



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. Bw., Wien, vom 27. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 15. November 2004 betreffend Endgültigerklärung gemäß § 200 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Eigentümerin ua. der Liegenschaft, Gasse, die sie mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1997 erworben hat. Es handelt sich dabei um eine so genannte Zinsvilla mit 6 Wohnungen (2 pro Geschoß), einer gewerblich genutzten Einheit im Keller sowie einer Hausbesorgerwohnung. Der Dachboden war nicht ausgebaut.

Laut Ausführungen in der Berufung wurden nach dem Kauf vier frei werdende Wohnungen saniert und der Dachboden ausgebaut. Die Wohnungen im Altbau sind an Dritte vermietet. Die neu errichtete Wohnung im Dachgeschoß wurde von der Bw. und ihrer Familie im Mai 2001 bezogen. Laut Liste der Mieter in dem Haus X-Gasse ist die Wohnung der Bw. 210,27 m² groß. Die Summe der Quadratmeter der Wohnungen ist 1,206.98m².

Im März 2002 erklärte die Bw. in der **Umsatzsteuererklärung 2000** die Vorsteuern in Höhe von S 1.423,971,06.

Das Finanzamt erließ am 8. April 2002 einen gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2000.

Im Aug. 2002 erklärte die Bw. in der **Umsatzsteuererklärung 2001** Vorsteuern in Höhe von S 272.353,65.

Das Finanzamt erließ am 16. Aug. 2002 einen gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2001.

Am 29. Oktober 2003 brachte die Bw. die **Umsatzsteuererklärung 2002** ein, die Vorsteuern wurden in Höhe von € 49.039,92 erklärt.

Das Finanzamt erließ am 21. Nov. 2003 einen gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2002.

Am 21. Jänner 2004 brachte die Bw.

- eine berichtigte **Umsatzsteuererklärung 2000** ein, die Vorsteuern wurden in Höhe von S 1.682.584,94 davon S 258.613,88 gemäß EuGH 08.05.2003, C-269/00 Seeling erklärt,

- eine berichtigte **Umsatzsteuererklärung 2001** ein, die Vorsteuern wurden in Höhe von S 1.112.973,28, davon S 840.619,63 gemäß EuGH 08.05.2002, C-269/00 Seeling und ab Bezug Mai 2001 d.h. 8 Monate ein Eigenverbrauch gem. EuGH in Höhe von S 57.319,55 mit 20% erklärt und

- eine berichtigte **Umsatzsteuererklärung für 2002** ein, die Vorsteuern wurden in Höhe von € 52.466,98, davon € 3.427,06 gemäß EuGH 08.05.2002, C-269/00 Seeling und Eigenverbrauch gem. EUGH von € 6.248,36 mit 20% erklärt.

Das Finanzamt erklärte mit Bescheiden vom 15. Nov. 2004 den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2000, den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2001 und den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2002 gemäß § 200 Abs.2 BAO für endgültig. In der Höhe der festgesetzten Abgabe sei keine Änderung eingetreten.

Gegen die gemäß § 200 (2) BAO endgültigen Umsatzsteuerbescheide für 2000, 2001 und 2002 vom 15. November 2004 wurde wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit Berufung erhoben. Die Gewährung des Vorsteuerabzuges gemäß der am 21.Jänner 2004 eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wurde beantragt. Grund für die Abgabe der berichtigten Umsatzsteuererklärungen war das EUGH Judikat vom 8.Mai 2002 in der Rs C-269/00 Seeling.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß obiger Bescheide vom 15. November 2004 wurden gem. § 200 (2) BAO die bisher vorläufig ergangenen Bescheide endgültig erklärt, da nach erfolgter Überprüfung durch das Finanzamt keine Liebhaberei für Zwecke der Umsatzsteuer vorliegt.“

Nach Absprache mit dem Finanzamt erfolgte eine Berufung, da der Antrag auf Wiederaufnahme für die Jahre 2000, 2001 und 2002 aufgrund der EUGH Judikatur Seeling nicht berücksichtigt wurde.

Mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1997 habe ich die Liegenschaft in Gasse erworben. Es handelt sich dabei um eine sogenannte Zinsvilla mit 6 Wohnungen (2 pro Geschoß), einer gewerblich genutzten Einheit im Keller sowie einer Hausbesorgerwohnung. Der Dachboden war nicht ausgebaut.

In den folgenden Jahren wurden 4 frei werdende Wohnungen saniert und der Dachboden ausgebaut. Die Wohnungen im Altbau sind an Dritte vermietet. Die neu errichtete Wohnung im Dachgeschoß wurde von mir und meiner Familie im Mai 2001 bezogen.

In den berichtigten Umsatzsteuererklärungen für 2000, 2001 und 2002 wurde die Vorsteuer für den Dachbodenausbau geltend gemacht bzw. ab Mai 2001 der Eigenverbrauch versteuert.

Das Finanzamt beruft sich darauf, dass nach § 3 a Abs. 1a Z 1 UStG der „Eigenverbrauch“ eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Diese Bestimmung gilt seit 1.5.2004. Korrespondierend wurde in § 12 Abs.3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt. Nach dem Finanzausschuss (FA 436 Blg NR XXII GP) basiert die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs.2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die „konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen würde“ und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorläge.

Nach der UStR 2000 Rz 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neuregelung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. Dies wird auch von der verwaltungsnahen Literatur (Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658(902) so gesehen („Das Ergebnis entspricht der bis 2003 geltenden unechten Steuerbefreiung“).

Tatsächlich war der Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes bis 31.12.2003 unecht von der Umsatzsteuer befreit, sodass korrespondierend ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Teile nicht möglich war.

Vom EuGH (EuGH 08.05.2003, C-269/00, Seeling) wurde erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei. Der Eigenverbrauch sei sohin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.

Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nicht steuerbaren Eigenverbrauchs wäre also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs.2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt greift.

Nach dieser Bestimmung wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedstaaten können jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Anwendung dieser Ausnahmebestimmung auf privat genutzte Grundstücksanteile ist jedoch nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar.

Schon allgemein kann gesagt werden, dass nach der ganz einheitlichen Judikatur des EuGH in der Umsatzsteuer das Grundprinzip der Neutralität herrscht. Dies bedeutet zum einen, dass

Ausnahmebestimmungen von diesem Grundprinzip immer eng auszulegen sind, zum anderen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug weitest möglich auszulegen ist (vgl. hiezu z.B. Prodinger, SWK-Heft 12/2004, S 447 (607) mit ausführlichen Hinweisen auf die Judikatur des EuGH, zB EuGH 22.06.1993, C-333/91, Sofitam; EuGH 08.03.1988, C-165/86, Intiem u.a).

Der EuGH hat sich, soweit ersichtlich, erst einmal direkt mit der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs.2 Satz 2 6.Mehrwertsteuerrichtlinie auseinander gesetzt, nämlich in der Rechtssache Kühne (vgl. Schlussantrag GA vom 2.3.1989, dazu EuGH 27.06.1989, C-50/88).

Der Gerichtshof hat, basierend auf den Ausführungen des Generalanwaltes, festgestellt, dass diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen sei. Sie könne daher jedenfalls nicht die Wirkung haben, dass eine Besteuerung des Eigenverbrauches auch dann vorgesehen werden kann, wenn der bezügliche Gegenstand gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Aufgrund der engen Auslegung kann diese Ausnahmebestimmung daher nur so gesehen werden, dass Mitgliedstaaten auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen verzichten könnten. Der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauches eines gemischt genutzten Grundstückes wäre daher vom äußersten Wortsinn der Bestimmung nicht gedeckt, obschon diese eng auszulegen ist.

Eine völlig schrankenlose Verzichtsmöglichkeit der Mitgliedstaaten würde jedoch dem erwähnten Prinzip der Neutralität, das vom EuGH stets betont wird, widersprechen. Dies zeigt auch ein Vergleich zu anderen Ausnahmebestimmungen:

Im Gegensatz zu Art 6 Abs. 2, der den Verwendungseigenverbrauch den Dienstleistungen gleichgestellt, stellt Art 5 Abs. 6 den Entnahmeeigenverbrauch der Lieferungen gleich (vgl. hiezu EuGH 8.3.2001, C-415/98 Bakcsi). Auch Art 5 Abs.6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kennt eine Ausnahmebestimmung. Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zum Zwecke des Unternehmens fallen nämlich nicht unter den Eigenverbrauch. Dies bedeutet, dass sämtliche Entnahmen eines Gegenstandes der Lieferung gleichgestellt werden sollen. Nur in ganz speziellen, wirtschaftlich offensichtlich nicht bedeutsamen Ausnahmefällen soll die Besteuerung hintangehalten werden. Im Ergebnis handelt es sich wohl um eine Vereinfachungsmaßnahme. Ein Ergebnis, dass Ausnahmen bei Lieferungen nur sehr eingeschränkt, bei sonstigen Leistungen jedoch schrankenlos möglich wären, ist jedenfalls unbillig.

Eine weitere Ausnahmebestimmung von der Eigenverbrauchsbesteuerung kennt Art 5 Abs. 8 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Auch hier dürfen keine Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden.

Es zeigt sich also zunächst, dass auch diese Ausnahmenbestimmung, die ebenfalls dem Bereich der Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) bzw. des (nach österreichischer Diktion) Eigenverbrauch zuzuordnen ist, einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hat.

Auch wird vom EuGH bzw. den jeweiligen Generalanwälten (vgl. die Rechtssachen Abbey National (EuGH 22.02.2001, C-408/98; Schlussantrag BA 13.4.2000) und ebenso Fax World (EuGH 29.04.2004, C-137/02, Schlussantrag GA 23.10.2003) ausgeführt, dass eine Vereinfachungsvorschrift vorläge. Es soll nicht eine hohe Umsatzsteuer bei der Übertragung des Gesamtvermögens ausgewiesen werden, die ohnedies wieder als Vorsteuer rückgeholt werden könnte. Es soll vielmehr vermieden werden, ein entsprechendes Umsatzsteuervolumen zahlungsflußmäßig abwickeln zu müssen.

Der EuGH ist hinsichtlich der Frage, ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig sind, im Sinne des erwähnten Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluss gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhangs des

Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklichen ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorumsätze zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden muss. Damit hat der EuGH sogar frühere, engere Judikatur hinter sich gelassen.

Daraus ergibt sich aber, dass die Ausnahmebestimmung des Art 5 Abs.8 ebenfalls eng auszulegen ist und nur einen bestimmten Anwendungsbereich hat, jedenfalls also Art 6 Abs.2 kein unbeschränkter Anwendungsbereich zugemessen werden kann. Wenn aber die (immer mit der Kombination des Vorsteuerabzuges zu sehende) Auswirkungen von Art 5 Abs. 8 im Regelfall die Steuerneutralität ist (d.h. Vorsteuerabzug trotz Nichtsteuerpflicht des Umsatzes), so kann offensichtlich Art 6 Abs.2 keine Bedeutung dahingehend zugemessen werden, dass zum einen Mitgliedstaaten hier schrankenlos wirtschaftlich bedeutsame Gegenstände (aber auch wieder nicht alle Gegenstände) von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausnehmen können, umgekehrt den Vorsteuerabzug ausschließen dürfen.

Bedeutsam ist weiter, dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in manchen Bestimmungen Abweichungen oder Einschränkungen der erwähnten Grundprinzipien insbesondere des Vorsteuerabzuges vorsieht.

Diese Bestimmungen haben aber wiederum zum Inhalt, dass zum einen ihr Anwendungsbereich eng ist, sie also nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen anwendbar sind, zum anderen, dass eine Konsultation oder Zustimmung eines weiteren Organs notwendig ist.

So ist nach Art 17 Abs.7 ein Ausschluss von Investitionsgütern oder anderen Gegenständen von der Vorsteuerabzugsregelung möglich, wenn diese zum einen aus Konjunkturgründen geschieht, zum anderen die in Art 29 vorgesehenen Konsultationen eingehalten wird.

Auch Art 27 kennt als Vereinfachungsmaßnahmen bestimmte Sondermaßnahmen, die die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder – umgehungen verhüten sollen. Diese Maßnahmen dürfen die im Stadium des Endverbrauchs fällige Steuer nur in unerheblichen Maße beeinflussen.

Auch hier ist eine nur sehr enge Einschränkung des allgemeinen Grundprinzips der Wettbewerbsneutralität möglich, wobei die Fälle ausdrücklich geregelt sind und unter der Teleologie der Vereinfachungsmaßnahme stehen. Zusätzlich ist hier wiederum eine Ermächtigung des Rates (auf Vorschlag der Kommission) notwendig.

Es zeigt sich daher, dass die genannten anderen Ausnahmebestimmungen jeweils einen deutlich engeren Anwendungsbereich haben und oftmals nur durch zusätzliche Genehmigungen erreichbar sind. Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergibt sich also auch hieraus, dass der Bestimmung des Art 6 Abs. 2 Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Bedeutung zugemessen werden kann, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauchs von der Besteuerung ausgenommen werden können (und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt wird).

Weiters spricht gegen die Anwendbarkeit von Art 6 Abs. 2 6.Mehrwertsteuerrichtlinie als Basis für die neue Bestimmung des § 3a UStG sowohl die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die Teleologie der neuen innerösterreichischen Rechtslage.

Wie bereits zitiert, ist die Verwaltungsmeinung darauf ausgerichtet, dass durch die neue Bestimmung eine im Inhalt unechte Steuerbefreiung geschaffen wird. Der EuGH hat jedoch im

Urteil Seeling eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig ist. Wenn nun aber sich aus den Materialien und der Verwaltungsauffassung ergebende Teleologie der österreichischen Neubestimmung ganz eindeutig auf eine Wiederherstellung des alten Zustandes, also die (Wieder)Einführung einer unechten Steuerbefreiung gerichtet ist, so kann hiezu nicht eine ganz anders geartete Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet werden, deren Zielrichtung – insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der engen Auslegung – offensichtlich nicht auf eine „Umgehung“ der Judikatur des EuGH gerichtet ist (vgl. hiezu Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004 S 444 (604), Prodinger, aaO; Achatz, RFG 2004, 52). Die durch BGBI I 2004/27 eingeführte unechte Befreiung nach § 3 a Abs 1a und § 12 Abs.3 Z 4 UStG ist daher ebenso gemeinschaftswidrig wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs.1 Z 16 USt bis zu BGBI I 2003/134 (so Beiser, RdW 2004, 316).

Wenn die Gesetzesmaterialien davon sprechen, dass die Beachtung des Seeling-Urteiles zu massiven Steuerausfällen geführt hätte, so ist zum einen darauf hinzuweisen, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben des Grundprinzips des Mehrwertsteuerrechts führen können (vgl. etwa das EuGH-Urteil Seeling und EuGH 11.09.2003, C-155/01 Cookies World). Zum zweiten hat der EuGH in der Rechtssache Seeling die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Judikatur nicht übersehen oder nicht bedacht, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei, dass der Vorsteuerabzug unter den sonstigen Voraussetzungen am Anfang zur Gänze zustehe und eine Korrektur über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen müsse. Bei einer nur 10-jährigen Korrekturfrist hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die – insofern ja extra geänderte – 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hierfür als Maximum eine 20-jährige Korrekturfrist vorsieht. Hält man diese Bestimmungen für nicht zielführend, müsste eben die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geändert werden.

Über diesen gesamten Bereich hinaus ist die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch deshalb nicht anwendbar, da es im Gegensatz zur Meinung der Materialien sehr wohl Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Betrachtet man die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches isoliert, so ist offensichtlich eine Bevorzugung des „an sich selbst leistenden“ Unternehmers gegenüber etwa einem Mieter gegeben, da der Mieter der Privatwohnung die Umsatzsteuer auf die Miete tragen muss, während der der Miete wirtschaftlich vergleichbare Eigenverbrauch nicht steuerbar ist.

Bezieht man jedoch im Sinne des Gesamtkonzeptes der Neuregelung den Vorsteuerausschluss mit ein, so ergibt sich wiederum, dass der privat nutzende Unternehmer gegenüber dem Mieter benachteiligt wird. Wie Achatz (aaO) gezeigt hat, entspricht es dem normativen inhaltlichen Konzept des Art 6 Abs.2, den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer mietet. Nunmehr wäre aber der Vermieter vorsteuerabzugsberechtigt, und der Mieter hätte auf die laufende Nutzung Umsatzsteuer zu bezahlen, die er nicht abziehen kann. Demgegenüber wäre der Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt, und die nicht anfallende Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch kann diesen Nachteil nicht kompensieren. Der Unternehmer ist also dem Mieter nicht gleichgestellt, sondern vielmehr benachteiligt.

Diese Problematik zieht sich auch bei einem Vergleich mit Bauträgermodellen oder Leasingfinanzierungen durch.

Ebenso verfehlt ist der Versuch des Finanzausschusses, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäudes hat, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person, die über eben jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfügt, zu vergleichen. Es ist eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zusteht. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmer zugeordneten nicht unternehmerisch

genutzten Teil grundsätzlich zusteht, ergibt sich schon aus der Judikatur des EuGH in den Rechtssachen Ambrecht und Lennartz (EuGH 04.10.1995, C-291/92 bzw. EuGH 11.07.1991, C-97/90).

Im Gegensatz zur Meinung der Materialien wird also durch die Neubestimmung eine Wettbewerbsverzerrung erst wieder eingeführt, statt sie hintanzuhalten. Auch deshalb kann die Neuregelung nicht auf Art 6 Abs.2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden.

Selbst wenn Art 6 Abs.2 eine taugliche Grundlage für einen nichtsteuerbaren Eigenverbrauch böte, scheint das ebenfalls eingeführte Vorsteuerabzugsverbot problematisch: Zwar ist ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass - von Auslandsumsätze abgesehen – ein nicht steuerbarer Umsatz nicht zum Vorsteuerabzug führt. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass durch diese Neuregelung, wie von den Materialien angedeutet und von der Verwaltung ausdrücklich bestätigt, die alte Rechtslage wiederhergestellt werden soll, also inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung normiert werden soll (vgl. nochmals AB 436 BlgNR XXII GP, Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902); UStR 2000 Rz 2000; hiezu auch zu Recht ablehnend Beiser/Püllzl, SWK-Heft 12/2004, S 444/604).

Soll aber inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot – abgesehen von den obigen Überlegungen – als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen. Nachdem aber ein Vorsteuerabzugsverbot in diesem Sinne unter Umständen schon in den Jahren 1995-2003 nicht bestanden hat, jedenfalls aber in der Zeit von 1.1.2004 bis 30.4.2004 nicht gegeben war, da in diesem Zeitraum der Eigenverbrauch steuerpflichtig war und daher die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben war, könnte ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht auf Art 17 Abs.6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden. Von der Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes kann nicht die Rede sein. Eine Ausnahmebestimmung nach Art 17 Abs.7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden hat. Weiters widersprächen die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil Seeling.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass sich der nach österreichischen Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, als nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar erweist, da die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs.2 a. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keine taugliche Basis bildet. Somit ist auch das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot gemeinschaftswidrig, da – als Ausfluss zur Entscheidung Seeling – der Eigenverbrauch somit steuerpflichtig zu behandeln ist und der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Darüber hinaus bestehen auch Bedenken, dass das Vorsteuerabzugsverbot per se gemeinschaftswidrig ist.

Sohin wurde aber das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Grundstücksanteiles zu Unrecht verwehrt."

Vorgelegt wurde weiters eine Liste der Mieter des Hauses X-Gasse , aus der ersichtlich ist, dass die Bw. Mieterin der Wohnung Top 7 in einer Größe von 210,27 m² ist, wobei die Gesamtfläche des Gebäudes mit 1,206.98 m² erklärt wurde.

Der unabhängige Finanzsenat brachte der Bw. das Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2009, Zi 2009/15/0100, zur Kenntnis.

In der Stellungnahme führt die Bw. Folgendes aus:

„Dient ein Gebäude sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken, ist aufgrund des Verweises in § 12 Abs.2 Z 2 lit. a UStG auf § 20 Abs.1 1 Z 1 bzw. Z 2 lit a EStG, wonach Aufwendungen des Unternehmers für den privat genutzten Wohnungsteil keine abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung darstellen, eine Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Teil vorzunehmen. Die umsatzsteuerliche Aufteilung nach § 12 Abs.2 Z 2 lit a UStG folgt aufgrund der Verweistechnik daher ertragsteuerlichen Grundsätzen (vgl. hiezu VwGH 19.11.1998, 96/15/0051; so auch in der viel zitierten Entscheidung des VwGH vom 28.05.2009, 2009/15/0100).“

Nach ertragssteuerlichen Vorgaben ist diese Aufteilung dann nicht vorzunehmen, wenn der betrieblich oder privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist (VwGH 18.01.1983, 82/14/0100, 0103, 0104). Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 19.09.1989, 88/14/0172 und VwGH 29.07.1997, 93/14/0062) wird eine untergeordnete Bedeutung idR dann angenommen, wenn die betreffende Nutzfläche 20% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes nicht überschreitet (so auch die EStR 2000, Rz 566 ff).

Grundsätzlich hat daher eine Aufteilung nur dann zu erfolgen, wenn entweder die betriebliche oder die privat genutzte Fläche mindestens 20% der Gesamtnutzfläche betragen.

Dient der überwiegende Teil eines gemischt genutzten Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar (VwGH 18.01.1983, 82/14/0100). Ist der privat genutzte Anteil in einem sonst betrieblich genutzten Gebäude von untergeordneter Bedeutung, so gehört dieser zum Betriebsvermögen (VwGH 19.09.1989, 88/14/0172).

Wird daher ein gemischt genutztes Gebäude wie im vorliegenden Fall nur in untergeordneten Maß privat genutzt, stellt das Gebäude ertragssteuerlich in vollem Umfang Betriebsvermögen dar und kommt – da der VwGH auf die ertragsteuerlichen Aufteilungsgrundsätze verweist – der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit.a UStG in diesem Fall nicht zur Anwendung (vgl. hiezu auch Beiser, Der Vorsteuerabzug für Gebäude – zurück zum UStG 1972! SWK 2009, S 628).

Insbesondere kann die Stillstandsklausel im gegenständlichen Fall auch keine Anwendung mehr finden:

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs Metropol und Stadler (EuGH 08.01.2002, C-409/99, Slg. I-00081) sind die Mitgliedstaaten aufgrund des Art 17 Abs. 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL berechtigt, jene nationalrechtlichen Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzuges beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL tatsächlich anwandten. Demnach umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ iSv Art 17 Abs.6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörde des betroffenen Mitgliedstaates. Dies gilt jedoch nicht nur für jene Verwaltungspraktiken, die bereits im Inkrafttretungszeitpunkt bestanden haben, sondern auch für jene, die später – also nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL – den Vorsteuerabzug zufließen.

Auszug aus der UStG

12.2.2. Gebäude

Rechtslage 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997

1604...

1604 Bei untergeordneter nichtunternehmerischer Nutzung (maximal 20%) steht demnach der volle Vorsteuerabzug zu und es ist bloß ein laufender Nutzungseigenverbrauch zu versteuern.

Da die Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges durch die Verwaltungspraxis mit einer Änderung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften gleichzusetzen ist, und eine solche dem Gemeinschaftsrecht entspricht bzw. zu einer Angleichung an die Vorgaben der 6. MwSt-RL

führt, wurde das Beibehaltungsrecht – zumindest in Hinblick auf Gebäude mit untergeordneter nicht unternehmerischer Nutzung – durch die gängige Verwaltungspraxis aufgegeben.

Wurde das Beibehaltungsrecht allerdings einmal aufgegeben und der volle Vorsteuerabzug gewährt, ist eine spätere Ausweitung des Vorsteuerausschlusses nicht mehr zulässig (EuGH 14.06.2001, C-345/99 Kommission/Frankreich, Slg 2001 I-044493; sowie VwGH 24.09.2003, 98/14/0198).

Zusammenfassung

Wird ein gemischt genutztes Gebäude wie im gegenständlichen Fall nur in untergeordnetem Maß privat genutzt, stellt das Gebäude ertragsteuerlich in vollem Umgang Betriebsvermögen dar und kommt aufgrund der Rechtsprechung des VwGH der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs.2 Z 2 lit a UStG in diesem Fall nicht zur Anwendung.

Außerdem ist die Geltendmachung des vollen Vorsteuerabzugs auch deshalb rechtens, da nach den Ausführungen in den UStR 2000 ab dem 1.1.1995 unzweifelhaft dann der volle Vorsteuerabzug gewährt wurde, wenn die nicht unternehmerische Nutzung von untergeordneter Bedeutung (< 20%) war. Damit wurde in Hinblick auf Gebäude mit untergeordneter nicht unternehmerischer Nutzung das Beibehaltungsrecht unzweifelhaft aufgegeben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1997 hat die Bw. die Liegenschaft Gasse erworben. Es handelt sich dabei um ein Zinshaus mit 6 Wohnungen (2 pro Geschoß), einer gewerblich genutzten Einheit im Keller sowie einer Hausbesorgerwohnung. Der Dachboden war nicht ausgebaut.

In den folgenden Jahren wurden 4 frei werdende Wohnungen saniert und der Dachboden ausgebaut. Die 4 Wohnungen wurden an Dritte vermietet, die neu errichtete Wohnung im Dachgeschoß wurde von der Bw. und ihrer Familie bezogen.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vorsteuer betreffend die neu errichtete Wohnung im Dachboden, die von der Alleineigentümerin der Liegenschaft Gasse und deren Familie von Errichtung an bewohnt wurde, von der Bw. geltend gemacht werden kann.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Mit Beschluss vom 24. September 2007 hat der Verwaltungsgerichtshof dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art 234 EG unter anderem folgende Fragen vorgelegt:

„Entfaltet Art. 17 Abs.6 der 6. RL weiterhin seine Wirkung, wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerausschlussbestimmung des nationalen Rechts (hier § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994), die sich auf Art 17 Abs.6 der 6. RL stützen konnte, mit der ausdrücklichen Absicht ändert,

diesen Vorsteuerausschluss beizubehalten, und sich aus dem nationalen UStG auch ein Beibehalten des Vorsteuerausschluss ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber aufgrund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung getroffen hat, die – isoliert betrachtet – nach dem Gemeinschaftsrecht (in der durch das Urteil Seeling getroffenen Auslegung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL) einen Vorsteuerabzug zulässt?"

Falls dies verneint wird:

„Kann es die auf die „Stand-still-Klausel“ des Art 17 Abs.6 der 6. RL gestützte Wirkung eines Vorsteuerausschlusses (hier § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der nationale Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerausschlüssen des nationalen Rechts (hier § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 und § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?“

Mit Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer, nahm der EuGH zu dieser Frage wie folgt Stellung:

Die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG durch das AbgÄG 1997 können den früheren Rechtsvorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL für die Republik Österreich am 1.1.1995 bestanden hätten, nicht gleichgestellt werden und falle somit nicht mehr unter die Stand-still-Klausel des Art 17 Abs.6 6. mwSt-RL (Recht der Mitgliedstaaten auf Beibehalten ihrer bei EU-Beitritt bestehenden Vorsteuerausschlüsse).

Ob auch der überlappende Vorsteuerausschluss des § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG, an dem keine Änderungen vorgenommen worden sei, den Schutz der genannten Klausel verliere, hänge davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stünden oder autonom seien, was vom nationalen Gericht zu ermitteln sei.

Über diese Frage hat der VwGH nunmehr mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100 entscheiden, dass der Vorsteuerausschluss für ertragssteuerlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden ist, also nicht in einer systematisch konsistenten Wechselbeziehung zur Mischnutzregel des § 12 Abs.2 Z 1 UStG steht.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof zu der strittigen Rechtsfrage betreffend Umfang des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Folgendes aus:

„Gemäß § 12 Abs. 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). Aufwendungen des Unternehmers für 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 Z1 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 abschließen) 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. Un 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 Gebäudeteiles 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.“

Im gegenständlichen Fall befinden sich in dem Haus 6 Wohnungen, eine Hausbesorgerwohnung und ein gewerblich genutzter Keller. Der Dachboden wurde von der Bw. ausgebaut und wird von der Bw. und ihrer Familie bewohnt. Die anderen Wohnungen wurden vermietet.

Den Ausführungen in der Stellungnahme der Bw., dass grundsätzlich eine Aufteilung nur dann zu erfolgen hätte, wenn entweder die betriebliche oder die private genutzte Fläche mindestens 20% der Gesamtnutzfläche betragen wird daher Folgendes entgegengehalten:

Feststeht, dass sich im gegenständlichen Fall das Gebäude nicht im Betriebsvermögen der Bw. befindet, sondern außerbetrieblich umsatzsteuerpflichtig genutzt wird.

Werden Gebäude außerbetrieblich (also außerhalb der betrieblichen Einkunftsarten) umsatzsteuerpflichtig genutzt (z.B. umsatzsteuerpflichtig vermietet), so greift der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-) Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung: Jeder selbständig nutzbare Raum/Gebäudeteil wird zunächst nach seiner überwiegenden umsatzsteuerpflichtigen oder privaten Nutzung der unternehmerischen oder privaten Nutzung zugeordnet. Der gewonnen Nutzflächenschlüssel wird dann auf das gesamte Gebäude (einschließlich der Gemeinschaftsräume) angewendet. Dies gilt für umsatzsteuerpflichtige Nutzungsquoten von mehr als 0 %. Die Mindestschwelle von 10% nach § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 greift für Gebäude nicht. (Vgl. Beiser, SWK 2009, Heft-Nr. 20/21, S 627)

Nach allgemeiner Rechtsprechung greift bei einer Liegenschaft bzw. einem Gebäude eine anteilmäßige Zurechnung Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen Platz. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten: Dient der übrige Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der

untergeordnete, betrieblich genutzte teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens. (VwGH 18.01.1983, 82/14/0100, VwGH 19.11.1998, 96/15/0051, VwGH 29.07.1997, 93/14/0062)

Im gegenständlichen Fall ist das Gebäude wie bereits ausgeführt nicht im Betriebsvermögen der Bw., sondern es wird außerbetrieblich genutzt (umsatzsteuerpflichtig vermietet), es steht daher der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-)Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung zu. Das bedeutet, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu ua. UFS 12.8.2009, RV/0142-I/06)

Das Ausmaß der Privatnutzung und die Höhe der auf die Privatnutzung des Gebäudes entfallenden Vorsteuern sind nicht strittig

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2010