



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., ATG Schweißtechnik, K., vertreten durch Zmuck & Kislinger Steuerberatung OEG, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Schubertstraße 16, vom 27. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 23. August 2004 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie gegen den Bescheid vom 25. August 2004 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat den Antrag des Berufungswerbers (Bw.) auf Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 – unter Hinweis auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling) werden auch die auf den privat genutzten Teil (51,00 %) entfallenden Vorsteuern aus der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes begehrt – im Wesentlichen mit der Begründung, dass Österreich hinsichtlich des Vorsteueranspruches bei gemischt genutzten Gebäuden von der Regelung des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL Gebrauch gemacht habe und demgemäß, abgesehen von der im gegenständlichen Fall nicht vorliegenden untergeordneten privaten Nutzung, ein Vorsteueranspruch auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nur bezüglich des unternehmerisch genutzten Teiles bestehe, abgewiesen. Mit derselben Begründung wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 im Wege der Erlassung eines Bescheides gemäß

§ 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und im neu erlassenen Umsatzsteuerbescheid der Vorsteuerabzug auf den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes (49,00 %) beschränkt.

Gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001, sowie gegen den Bescheid, mit dem der Umsatzsteuerbescheid 2002 aufgehoben worden ist, hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Begründung des BMF, wonach auf Grund der Regelung des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL die bezüglich gemischt genutzter Grundstücke bestehende nationale Regelung richtlinienkonform sei, vermöge nicht zu überzeugen. Mit dem AbgÄG 1997 habe der nationale Gesetzgeber eine Angleichung der nationalen Rechtslage an die Rechtsprechung des EuGH (Lennartz und Armbrecht) angestrebt und ein Zuordnungswahlrecht vorgesehen. Durch die unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauches wurde zwar dasselbe Ergebnis erzielt (Ausschluss des Vorsteuerabzuges), doch durch die Änderung in der Gesetzestechnik, die nicht zu einer Ausweitung des Vorsteuerabzuges führe (gemeint wohl: Ausweitung des Vorsteuerausschlusses), komme es aber zu einer unzulässigen Abweichung von der stand-still-Klausel, wonach Mitgliedstaaten bis auf weiteres berechtigt seien, Vorsteuerausschlüsse beizubehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie in ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

In Anbetracht der EuGH-Rechtsprechung Seeling erweise sich daher die Rechtslage ab 1998 als europarechtswidrig. Somit stehe für Zeiträume ab 1998 der volle Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude zu, wobei für die Jahre 1998 und 1999 der volle Vorsteuerabzug die Ausübung des Zuordnungswahlrechtes zum Unternehmen voraussetze. Für die Jahre ab 2000 bewirke die gesetzliche Zuordnung, dass für gemischt genutzte Gebäude jedenfalls der volle Vorsteuerabzug zustehe. Die Verwendung des Gegenstandes für nicht unternehmerische Zwecke unterliege für Zeiträume bis 30. April 2004 der Steuerpflicht.

In einer Ergänzung zur Berufungsschrift wurde Nachstehendes vorgebracht:

Zunächst sei richtig, dass im Zeitpunkt des EU-Beitrittes eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum Unternehmen möglich war.

Daraus würden sich mehrere Schlussfolgerungen ergeben:

- Im Ausmaß der privaten Verwendung stand auf Basis des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu.

- War die private Nutzung jedoch unter 20,00 %, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, konnte einkommensteuerlich und folglich auch umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. war dieses zuzuordnen. Daher stand auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.
- Eine sich in den Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Diese Bestimmung, nach der eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich war, sei jedoch nach einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig [vgl. EuGH 11.7.1991, C-97/90 (Lennartz) und EuGH 4.10.1995, C-291/92 (Armbrecht)] gewesen. Betont sei auch, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsgehalt 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 habe in der ÖStZ 1998, 493ff für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestünden, ob eine Regelung auf Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirkt, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes im Zeitpunkt des EU - Beitrittes (1.1.1995) auf Basis des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben gewesen sei, die insofern beibehalten hätte 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 sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt worden sei.

Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern würde auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerausschluss nicht beibehalten.

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig war, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert habe, der insofern hätte beibehalten werden können, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu halten.

Mit BGBl. I Nr. 9/1998 habe der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH Urteile Lennartz und Armbrrecht festgestellte Gemeinschaftsrechtswidrigkeit reagiert und die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 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 Nr. 106/1999 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 hätte 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 gewesen.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber 1998 die nicht unternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil hätte zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können, im Ergebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch auf Grund 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 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 Meinung des Finanzamtes als Vorsteuerauschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 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 Vorsteuerausschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten habe nach der ursprünglichen Bestimmung eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neuregelung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich 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 hätte zugeordnet werden können. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liege daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhelle aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen – und hier nicht vertretenen – Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses am 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss auf Grund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden sei.

Wie Achatz und Beiser/Pülzl betonten, habe der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine gemeinschaftsrechtskonforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, indem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling wirke erga omnes und ex tunc.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei und 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 (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall 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 Bestimmungen gestützt werden.

Der Vorsteuerauschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerauschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug auch hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeteiles zustehe, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Das Finanzamt hat die abweisenden Berufungsvorentscheidungen im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Der auf der im Berufungsfall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung habe im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) in Österreich zum 1.1.1995 bereits bestanden. Deshalb wäre Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt, diese Vorsteuerauschlussregelung beizubehalten [VwGH 23.11.2004 (richtig: 28.10.2004), 2001/15/0028].

Dagegen hat der Bw. unter Bezugnahme auf seine Ausführungen in der Berufungsergänzung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist Folgendes festzustellen:

Der gegenständliche unter Beischluss berichtigter Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 gestellte Antrag vom 1. Juni 2004 ist verfahrensrechtlich als Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 19. Februar 2002 bzw. 19. September 2002 im Sinne des § 299 Abs. 1 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO idF AbgRmRefG BGBl. I Nr. 97/2002, zu werten. Dementsprechend hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. August 2004 den (rechtzeitigen und zulässigen) Antrag auf Aufhebung, da aus den in der Begründung detailliert dargelegten Erwägungen die betreffenden Bescheide inhaltlich nicht, auch nicht aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes rechtswidrig seien, abgewiesen.

Bezüglich des Spruches der Berufungsvorentscheidungen vom 1. Februar 2005, wonach "die Berufung vom 28. September 2004 gegen den Bescheid vom 19. Februar 2002 bzw. 19. September 2002 als unbegründet abgewiesen wird" ist Nachstehendes zu bemerken:

Da die gegenständliche Berufung vom 27. September 2004 (Eingang beim Finanzamt Voitsberg lt. Eingangsstempel am 27. September 2004) auf Grund des gegebenen Verfahrensstandes und der eindeutigen Formulierung des angefochtenen Bescheides in der Berufungsschrift ("Berufung gegen den Bescheid betreffend die Abweisung der Berichtigung der USt-Erklärungen 2000 und 2001 vom 23.08.2004") keinesfalls gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 19. Februar 2002 bzw. 19. September 2002 gerichtet sein kann, erweist sich die diesbezügliche Textierung in den Berufungsvorentscheidungen als unzutreffend. Da aber in der ausführlichen Begründung der Berufungsvorentscheidungen der Verfahrensverlauf im Einzelnen zutreffend dargestellt und damit die Willenserklärung der Behörde eindeutig und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht wird, erweist sich dieser Mangel jedenfalls als unbeachtlich.

In materiellrechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung des StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

"Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.
- b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.
- c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen."

Zufolge § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 9/1998, sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von

staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, steuerfrei; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. *Befreit ist auch der Eigenverbrauch.* Nicht befreit sind ua.:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, *ausgenommen der Eigenverbrauch.*

Zufolge Abs. 2 erster Unterabsatz leg. cit. in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 79/1998 kann der Unternehmer ua. einen Umsatz, *ausgenommen den Eigenverbrauch, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.*

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind ua. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze – abgesehen von hier nicht vorliegenden gesetzlichen Ausnahmen – verwendet;
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze – abgesehen von hier nicht vorliegenden gesetzlichen Ausnahmen – in Anspruch nimmt.

Dem auch von mehreren Autoren in der aktuellen Fachliteratur unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, Rs. C-269/00 (Seeling), vehement geforderten Begehren auf Abzugsfähigkeit der auf die nicht unternehmerische Nutzung (im gegenständlichen Fall: 51,00 %) entfallenden Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Errichtung eines gemischt genutzten (teilweise privat und teilweise unternehmerisch) Gebäudes [vgl. zB Gurtner/Schima, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig! in ÖStZ 2003/686; Prodinger, Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude ("Seeling") in SWK 23/24/2004 (S 738)] konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Auch wenn der EuGH im Tenor des vorhin zitierten Urteiles für Recht erkannt hat, dass die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage so auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, wonach die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten

Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird, kann daraus nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im Anwendungsbereich des UStG 1994 keinesfalls zwingend die von der Bw. begehrte Abzugsberechtigung der auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern aus der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes abgeleitet werden.

Denn gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL legt der Rat auf Vorschlag der Kommission fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten einer solchen Richtlinie können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (das war für Österreich der Zeitpunkt des Beitritts am 1.1.1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

Im UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, war im Zeitpunkt des Beitritts (vgl. § 28 Abs. 1 UStG 1994, wonach dieses Bundesgesetz mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union in Kraft tritt – somit ab 1.1.1995) ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Eine diesbezüglich gleich lautende Bestimmung findet sich im Übrigen auch in der vor dem Inkrafttreten des UStG 1994 in Geltung gestandenen Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972. Damit war der Eigenverbrauch des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles grundsätzlich - die Ausnahme der untergeordneten (bis zu 20,00 %) nicht unternehmerischen Nutzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor - ausgeschlossen.

Ab 1. Jänner 1998 hatte der Unternehmer auf Grund der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 (BGBl. I Nr. 9/1998) jedoch die Möglichkeit, dass auch der nicht unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Ab

1. Jänner 2000 war die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie konnte jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt werden (BGBl. I Nr. 106/1999).

Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgte seit 1998 durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert werden konnte.

Mit der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches ab 1. Jänner 1998 hat der Gesetzgeber an dem im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur Europäischen Union bestehenden Vorsteuerausschluss bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles weiter festgehalten. Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage für diese Maßnahme des nationalen Gesetzgebers bietet eindeutig Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL, wonach bis zum Inkrafttreten einer entsprechenden Richtlinie über die Vorsteuerausschlüsse "die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten können, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind". Diese gesetzliche Maßnahme hat in ihrer materiellen Auswirkung keine Ausdehnung des zum 1. Jänner 1995 bestehenden Vorsteuerausschlusses bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles bewirkt. Denn während auf Grund der zum 1. Jänner 1995 in Geltung befindlichen gesetzlichen Regelung der Vorsteuerabzug bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles durch die Anknüpfung am einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter ausgeschlossen war, wird mit der ab 1. Jänner 1998 geltenden Regelung der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches dasselbe Ergebnis erreicht. Beide Regelungen bewirken, dass die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallende Vorsteuer vom Abzug ausgeschlossen ist. In Fällen der untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung (bis zu 20,00 %) ist die ab 1. Jänner 1998 in Geltung befindliche Regelung unter Bedachtnahme auf Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL jedoch gemeinschaftsrechtskonform dahingehend zu interpretieren, dass insoweit der Vorsteuerabzug aber zulässig ist. Denn nach der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie (1.1.1995) bestehenden Regelung – Anknüpfung an den einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter – war in Fällen der untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung ein ungekürzter Vorsteuerabzug (somit auch bezüglich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles) zulässig.

Da der auf der im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 und 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges bezüglich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles (51,00 %) bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 materiell bestanden hat (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 663/1994 bzw. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972), war der nationale Gesetzgeber nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt, die Vorsteuerausschlussregelung in diesem Umfang beizubehalten. Da somit die im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen keine Ausdehnung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerausschlusses bei gemischt genutzten Gebäuden bewirken, sondern im Ergebnis lediglich der Beibehaltung des bestehenden Vorsteuerausschlusses dienen, bestehen gegen

deren Anwendung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken (vgl. auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 und VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141 und 0145).

Im erstgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dazu grundsätzlich Nachstehendes ausgeführt:

"Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen. Anders als im Fall der Anwendung der die Repräsentationsaufwendungen betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes BGBl. Nr. 297/1995 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2001/13/0255) oder der die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2002, 98/14/0198 und vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093) oder der die Steuer für bestimmte Fahrzeuge betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2002, 99/14/0288 und vom 31. Jänner 2002, 2002/15/0005) hat der auf der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie berechtigt, die im Beschwerdefall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG abgesehen werden konnte."

Im zweitgenannten Erkenntnis hat der Gerichtshof im Gegenstand für das fortgesetzte Verfahren bemerkt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der für die Streitjahre 1995 und 1996 anzuwendenden Stammfassung gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden unbeschadet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Insoweit bestehen nach dem Gesetzeswortlaut keine Unterschiede in der Rechtslage zum Streitjahr 1994.

Der sich dadurch ergebende Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug hat bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich mit 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden, weshalb er gemäß Art. 17 Abs. 6 der zitierten Richtlinie beibehalten werden durfte.

Wenn auch der Beschwerdeführer die in Rede stehenden Gebäude von Anfang an – allerdings nicht aus gemeinschaftsrechtlichen Erwägungen – zur Gänze dem Unternehmen zugerechnet hat und somit keine unzulässige nachträgliche Zuordnung vorliegt (vgl. das Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085), brauchte auf die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften ergebende Wahlmöglichkeit des Unternehmers, privat (nicht unternehmerisch) genutzte Teile eines Gebäudes dem Unternehmensbereich zuzuordnen und den Vorsteuerabzug auch insoweit in Anspruch nehmen zu können (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003 in der Rs C-269/00 [Seeling], Rn 40 bis 43), im Beschwerdefall deshalb nicht Bedacht genommen werden."

Zu der von manchen Autoren [zB Gurtner/Schima, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig!, ÖStZ 2003/686 und Prodinge, Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude ("Seeling"), SWK 23/24/2004 (S 738)] in der Fachliteratur unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling) vertretenen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der bis zum 31. Dezember 2003 bestehenden österreichischen Rechtslage und der daraus resultierenden Verpflichtung der Abgabenbehörden, das Gemeinschaftsrecht unmittelbar anzuwenden, ist darüber hinaus Folgendes festzustellen:

Der von Prodinge in dem vorhin zitierten Artikel in diesem Zusammenhang getroffenen Aussage, wonach "bekannterweise vom EuGH in der Rechtssache "Seeling" festgestellt wurde, dass eine unechte Befreiung für den Eigenverbrauch der 6. RL widerspricht", sind die diesbezüglichen Begründungserwägungen des EuGH in den Randnummern 49 bis 52 und 56 des Urteiles entgegenzuhalten:

49 "Die Vermietung von Grundstücken im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie besteht darin, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, seine Sache in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen (Urteile vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-409/98, Mirror Group, Slg. 2001, I-7175, Randnr. 31, und vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21).

50 Die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

51 Bei ihr fehlt es nämlich nicht nur an der Zahlung eines Mietzinses, sondern auch an einer wirklichen Vereinbarung über die Dauer des Nutzungsrechts und über das Recht, die Wohnung in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen.

52 Daraus folgt, dass die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, nicht unter Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt.

56 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie so auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, wonach die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird."

Da in Deutschland mangels einer expliziten Regelung im dt. UStG, wie auch Gurtner/Schima im vorhin zitierten Artikel ausführen, der Verwendungseigenverbrauch von Gebäuden als Ergänzungstatbestand zum Leistungstatbestand "Vermietung und Verpachtung" lediglich im Interpretationsweg erschlossen worden ist, was nach den vorhin zitierten Ausführungen des EuGH gemeinschaftsrechtlich nicht vertretbar ist, kann das Urteil infolge der unterschiedlichen nationalen Rechtslage - explizite Erfassung des Eigenverbrauches im

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung - nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keinesfalls als Begründung für den Rechtsstandpunkt des Bw. herangezogen werden.

Bezüglich der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen, wonach diese Maßnahme des nationalen Gesetzgebers einen aus dem Blickwinkel des Artikel 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL gemeinschaftsrechtlich legitimen Akt zur Beibehaltung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerauschlusses im Zusammenhang mit der nicht unternehmerischen Nutzung von Grundstücksteilen darstellt.

Im Übrigen wird bemerkt, dass auch der gesamte Berufungssenat 1 der Außenstelle Graz die vorhin dargelegte Rechtsansicht in der Berufungsentscheidung vom 15. März 2005, GZ. RV/0293-G/04 vertreten hat. Weiters hat auch die Außenstelle Linz in der Berufungsentscheidung vom 2. März 2005, GZ. RV/1186-L/04 gleich lautend entschieden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 11. April 2005