

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A über die Beschwerde des B, C, xxxx D, gegen den Bescheid des Finanzamts E vom 19.11.2013 betreffend Umsatzsteuer 2012

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Ergebnis einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung der Monate April bis November 2012 wurden vom Finanzamt mit Datum 8.2.2013 Bescheide ausgefertigt, mit denen die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Juli, August und November 2012 festgesetzt und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge um den Gesamtbetrag von yy.yyy,yy € gekürzt wurden. Begründend wurde dazu im Prüfungsbericht vom selben Tage, auf den verwiesen wurde, ausgeführt, dass der "Neubau" des Jahres 2012, in dem eine "Privatwohnung" der F (178,37 m²), ein Appartement (186,27 m²) und ein – für die freiberufliche Tätigkeit des Bf. vorgesehenes – Büro (88,72 m²) untergebracht würden, als "eigenes Gebäude" anzusehen sei, wodurch sich eine Vorsteuerkürzung von 39,34% (entspricht 178,37 m² von 453,36 m²) ergeben habe.
2. In der Berufung gegen diese Bescheide wurde eingewendet, dass der Zubau des Jahres 2012 zusammen mit dem Altbestand des Gebäudes ein "einheitliches Gebäude" im Sinne der Rechtsprechung des VwGH darstelle und die betrieblich genutzten Teile

des Gebäudes 92,30% (2.136,80 m²) betragen würden, weshalb der "privat bewohnte" Teil nur mit 7,70% (178,37 m²) anzusetzen sei. In rechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug für Gebäude nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH "auf Basis der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1972 versteinert" sei. Ergebe die Aufteilung der einzelnen Räume nach der Überwiegensregel eine betriebliche Nutzungsquote von 80% bzw. von mehr als 80%, so sei die Privatnutzung in der Regel von untergeordneter Bedeutung und das ganze Gebäude zähle zum Betriebsvermögen. Der Vorsteuerabzug stehe daher in solchen Fällen für das gesamte Gebäude, dh. zu 100%, zu (vgl. *Beiser*, SWK 2012, 1492).

3. Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 24.10.2013 mit der Begründung abgewiesen, dass ein Vorsteuerabzug ab dem 1.1.2011 nach Art. 168a der "6. Mehrwertsteuerrichtlinie" nur für den unternehmerisch genutzten Teil zustehe. Es sei vom Prüfer eine Aufstellung erstellt worden, in der die Räume des Zubaus der betrieblichen bzw. der privaten Sphäre zugewiesen wurden. Danach ergebe sich ein Privatanteil von 39,34%.

4. Mit Schreiben vom 6.11.2013 wurde der Antrag gestellt, die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Der VwGH habe die "Versteinerung" des Vorsteuerabzugs für Gebäude bestätigt (VwGH 5.9.2012, 2009/15/0213; VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085). § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sei unverändert in Geltung.

5. Nach einem Vorhalteverfahren zur Frage, in welchem Umfang in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 Vorsteuer für den Zubau geltend gemacht worden sei, wurde mit Ausfertigungsdatum 19.11.2013 ein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen, in dessen Begründung ausgeführt wurde, dass gemäß "Art. 168a der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (32006L0112)" ab dem 1.1.2011 ein Vorsteuerabzug nur mehr für den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil zustehe. Der Berufungswerber sei mit Bedenkenvorhalt vom 25.10.2013 aufgefordert worden, bekannt zu geben, wie sich die Vorsteuer laut Jahreserklärung 2012 zusammensetze. Da diese Frage unbeantwortet geblieben sei, sei die Vorsteuer für den privat genutzten Gebäudeteil im Schätzungsweg ermittelt worden. 39,34% der auf "Gebäude" (KZ 028 der Erklärung) entfallenden Vorsteuer (zz.zzz,zz €) seien ausgeschieden worden.

6. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde das bisherige rechtliche Vorbringen wiederholt. Darüber hinaus wurde gerügt, dass die Berufungsvorentscheidung auf die Frage der Höhe des Privatanteils (bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebs- und Geschäftsgebäudes) überhaupt nicht eingegangen sei. Die betriebliche Nutzungsquote des einheitlichen Betriebs- und Geschäftsgebäudes betrage 92,30%. Damit stünden nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH 100% der Vorsteuern zu.

7. Die Berufungen gegen die Festsetzungsbescheide sowie gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2012 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 4.12.2013 zur

Entscheidung vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem BFG.

II. Sachverhalt

1. Der Entscheidung war der folgende Sachverhalt zugrunde zu legen:

- a.) Auf der mit einem Appartementhaus bebauten, im Eigentum des Bf. stehenden Liegenschaft EZ 1xxx GB yyyyy D wurde im Jahr 2012 ein Zu- und Aufbau mit einer Nutzfläche von 453,36 m² errichtet. Das zweite Obergeschoß des rückwärtigen – vom Altgebäude ab dem ersten Obergeschoß leicht abgesetzten – Gebäudetrakts wurde um ein Büro (88,72 m²) erweitert. Darüber wurden ein geringfügig in den Hang versetztes Appartement (186,27 m²) sowie in einem weiteren Stockwerk eine für die F des Bf. bestimmte "Privatwohnung" (178,37 m²) errichtet.
- b.) Die Ver- und Entsorgung des Neubaus erfolgt über die gemeinsame Anlage im Haupthaus (Altbestand). Die Gäste des neu errichteten Appartements erreichen das 3. Obergeschoß des Neubaus über den Haupteingang im Erdgeschoß des Altgebäudes, den Lift (in den zweiten Stock dieses Gebäudeteils) sowie eine G (eine Fluchttreppe führt zur darüber liegenden Straße). Die Privatwohnung im 4. Obergeschoß des Neubaus verfügt über einen eigenen Eingang über den davor gelegenen Parkplatz (das Altgebäude kann über eine Fluchttreppe erreicht werden).
- c.) Das Büro (88,72 m²) und das Appartement (186,27 m²) sollen für unternehmerische Zwecke des Bf. verwendet werden.

2. Die diesbezüglichen Feststellungen stützen sich auf die im Beschwerdeverfahren vorgelegten, dem Erkenntnis als Beilage angefügten Übersichtspläne sowie auf das (seitens der Abgabenbehörde unbestrittene) Vorbringen des Beschwerdeführers.

III. Rechtslage

1. Art. 168a Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: MwStSyst-RL) in der Fassung der Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 lautet:

„Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.“

Gemäß Art. 2 der Richtlinie 2009/162/EU setzen die Mitgliedstaaten die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie am 1. Januar

2011 nachzukommen. Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten die Regelung des Art. 168a der MwStSyst-RL ab dem Kalenderjahr 2011 umzusetzen hatten.

2. Nach herrschender Ansicht ist dieser Verpflichtung – jedenfalls im hier bedeutsamen Umfang – durch § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 entsprochen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG, 4. Aufl., § 12 Tzlen. 112, 134). Nach dieser Bestimmung ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genannten Zwecke steht, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Mit der Umsetzung der Richtlinie 2009/162/EU darf somit bei Ausgaben in Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden nur mehr jene Vorsteuer abgezogen werden, die auf die Verwendung des Grundstückes für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt, womit sich ab 1.1.2011 nach der MwStSyst-RL zwingend der Vorsteuerauschluss für alle nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile ergibt (vgl. *Schuchter/Kollmann* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 241).

3. Bei den in § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genannten *Zwecken* handelt es sich um solche, die außerhalb des Unternehmens liegen, dh. als unternehmensfremd anzusehen sind. Sie sind gegeben, wenn der Unternehmer einen Gegenstand vorübergehend für eigene nichtunternehmerische Zwecke verwendet oder einen Gegenstand vorübergehend einem Dritten zur Nutzung überlässt, ohne eigene unternehmerische Zwecke zu verfolgen. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nach dem letzten Satz des § 3a Abs. 1a UStG 1994 einer „sonstigen Leistung gegen Entgelt nicht gleichgestellt“ ist. § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 erfordert nur die „Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes *für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke*“ und keine Steuerbarkeit.

4. Bei der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 handelt es sich um eine spezifisch umsatzsteuerliche Bestimmung, die auf die *einkommensteuerrechtliche Beurteilung* keinen Einfluss hat *und umgekehrt*. Damit ist seit dem 1.1.2011 „jedenfalls der ertragsteuerliche Bezug bei gemischt genutzten Gebäuden beendet. Damit wäre auch die in der Literatur aufgezeigte ‚Konsumbesteuerungslücke‘ der Nutzungsentnahme bei untergeordneter privater Nutzung von Gebäuden des Betriebsvermögens geschlossen (*Beiser*, ÖStZ 2010, 232)“ (*Schuchter/Kollmann*, aaO., § 12 Rz 243).

5. Die – auf *Beiser* (ua. SWK 2012, 1492) gestützte – Ansicht des Bf., dass der Vorsteuerabzug für Gebäude nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH auf der Basis der Judikatur des VwGH zu § 12 UStG 1972 „versteinert“ sei, mag bis Ende des Jahres 2010 Bedeutung gehabt haben. Für Zeiträume ab dem 1.1.2011 ist ihr – jedenfalls hinsichtlich der hier strittigen Fragestellung – nicht mehr zu folgen (vgl. *Wurm*, SWK 2013, 983, Punkt 4).

6. Wenn Art. 176 Abs. 2 der MwStSyst-RL vorsieht, dass die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten können, die am 1.1.1979 bzw. (im Falle der nach diesem Datum

der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten) am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren, so gilt dies ausdrücklich nur "bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1" (des Art. 176 der MwStSyst-RL). Danach legt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Ein solcher Ausschluss ist mit der Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 auf Vorschlag der Kommission erfolgt. Wie sich aus dem Erwägungsgrund Nr. 10 der Richtlinie ergibt, sollte das Recht auf Vorsteuerabzug „hinsichtlich der Lieferung von Grundstücken und der damit zusammenhängenden Ausgaben klarer gefasst *und verschärft* werden, damit Steuerpflichtige in Fällen, in denen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zugeordnete Grundstücke nicht ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Verwendung finden, gleich behandelt werden“.

7. Die bis 31.12.2010 auf die Stand-Still-Klausel (vorerst des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) gestützte „Versteinerung“ des Vorsteuerabzugs für Gebäude (vgl. VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085) verdrängt somit den Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ab dem 1.1.2011 nicht (mehr).

IV. Erwägungen

1. Die Beurteilung der Frage, ob ein "einheitliches Gebäude" iSd ertragsteuerlichen Regelungen vorliegt (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156; VwGH 2.8.2000, 97/13/0019; VwGH 30.6.1994, 92/15/0213), konnte – vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund – auf sich beruhen (damit erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung mit der vom Bf. dargestellten Gesamtfläche des Gebäudes von 2.315,17 m², in der der Zubau des Jahres 2004 im 2. und 3. Obergeschoss nicht enthalten ist).

2. Unbestritten ist, dass 178,37 m² des Neubaus (Privatwohnung der F) zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzt werden sollen; weiters, dass 39,34% der für die Errichtung des Neubaus geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf diesen Gebäudeteil entfallen. Da die strittigen Vorsteuerbeträge dem nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil einwandfrei zugeordnet werden können, sind die strittigen Vorsteuerbeträge von zz.zzz,zz € von einem Abzug ausgeschlossen (§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 iVm Art. 168a Abs. 1 der MwStSyst-RL).

3. Mit der Einbringung des Vorlageantrags vom 6.11.2013 gelten die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Juli, August und November 2012 (von der Einbringung des Antrags an) wiederum als unerledigt (§ 276 Abs. 3 BAO in der bis 31.12.2013 geltenden Fassung; § 264 BAO nF). Da der Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2012 mit Ausfertigungsdatum 19.11.2013 an die Stelle dieser Bescheide getreten ist (§ 274 BAO aF; § 253 BAO nF), richten sich die – im Übrigen hinfälligen (VwGH 25.4.2013, 2009/15/0164) – Beschwerden gegen die Festsetzungsbescheide auch gegen den Jahresbescheid (mit Schreiben vom 25.11.2013 wurde ohnedies auch gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben). Eine Erledigung der Beschwerden hatte daher nur mehr im Verfahren über den an die Stelle der bisherigen Bescheide getretenen Jahresbescheid zu erfolgen (VwGH 25.4.2013, 2009/15/0164).

V. Zulässigkeit der ordentlichen Revision

Die Rechtsfrage nach dem Umfang des zulässigen Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten eines in untergeordnetem Ausmaß nichtunternehmerisch genutzten Betriebsgebäudes ab dem 1.1.2011 wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Da noch keine Rechtsprechung des VwGH zu dieser – durch § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 iVm Art. 168a Abs. 1 der MwStSyst-RL idF der Richtlinie 2009/162/EU gestalteten – Rechtslage vorliegt, ist eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.