

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache der Vermietergemeinschaft Bf , Adr , vom 13. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamt S vom 15. 05. 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.

II.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird festgesetzt mit - € 1.783,92.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2006 festgesetzt mit	-44.629,94	€
Bisher war vorgeschrieben	-42.846,02	€
Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von	1.783,92	€
Bemessungsgrundlagen		
Gesamtbetrag für Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00	€
Eigenverbrauch (Steuersatz 20%)	6.080,41	€
Summe Umsatzsteuer	1.216,08	€
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-45.846,02	€
Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG BFG	0,00	€
Gutschrift	-44.629,94	€
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift		
Festgesetzte Umsatzsteuer	-44.629,94	€
Bisher festgesetzte Umsatzsteuer	-42.846,02	€
Abgabengutschrift	-1.783,92	€

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1) Verfahren vor der Abgabenbehörde

1.1 Umsatzsteuer 2006

Der Erwerb des Gebäudes (H,T) erfolgte im Juli 2006. Durch die Vorlage von Rechnungskopien an die Abgabenbehörde wurden folgende Vorsteuerbeträge für Juli 2006 geltend gemacht:

Kaufpreis Grundstück Haus 59	€	7.875,79
Werkleistung Haus 59, Typ 90	€	31.521,00
Einräumung Fruchtgenussrecht Haus 52	€	2.180,00
Vorsteuern November 2006	€	41.775,59

Für den Monat September 2006 wurden Vorsteuern in Höhe von € 1.775,80 (V ; Einrichtung) und im Dezember 2006 Vorsteuern in Höhe von € 2.289,80 und somit Vorsteuern in Höhe von € 45.841,80 in den Voranmeldungen geltend gemacht.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 wurden keine Umsätze aus der Vermietung des Hauses erklärt. Die Höhe der abziehbaren Vorsteuern wurde mit 45.846,02 Euro angegeben. In diesem Zusammenhang wird auf die Anlage 1 des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, verwiesen.

Im Mai 2008 erging der endgültige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006. In Abänderung der eingereichten Abgabenerklärung nahm die Abgabenbehörde in Anwendung des § 12 Abs. 10 und Abs. 11 eine Berichtigung der beantragten Vorsteuern in Höhe von € 3.667,30 (Zehntelberichtigung) vor.

Gegen diesen Bescheid wurde eine Berufung (Beschwerde) eingebracht.

1.2 Umsatzsteuerfestsetzung Oktober bis Dezember 2007

Für diesen Zeitraum erfolgte eine Festsetzung der Umsatzsteuer durch die Abgabenbehörde, gegen die eine Berufung (Beschwerde) eingebracht wurde. Da auch gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 eine Berufung (Beschwerde) eingebracht wurde, die dem Unabhängigen Finanzsenat (1.1.2014 Bundesfinanzgericht) von der Abgabenbehörde vorgelegt wurde, wird auf den zur Geschäftszahl RV/6100341/2009 ergangenen Beschluss verwiesen.

1.3 Außenprüfung

Für das Jahr 2006 wurde von der Abgabenbehörde eine Außenprüfung vorgenommen.

Eine Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie des Berichtes der Außenprüfung wurden den Beschwerdeführern zur Wahrung des Parteiengehörs in den Anlagen A und B des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, übersandt.

Jahr 2006

Im Rahmen dieser Außenprüfung wurde festgestellt, dass das im Eigentum der Beschwerdeführer stehende Haus in der Zeit von 23. Dezember 2006 bis 30. Dezember 2006 von den Eigentümern genutzt worden ist. In der Zeit vom 30. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2006 wurde das Haus fremd vermietet (Mieter T).

In diesem Zusammenhang wird auf die Anlagen A und B sowie auf die Anlage 1 des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, verwiesen.

Im Mai 2008 erging der endgültige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006.

Die Abgabenbehörde nahm entgegen der eingereichten Abgabenerklärung in Anwendung des § 12 Abs. 10 und 11 Umsatzsteuergesetz 1994 eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 3.667,30 vor (Zehntelberichtigung).

Gegen diesen Bescheid wurde eine Berufung (Beschwerde) eingebracht.

Jahr 2007

Das im Eigentum der Beschwerdeführer stehende Haus wurde in der Zeit vom 1. September 2007 bis 8. September 2007 und somit an acht Tagen selbst genutzt und an 54 Tagen fremd vermietet.

In diesem Zusammenhang wird auf die Anlagen A und B sowie auf die Anlage 1 des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, verwiesen.

1.4. Berufung (Beschwerde) gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2006

Gegen die auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheide (Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007) wurde fristgerecht berufen (Beschwerde erhoben).

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Berechnung der Vorsteuerkürzung wegen Eigennutzung richte.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde festgehalten, dass in der Zeit vom 23. 12. bis 30. 12. 2006 das Gebäude für Urlaubszwecke selbst genutzt worden sei.

Die V. habe am 21. November 2006 die Rechnung über die Lieferung und Montage der Möbel gestellt.

Die Familie Bf. habe Ende Dezember das Haus auf mängelfreie Lieferung kontrolliert, die restlichen Fertigstellungsarbeiten erledigt und das Haus bezugsfertig gemacht. Es sei von

Beginn an ein Betreibervertrag unterzeichnet worden und sofort nach Fertigstellung der Endarbeiten sei das Haus vermietet worden.

Die Arbeiten im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Herstellung eines Gegenstandes, der der Einkünfte Erzielung diene, werde von der Behörde als Urlaub im eigenen Haus gewertet. Dies bedeute eine eklatante Fehlbeurteilung der Fakten. Es entspreche den Gepflogenheiten des täglichen Lebens und den Erfordernissen für die Erfüllung des Kaufvertrages, dass der Hauseigentümer das Gebäude übernehme und kontrolliere, ob Fehl- oder Minderleistungen vorlägen.

Da eindeutig im Jahre 2006 keine Eigennutzung für Urlaubszwecke vorliege, sei die Vorsteuerkürzung rechtswidrig erfolgt.

Die Berufung richte sich auch gegen die Berechnung der Eigennutzung. Für die Berechnung würden die selbst genutzten Tage in das Verhältnis zu den vermieteten Tagen gebracht und dieser prozentuelle Anteil für die Vorsteuerkürzung herangezogen. Diese Berechnung führe zu überhöhten Rückforderungen aus der Vorsteuerkürzung.

Das Haus werde das ganze Jahr zur Vermietung einem Betreiber überlassen. Nur die Zeiträume für die Durchführung der Instandsetzungsarbeiten bzw. für eigene Urlaube seien für die Vermietung gesperrt. Für die Berechnung der Eigennutzung werde von der Behörde das Verhältnis der vermieteten Zeit zur eigen genutzten Zeit herangezogen. Diese Berechnung führe jährlich zu unterschiedlichen Werten, abhängig vom Saisonergebnis.

Da der einzelne Hauseigentümer, der einen Betreibervertrag unterschrieben habe, keinen Einfluss auf die Belegung der einzelnen Häuser habe, werde der Wert der Eigennutzung von Faktoren beeinflusst, die nicht im Einflussbereich der Eigentümer seien. Hier werde gleiches ungleich behandelt, was eindeutig dem Grundsatz der Gleichbehandlung widerspreche.

Dass diese Berechnung sachlich nicht gerechtfertigt sei, könne man auch daran erkennen, dass ein Häusertausch zu einer wesentlich geringeren Steuerbelastung führen würde. Würde ein Hauseigentümer für Urlaubszwecke nicht sein eigenes Haus bewohnen, sondern das eines anderen Hauseigentümers und würde er diesem im Ausgleich sein Haus zur Verfügung stellen, wäre Umsatzsteuer für die Mieteinnahme fällig. Im Vergleich zur Berechnung des Finanzamtes für 1 Woche Eigennutzung würde die gegenseitige Vermietung je Eigentümer bei einer Miete von € 1.000,00 in der Woche € 100,00, die Eigennutzung jedem Eigentümer mindestens € 600,00 kosten.

Werde für die Eigennutzung das Verhältnis eigene Nutzung zu 365 Tagen herangezogen, ergäbe dies bei einer Eigennutzung von 9 Tagen einen Anteil von 2,46 %, d.s. € 98,10. Dieser Wert entspreche auch der Umsatzsteuer, die auf Mieteinnahmen für 1 Woche entfallen würde.

Es werde daher der Antrag gestellt, die oa. Bescheide aufzuheben und die Veranlagung auf Grundlage der Erklärung durchzuführen.

Die Berufung (Beschwerde) wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) der Rechtsmittelbehörde (ab 1.1.2014 Bundesfinanzgericht) vorgelegt.

2 Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) ab 1.1.2014 Bundesfinanzgericht (BFG)

2.1 Anforderung des „Betreibervertrages“

Über Aufforderung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde eine Kopie des von den Beschwerdeführern mit der W. (kurz bezeichnet als W.), in Adr. 2 mit 29. November 2007 bzw. 13. II. 2008 geschlossenen Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrag („Betreibervertrag“), welcher mit Unterfertigung durch beide Parteien (13.II.2008) in Kraft trat, vorgelegt.

Zur Nutzung des Hauses durch den Eigentümer wurde folgendes vereinbart:

„Der Eigentümer (oder seine Familienangehörigen) kann/können das Vertragsobjekt zu begünstigten Konditionen nutzen („Eigennutzung“) und zwar in der „Kernzeit (1.12.- 31.3. des Folgejahres) 14 Tage (mindestens eine volle Woche von Samstag bis darauffolgenden Samstag), in der 52. Kalenderwoche und in der 1. Kalenderwoche jedoch insgesamt nur eine Woche (sohin entweder die 52. Kalenderwoche oder die 1. Kalenderwoche). Mehrere Eigentümer haben sich die vorgenannte Eigennutzung intern aufzuteilen.“

Nutzt der Eigentümer das Vertragsobjekt in der Kernzeit laut vorstehenden Absatz selbst, so wird ihm anlässlich der quartalsmäßigen/monatlichen Abrechnung laut Punkt 7. ein Betrag in Höhe von 10% (zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer) der sonst üblichen (fiktiven) Grundnettomiete als Aufwandsersatz abgezogen; dieser Betrag steht der W.. zu.

Leistungen der W.. nach Punkt 5. Abs 3 (Fremdkosten sowie Kosten der Serviceleistungen) werden gesondert in Rechnung gestellt. Bei der Vermietung an den Eigentümer ist die bei Gästewechsel obligatorische Endreinigung gegen gesondertes Entgelt durch die W.. bzw durch einen Dritten vornehmen zu lassen.

Die Eigennutzung ist der W.. fristgerecht (unter Berücksichtigung branchenüblicher Massenbuchungen) anzukündigen.“

„Punkt 7

Die von der W.. für den Eigentümer verwalteten Einnahmen werden vierteljährlich nach Zahlungseingang, spätestens zum 30. des auf das jeweilige Quartalsende folgenden Monats, abrechnet....

Die W. erstellt zum Ende eines jeden Kalenderjahres eine Jahresabrechnung und zwar bis spätestens 30.4. des Folgejahres.

Der Eigentümer und die W.. vereinbaren hiemit ausdrücklich, dass die Abrechnung der Grundmiete in Form einer Gutschrift nach § 11 Abs. 7 und 8 des Umsatzsteuergesetzes erfolgt....“

2.2 Aussetzung des Beschwerdeverfahrens

Die gegenständliche Berufung (Beschwerde) wurde von der Rechtsmittelbehörde (ab 1.1.2014 Bundesfinanzgericht) in Anwendung des § 281 BAO (ab 1.1.2014 – § 271 BAO) bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof unter der Geschäftszahl 2011/15/0154 protokollierten Verfahrens ausgesetzt.

2.3 Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens

Das mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. November 2011 ausgesetzte Beschwerdeverfahren betreffend die Beschwerde der Vermietergemeinschaft Bf , Adr , gegen die Bescheide des Finanzamt S vom 15. 05. 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007, wird, nach Ergehen des zur Geschäftszahl 2011/15/0154 ergangenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, vom Bundesfinanzgericht nunmehr fortgesetzt.

In diesem Zusammenhang wird auf die Anlage C des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, verwiesen.

3 Ergänzungen der Beschwerde

3.1 Jahr 2006

Auf Grund der Feststellung der Außenprüfung wurde das Haus im Jahr 2006 in der Zeit von 23. Dezember bis 30. Dezember 2006 (insgesamt acht Tage) selbst genutzt.

Der im Bericht der Außenprüfung für den Zeitraum 9. 12. 2006 bis 5. 5. 2007 angeführten Abrechnung des Betreibers („Abrechnung GP“) ist zu entnehmen, dass das Haus in dem Zeitraum 23. 12. Bis 30. 12. 2006 an insgesamt acht Tagen selbst genutzt worden ist und an zwei Tagen fremd vermietet war.

Um Stellungnahme wird gebeten.

3.2 Keine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994

Unter Hinweis auf die zur Geschäftszahl RV/0066-S/10 ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. August 2011, des zur Geschäftszahl 2011/15/0154 ergangenen Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2014 sowie des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2012, 2009/15/0127 und des in der ÖStZ 2015, Seite 291 veröffentlichten Artikel des Mag. Mayr, BMF, kommt der Richter des Bundesfinanzgerichtes zu folgendem Ergebnis:

Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist für das Jahr 2006 nicht vorzunehmen.

Die Leerstehzeiten werden grundsätzlich als neutrale Zeiten behandelt.

Das im Eigentum der Vermietergemeinschaft Bf , Adr stehende Haus im Feriengebiet „ E“, wurde nach Ansicht des Richters des Bundesfinanzgerichtes in der Zeit vom 23. Dezember bis 30. Dezember 2006 selbst genutzt und in der Zeit vom 30. Dezember bis 31. Dezember 2006 fremd vermietet (Mieter: T).

Somit entfallen auf die Eigennutzung ein Prozentanteil von 80% bzw. 20% auf die Vermietung an Fremde.

Damit ist von den sonstigen geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 2.493,43 ein Anteil von € 1.994,74 – das sind 80% der geltend gemachten sonstigen Vorsteuern – nicht abzugsfähig.

Nach Ansicht des Richters des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich auf Grund der Rechtslage eine Abgabengutschrift in Höhe von € 1.672,56 zu ihren Gunsten.

Die abgabenrechtlichen Auswirkungen sind in der Anlage 1 auf der Seite 2 des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, dargestellt.

Um Stellungnahme wird gebeten.

3.3 Beendigung des Verfahren Umsatzsteuer für das Jahr 2006

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren kann bei Einverständnis beider Parteien – Vermietergemeinschaft Bf, Adr als Beschwerdeführer und der Abgabenbehörde Finanzamt S als belangte Behörde vor dem Bundesfinanzgericht – durch Beschluss beendet werden.

einverstanden sind.

Nach Ansicht des Richters des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich auf Grund der Rechtslage eine Abgabengutschrift in Höhe von € 1.672,56 zu ihren Gunsten.

Die abgabenrechtlichen Auswirkungen sind in der Anlage 1 auf der Seite 2 des Beschlusses vom 24. Juni 2015, der nachweislich zugestellt wurde, dargestellt.

Sie werden gebeten mitzuteilen, ob Sie mit der Beendigung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens durch Erlassung eines Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes

3.4 Anlagen

Es werden Ihnen zur Wahrung des Parteiengehörs folgende Unterlagen übersandt:

Anlage A – Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung

Anlage B – Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung

Anlage C – Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2014, 2011/15/0154

Anlage D – Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2012, 2009/15/0217

Anlage E – Steuerrecht aktuell, Mag. Mario Mayr, Teilweise privat genutzte Ferienwohnungen, Österreichische Steuerzeitung 8/2015

Anlage F – Auszug aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes zu § 300 Bundesabgabenordnung (BAO)

Anlage 1 – Berechnungen

Der Beschluss auf Verfahrensergänzung wurde den Beschwerdeführern an die dem Bundesfinanzgericht zuletzt bekannt gegebene Zustelladresse in den Niederlanden übersandt und eine internationale Zustellung verfügt.

Es langte weder die Zustellverfügung beim Bundesfinanzgericht ein noch wurde der Beschluss auf Verfahrensergänzung an das Bundesfinanzgericht zurückgesandt.

Eine Rückfrage bei der ehemaligen Parteienvertreterin (10. September 2015) ergab, dass auch diesem keine andere als die im Beschluss auf Verfahrensergänzung angeführte von den Beschwerdeführern zuletzt bekannt gegebene Zustelladresse in den Niederlanden bekannt war bzw. von den Beschwerdeführern keine andere Zustelladresse bekannt gegeben wurde.

4) Übermittlung von Unterlagen durch den ehemaligen Parteienvertreter

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes, übersandte der ehemalige Parteienvertreter der Beschwerdeführer die noch teilweise im Archiv der Kanzlei befindlichen aus den Jahren 2006 und 2007 stammenden Unterlagen, wie unter anderem die Kopien der Anschaffung der Einrichtung und die Betreiberaufrechnungen bis September 2007.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführer haben im Jahr 2006 ein zur Vermietung an Gäste bestimmtes Ferienhaus in einer Tourismusregion bei dem eine gelegentliche Eigennutzung nicht ausgeschlossen war erworben. Das Haus wurde von dem Betreiber der gesamten Ferienanlage, dem auch die Vermarktung des Ferienhauses der Beschwerdeführer oblag, sowohl an Gäste vermietet als auch von den Beschwerdeführern teilweise selbst benutzt. Die Abrechnungen des „Betreibers“ über die Nutzung des Ferienhauses liegen vor.

Die Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuern für das Jahr 2006 in Höhe von € 45.846,02 ergab, dass diese nahezu ausschließlich mit der Anschaffung des Hauses und der Einrichtung des Hauses im Zusammenhang standen und nicht mit den Betriebskosten. Das Haus wurde im Jahr 2006 sowohl an Fremde vermietet als auch selbst genutzt, wie nachfolgend dargestellt:

Betreiberaufrechnung 23.12.2006 bis 6.10.2007							
Zeitraum		Vermietung		Tage	Eigennutzung	Tage	GESAMT
23.12.2006	bis	30.12.2006			x	7	7
30.12.2006	bis	31.12.2006	x	1			1
				1		7	8
Verhältnis	in	Prozenten		12,50%		87,50%	100%

Die Beschwerdeführer haben das im Jahr 2006 erworbene Haus im Jahr 2011 veräußert.

Mit 21. August 2012 endete das bestehende Vollmachtsverhältnis des Parteienvertreters, der auch Zustellungsbevollmächtiger war.

Die letzte den Unabhängigen Finanzsenat – ab 1.1. 2014 Bundesfinanzgericht – bekannt gegebene Zustelladresse der Beschwerdeführer ist Adr.. . An diese zuletzt dem Bundesfinanzgericht bekannt gegebene Zustelladresse wurde der Beschluss auf Verfahrensergänzung übersandt und eine internationale Zustellung verfügt.

Es langte weder die Zustellverfügung noch der Beschluss auf Verfahrensergänzung beim Bundesfinanzgericht übermittelt.

Ein Nachforschungsauftrag beim Versender des Beschlusses (Österreichische Post AG) ergab, dass der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes am 2. Juli 2015 ordnungsgemäß an die bekannte Abgabestelle zustellt wurde und von „ BF.. “ übernommen worden ist.

B) Rechtslage

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde des Ausgangsverfahrens mit Beschluss vom 27. November 2014 abgewiesen und hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung auf sein Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, welches auszugsweise lautet, verwiesen.

"Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erging das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer. Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 (vgl. zuletzt das Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, und das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2009/15/0222) ausgesprochen, dass sich der Vorsteuerausschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, nicht hingegen aus der - nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbaren - Vorsteuerausschlussregelung, welche das Abgabenänderungsgesetz 1997 durch die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 geschaffen hat.

Aus dem hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ergibt sich, dass für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerausschluss - insbesondere vor dem Hintergrund der hier maßgeblichen Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 186a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - durch die (speziellere) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt wird. Bei teilweise privaten Wohnzwecken des Unternehmers dienenden Gebäuden ist daher das Überwiegen der privaten Nutzung pro Raum zu prüfen und nicht das Erreichen der 10%-Grenze an unternehmerischer Nutzung des Gesamtgebäudes. Eine 10%-Grenze, wie sie mit dem AbgÄG 2004 in § 12 Abs. 2 Z 1

UStG 1994 eingeführt worden ist, findet sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht. Werden daher bei einem gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäude Räume von insgesamt mehr als 90% der Nutzfläche des Gebäudes ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so schließt dies dennoch den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze aus (vgl. Beiser, Steuern⁷, Stand 1. September 2009, 289 f.)."

Den Erkenntnissen vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, und vom 28. Juni 2012, 2009/15/0222, ist zu entnehmen, dass auch nach der durch BGBl. I Nr. 134/2003, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2004 vorgenommenen Einführung des Abs. 1a des § 3a UStG 1994 und auch nach der Ergänzung dieser Regelung durch BGBl. I. Nr. 27/2004, sohin auch für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2004 (und zumindest für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerausschluss durch die spezielle Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt ist, die eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes vorsieht.

Für die Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebsvermögen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110): Grundsätzlich ist für jeden Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und privat verwendet wird, das Überwiegen der einen oder der anderen Nutzung maßgeblich. Ergibt sich sodann, dass bei manchen Räumen die betriebliche Nutzung, bei anderen hingegen die außerbetriebliche Nutzung überwiegt, so gehört das Gebäude in jenem Ausmaß dem Betriebsvermögen an, in dem die Räume mit überwiegender betrieblicher Nutzung zu den Räumen mit überwiegend privater Nutzung stehen. Erreicht der privat genutzte räumliche Gebäudeanteil bloß ein untergeordnetes Ausmaß, was der Fall ist, wenn er weniger als ca. 20% des Gebäudes umfasst, gehört das Gebäude insgesamt zum Betriebsvermögen.

Werden für Zwecke der Einkommensteuer privat genutzte Räume eines Gebäudes dem Betriebsvermögen zugerechnet, weil sie in Verhältnis zum Gesamtgebäude nur ein untergeordnetes Ausmaß erreichen, hatte dies bereits im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 zur Folge, dass auch die mit diesem privat genutzten Gebäudeteil zusammenhängenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend gemacht werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, 82/14/0100, und hiezu Nolz, Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung, SWK 1983, 85 (87)). Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im oben angeführten Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, zum Ausdruck gebracht hat, besteht dieser nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU gegebene Vorsteuerabzug für bloß untergeordnete privat genutzte Gebäudeteile auch im Geltungsbereich des UStG 1994 weiter:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen)

im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. für seine Lebensführung aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, sodass Kosten für den privaten Wohnraum bei der Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210). Ungeachtet der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zählen aber - wie oben ausgeführt - privat genutzte Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung einkommensteuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen und führen damit zu (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (AfA, etc.), welche erst in der Folge durch den korrespondierenden Ansatz einer so genannten "Nutzungsentnahme" im Ergebnis neutralisiert werden. Im Hinblick darauf ist die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - vor dem Hintergrund der Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - dahingehend auszulegen, dass sie für einen solchen Gebäudeteil, der erst nach einer Verrechnung mit der "Nutzungsentnahme" und sohin erst im saldierten Ergebnis zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führt, keinen Vorsteuerausschluss normiert.

Nach Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten bloß berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, mwN). Entgegen der Ansicht des beschwerdführenden Finanzamtes bewirkt sohin auch nicht die Regelung des § 3a Abs. 1a UStG den Vorsteuerausschluss für den in Rede stehenden untergeordneten Gebäudeteil (vgl. hiezu auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 3 Tz 300, unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles).“

B) Erwägungen

1) Umsatzsteuer 2006

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Sechsten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für mehrwertsteuerliche Zwecke die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, als Unternehmensgegenstand zu behandeln, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar (siehe VwGH 28.6.2012, 2009/15/0217).

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Behandlung als Gegenstand des Unternehmens, so ist die beim Erwerb geschuldete Vorsteuer grundsätzlich abzugsfähig. Die anschließende Verwendung des Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ist einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt und stellt einen besteuerten Umsatz dar, der auf Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung einer Dienstleistung besteuert wird. Daher ist ein Steuerpflichtiger einerseits berechtigt, sich dafür zu entscheiden, ein Investitionsgut, das er zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für diesen fremde Zwecke verwendet, insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und gegebenenfalls zum vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldeten Mehrwertsteuer befugt und hat andererseits die diesem Recht korrespondierende Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für die Verwendung des genannten Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke zu zahlen (siehe RV/0066-S/10).

Es wird auch auf die Ausführungen unter Punkt 3.2 des Beschlusses vom 24. Juni 2015 verwiesen.

2) Eigenverbrauchsbesteuerung für das Jahr 2006

Auf Grund der privaten Nutzung des Hauses im Jahr 2006, ist der Eigenverbrauchsbesteuerung die Höhe des Betrages der Absetzung für Abnutzung (Beginn der Nutzung im Dezember 2006 – daher Halbjahresabschreibung) sowie die Höhe der sonstigen Werbungskosten mit Vorsteuerabzug zugrunde zu legen, wie nach nachfolgend dargestellt:

Eigenverbrauchsbesteuerung		2006		
Absetzung für Abnutzung	2007	3.958,09	€	
Halbjahresabschreibung im Jahr	2006	1.979,05	€	
übrige Werbungskosten lt. Erklärung	2006	4.969,99	€	
SUMME		6.949,04	€	
davon private Nutzung im Jahr	2006	87,50%		6.080,41 €
Eigenverbrauchsbesteuerung	2006	6.080,41	€	
Steuersatz 20%		1.216,08	€	

E) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständlichen Verfahren war weder eine Rechtfrage von grundsätzlicher Bedeutung noch fehlte eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das Bundesfinanzgericht ist in seinem Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie angeführt gefolgt.

Salzburg-Aigen, am 28. Oktober 2015