,30 anerkannt (im Oktober 2003 € 21.481,78; im November 2003 € 2.710,84 und im Dezember 2003 € 4.647,68)

Gegen diesen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dabei im Wesentlichen aus, dass er die Anerkennung der gesamten, bei der Errichtung des Gebäudes angefallenen, Vorsteuern in Höhe von € 145.658,08 beantrage.

Beim angefochtenen Bescheid seien Vorsteuern für das gemischt genutzte Gebäude nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung von 19,80 % d.s. € 28.840,30 gewährt und der Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteils, unter Berufung auf die durchgeführten UVA-Prüfungen, nicht gewährt.

Das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles vom 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 hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil würde daher kein Vorsteuerabzug zustehen. Diese Bestimmung sei angeblich 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 erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Der EuGH habe bereits am 11.7.1991, 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 4.10.1995, 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 eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen sei, sei diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig gewesen.

Betont werden müsse, 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 ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestünden, ob eine Regelung auf Art 17 Abs. 6, 6. MwStRI 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 1.1.1995 auf Basis

von Art 17 Abs. 6, 6. MwStRI deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben gewesen sei, die insofern habe beibehalten 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 müsse betont werden, 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 die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern wurde auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerauschluss 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 zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert habe, der insofern beibehalten werden konnte, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

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

Damit sei zunächst 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.

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 Er-

gebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (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 Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten habe nach der ursprünglichen Bestimmung - wie ausgeführt - 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 werden konnte. Auch insofern sind die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liegt daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhelle sich aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen - und hier nicht vertretenen - Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerauschlusses am 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerauschluss aufgrund 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, S444(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 Vorsteuerauschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches 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, 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.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Dieser setzte das Verfahren bis zum Ergehen einer Entscheidung in einem gleichgelagerten Fall durch den VwGH aus. Nach Ergehen der Entscheidung widerrief der UFS diese Aussetzung und ersuchte den BW unter Übersendung einer Ablichtung der Entscheidung des VwGH zu Gz. 2009/15/0100 um Erstattung einer Äußerung dazu binnen vier Wochen. Diese Aufforderung zur Äußerung wurde dem Zustellbevollmächtigten Vertreter des BW am 10. August 2009 zugestellt. Eine Äußerung des BW erfolgte nicht.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der UFS nimmt den nachfolgend dargestellten – von den Parteien des Verfahrens unbestrittenen - Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Entscheidung zu Grunde.

Der BW hatte ab dem Jahr 2003 bei einem Gebäude, das er zu 19,8% betrieblich und 80,2% privat nutzte, Bauaufwendungen getätigt. Der Anteil der Vorsteuern aus den Kosten, der auf den Anteil der privat genutzten Räumlichkeiten entfiel, betrug € 116.817,78. Die prozentuelle Aufteilung des Gebäudes und die Höhe der in Frage stehenden Vorsteuern wurden vom BW formuliert und vom FA anerkannt.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob die auf den privaten Teil der Bauaufwendungen entfallenden Vorsteuern im Jahr 2003 abzugsfähig sind und im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind oder diese Vorsteuern im Jahr 2003 nicht abzugsfähig sind.

In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Sachverhalt Folgendes auszuführen:

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. Diese Regelung fand sich auch bereits in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Dabei erfasst § 20 Abs. 1 EStG 1988 in Z 1 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Z 2 lit. a die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Zwecken dienende Räumlichkeiten stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Gemäß Art 17 Abs. 6 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten 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 der Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1) Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedsstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind. (Unterabsatz 2)

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28. Mai 2009 2009/15/0100 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 Z 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. Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt. Der UFS schließt sich diesen Ausführungen an.

Da sohin hinsichtlich der privat genutzten Gebäudeteile ein (anteiliger) Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist und die Privatnutzung des Gebäudes und das Ausmaß der Privatnutzung nicht strittig sind, war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 18. September 2009