



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Stefan Werle, 6858 Schwarzach, Weidachstraße 16b, vom 10. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2001 entschieden:

1. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2001 werden abgeändert.

| | |
|---|-------------|
| Die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird festgesetzt mit | -1.669,28 € |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen | 0,00 € |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern | 1.669,28 € |
| Festgesetzte Umsatzsteuer | -1.669,28 € |
| Die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird festgesetzt mit | -1.769,51 € |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen | 0,00 € |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern | 1.769,51 € |
| Festgesetzte Umsatzsteuer | -1.769,51 € |
| Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird festgesetzt mit | 894,35 € |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen | 7.101,28 € |
| Steuer (20 %) | 1.420,26 € |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern | 525,91 € |

| | |
|---------------------------|----------|
| Festgesetzte Umsatzsteuer | 894,35 € |
|---------------------------|----------|

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Werbegrafiker. Für diese Tätigkeit nutzt er einen Raum (23,60 m²) in seinem in den Jahren 1997 bis 2000 errichteten Wohnhaus (165,03 m²) als Atelier und Büro.

Mit Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2001 machte der Berufungswerber die mit den Errichtungskosten für sein Wohnhaus in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern zur Gänze als abziehbare Vorsteuern geltend (1998: 11.672,93 €; 1999: 12.373,79 €; 2000: 1.286,96 €; 2001: 516,09 €). Diesen Vorsteuerabzug stützte er auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-268/00 *Seeling*.

Das Finanzamt folgte diesen Anträgen des Berufungswerbers nicht und setzte mit Bescheiden vom 20. Dezember 2004 die Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2001 mit Null fest. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 setzte es bereits mit Bescheid vom 7. Mai 2002 mit -351,74 € fest. Diesen Bescheid änderte es nach einer Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2004 ab und setzte die Umsatzsteuer mit -532,18 € fest. Dabei berücksichtigte es die Vorsteuern im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes (14,3 %).

Gegen die Bescheide betreffend die Jahre 1998, 1999 und 2001 erhob der Berufungswerber Berufung. Zur Begründung führte er zusammengefasst aus, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, auf die sich das Finanzamt stütze, sei gemeinschaftsrechtswidrig und zudem auch nicht als Vorsteuerausschluss anzusehen. Selbst ein angenommener Vorsteuerausschluss sei aber jedenfalls ab dem Jahr 1998 beseitigt worden, weil die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 damals geändert worden sei. Durch diese Änderung sei die Zuordnung des privat genutzten Teiles eines Grundstücks zum Unternehmen möglich und ab dem Jahr 2000 sogar der gesetzliche Regelfall geworden. Ein Vorsteuerausschluss im Ausmaß des privat genutzten Teiles eines Grundstückes könne daher nicht auf die Beibehaltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden. Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführten neuen Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit der unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH Urteils *Seeling* als gemeinschaftswidrig erwiesen habe. Der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil des Gebäudes sei daher rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Für gemischt, d.h. teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzte Grundstücke bestand die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zwar grundsätzlich nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 mit Wirkung ab 1.1.1998 bestand aber die Möglichkeit, auch den nichtunternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmen zuzuordnen (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBI. I 1998/9). Ab dem Jahr 2000 war die gänzliche unternehmerische Zuordnung gemischt genutzter Grundstücke der gesetzliche Regelfall (vgl. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1999 idF BGBI. I 1999/106). Dennoch stand der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstückes zu, weil die nichtunternehmerische Verwendung eines Grundstückes gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 einer unecht steuerbefreiten Vermietung gleichgesetzt wurde und insoweit den Vorsteuerabzug ausgeschloss.

Die Gleichstellung des Eigenverbrauches in Bezug auf Grundstücke mit einer steuerfreien Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 wurde vom EuGH mit Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00 *Seeling* für gemeinschaftswidrig erklärt. Aufgrund der Rückwirkung von EuGH-Urteilen entstand nun die Streitfrage, ob damit der Vorsteuerabzug ab dem Jahr 1998 für das gesamte Gebäude zustand oder ob der Vorsteuerausschluss für den nichtunternehmerischen Teil vom Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL umfasst war und damit trotz des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Seeling* zur Anwendung gelangte.

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 erkannt, 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 1994 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 für den 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.

Der unternehmerische Anteil am Wohnhaus des Berufungswerbers beträgt unstrittig 14,3 %. In diesem Ausmaß stand der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten des Wohnhauses zu. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2001 waren daher in diesem Sinne abzuändern.

Feldkirch, am 17. November 2009