

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Hübner & Hübner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 1120 Wien, Ruckergasse 30-32, vom 17. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die zu einer Praxisgemeinschaft zusammengeschlossenen Berufungswerber errichteten im Jahr 2003 ein Wohnhaus, in dem sich auch die Praxis der Berufungswerberin befindet. Mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat Dezember 2003 machten sie im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes entstandene Vorsteuern in Höhe von 103.231,75 € geltend. Dabei wurde vom errechneten Vorsteuerbetrag der auf die betriebliche Nutzung entfallende Teil im Ausmaß von 6,32 % ausgeschieden, da die Tätigkeit der Berufungswerber als Ärzte zu steuerfreien Umsätzen unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs (unechte Steuerbefreiung) führte. Der Vorsteuerabzug wurde somit ausschließlich für den privat genutzten Gebäudeteil geltend gemacht. Als rechtliche Grundlage wurde das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00 „Seeling“ angeführt.

Das Finanzamt folgte diesem Antrag nicht und setzte die Umsatzsteuer für den Kalendermonat Dezember 2003 mit Bescheid vom 2. September 2004 mit Null fest.

Eine gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2004 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es u.a. aus, das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Seeling“ sei auf das österreichische Umsatzsteuergesetz nicht anwendbar, da Österreich vom Beibehaltungsrecht des Art. 17 Abs. 6 2. Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht habe. Zum Zeitpunkt des EU-Beitritts habe aber nur der unternehmerisch genutzte Teil eines gemischt genutzten Gebäudeteils zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Am 11. November 2004 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Bereits am 20. Oktober 2004 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 mit einer Umsatzsteuerfestsetzung von Null. Damit trat der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat Dezember 2003 außer Kraft und galt die Berufung bzw. der Vorlageantrag gemäß § 274 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 eingebbracht.

Gleichwohl erhob die Berufungswerberin gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 am 17. November 2004 Berufung. Zur im Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage bis 31.12.2003 führte sie zusammengefasst aus, dass selbst dann, wenn man in der zum 1.1.1995 gültigen Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 einen (beibehaltenen) Vorsteuerausschluss sehen wollte, die Beibehaltung jedenfalls nur bis Ende des Jahres 1997 aufrecht erhalten worden sei. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 habe der Gesetzgeber eine Angleichung des UStG an das Europarecht vorgenommen und ab dem Jahr 1998 ein Zuordnungswahlrecht für gemischt genutzte Gebäude eingeführt. Damit habe der Vorsteuerausschluss für privat genutzte, aber dem Unternehmen zugeordnete, Gebäudeteile ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört. Ab dem Jahr 2000 bedürfe es keiner Zuordnung mehr, diese ergebe sich unmittelbar aus dem Gesetz. Gleichzeitig mit dem Zuordnungswahlrecht habe man die nichtunternehmerische Nutzung von Gebäuden unecht von der Umsatzsteuer befreit, indem die unechte Steuerbefreiung für Vermietungen von Grundstücken um einen (unechten) Eigenverbrauch erweitert worden sei. Dies habe im Ergebnis wieder zu einem Vorsteuerausschluss für privat genutzte Gebäudeteile geführt. In der Rechtssache „Seeling“ habe der EuGH aber festgestellt, dass eine Vermietung an sich selbst gedanklich unmöglich sei und daher auch keine unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs vorliegen könne. Damit sei die Gemeinschaftswidrigkeit der österreichischen Rechtslage evident geworden und habe der Gesetzgeber die Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs in der Folge mit Wirkung ab

1.1.2004 auch wieder abgeschafft. Mit der Zuordnungsregelung ab dem Jahr 1998 sei daher das ursprünglich bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Mit Beschluss vom 24. September 2007 hat der VwGH dem EuGH gemäß Art. 234 EG u.a. 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 Vorsteuerausschlusses ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber aufgrund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts (hier Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL) eine Regelung 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 diese 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 diesen Fragen wie folgt Stellung:

Die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG durch das AbgÄG 1997 könne 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 mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, dass der Vorsteuerausschluss für ertragsteuerrechtlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß

---

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden sei, also nicht in einer systematisch konsistenten Wechselbeziehung zur Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG stehe.

Wörtlich führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

*„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.“*

Der VwGH kam weiters zum Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug für Gebäude nach den Regeln des UStG 1972 vorzunehmen sei. Hiezu führte er aus:

*„Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 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.“*

Dies bedeutet, dass

der Vorsteuerabzug des privat genutzten Teils eines gemischt genutzten Gebäudes ausgeschlossen ist und somit nur für den unternehmerisch genutzten Teil zusteht und

die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

Auf den Berufungsfall bezogen bedeutet dieses Erkenntnis somit, dass für die Investitionskosten, die auf den privat genutzten Anteil des Gebäudes entfallen, kein Vorsteuerabzug zusteht. Aber auch für den als Praxis genutzten Gebäudeteil ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, da die damit verbundenen Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG iVm § 12 Abs. 3 Z 2 UStG zu einer Steuerbefreiung unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen.

Die Umsatzsteuersteuer für das Jahr 2003 war daher zu Recht mit Null festzusetzen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. August 2009