



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17. August 2004 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 – 2002 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt im Rahmen einer Gutsverwaltung in S Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Nach Einlangen der Erklärungen wurde die Umsatzsteuer für den Bw. betreffend die Jahre 2000, 2001 und 2002 mit Bescheiden vom 30. September 2002, vom 9. Jänner 2003 und vom 8. Oktober 2003 erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 stellte der Bw. den Antrag die angeführten Bescheide für gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Den Antrag begründend führte der Bw. im Wesentlichen unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Rs C-269/00 Seeling (teilweise wörtlich wiedergegeben) aus:

"... Das Gebäude in [S] wird sowohl betrieblich als auch für private Zwecke genutzt. Izm der Erhaltung von Gebäuden stehenden Leistungen galt bis zum 31.12.1999 als Regelfall die

teilweise Zuordnung zum unternehmerischen Bereich, wie sie sich nach den einkommensteuerlichen Vorschriften ergibt. Dem Unternehmer wurde jedoch die Möglichkeit eingeräumt, den Teil der Lieferungen und sonstigen Leistungen, der nach den einkommensteuerlichen Vorschriften keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellt, ebenfalls dem Unternehmen zu widmen. Seit dem 1.1.2000 gelten Leistungen iZm einem unternehmerisch genutzten Gebäude unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgt, grundsätzlich zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt (UStR 2000, Rz 1908 ff). Die erstmalige Verwendung des Gebäudes erfolgte im 2. Halbjahr 2001, sodass das Gebäude zu 100 % dem Unternehmen zugeordnet gilt. Die Vorsteuern iZm der Sanierung sind folglich zu 100 % abzugsfähig. Die Nutzung zu privaten Wohnzwecken ist als Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG zu versteuern. ...

Nach dem Erkenntnis des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache Seeling C-269/00 Seeling/Finanzamt Starnberg vom 8.5.2003 wird die unechte Befreiung für den Verwendungseigengebrauch von gemischt genutzten Gebäuden als nicht mit der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbart qualifiziert. ..."

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 17. August 2004 den Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 ab.

Mit Schriftsatz vom 8. September 2004 erob der Bw. dagegen Berufung und begründete diese wie folgt:

"Ich stelle den Berufungsantrag, meinen Antrag, die Umsatzsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben und die Umsatzsteuer der Jahre 2000/2002 entsprechend meinem Antrag vom 30.07.2004 neu festzusetzen, stattzugeben. ...

ME steht in den oa Jahren das Recht zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges des privat genutzten Teiles des gemischt genutzten Gebäudes zu, wobei ausgehend von der auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilten Anschaffungs- und Herstellungskosten – insoweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestanden hat – ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Gebäudes eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen ist.

In der Begründung des Bescheides vom 17.08.2004 wird ausgeführt, dass das Urteil des EuGH, Rs C-269/00 Seeling/FA Starnberg vom 8.5.2003, grundsätzlich nicht anzuwenden ist, da Österreich von der Regelung des Art 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. EG-RL Gebrauch gemacht habe. Diese – in den ergänzten UStR 2000 Rz 1912 ausgeführte – Rechtsauffassung widerspricht mE dem geltenden Gemeinschaftsrecht.

Gemäß Art 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. EG-RL können die Mitgliedstaaten bis zum In-Kraft-Treten der in UAbs. 1 leg. cit. bezeichneten Bestimmungen alle Vorsteuerabschlüsse beibehalten, die zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Richtlinie in ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften – d.h. für Österreich am 1.1.1995 – vorgesehen waren. Im österreichischen Umsatzsteuergesetz war im Beitrittszeitpunkt 1.1.1995 ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen iZm der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gem. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, wodurch der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen war.

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

Nach Ansicht des BMF hat Österreich daher von der Regelung des Art 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. EG-RL Gebrauch gemacht. Diese Interpretation kann nur darauf beruhen, dass die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs in § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 idF. des AbgÄG 1997 bezüglich des Vorsteuerausschlusses zum selben Ergebnis führt als die vorher bestehende Zuordnung nach einkommensteuerlichen Grundsätzen,

Diese Auslegung der Ausnahmeregelung des Art 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. EG-RL nach der finalen Betrachtungsweise des BMF ist mE jedoch nicht korrekt. Die mit dem AbgÄG 1997 vorgenommene (europarechtskonforme) Angleichungsmaßnahme (schrittweise Anpassung der Regeln über die Unternehmenszuordnung durch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF. des AbgÄG 1997 und der Ex-lege-Zuordnung durch das StRefG 2000, BGBl I Nr. 106/1999) kann durch die gleichzeitige (europarechtswidrige) Steuerfreistellung des Verwendungseigenverbrauchs von Grundstücken (vgl. § 6 Abs. 1 Z 16 und Abs. 2 UStG 1994 idF. des AbgÄG 1997) nicht dahingehend interpretiert werden, dass diese 'Neutralisierung' eine faktische, europarechtskonforme Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses für privat genutzte Gebäudeanteile darstelle. Da der Vorsteuerausschluss nur deshalb bestanden hat, weil (europarechtswidrig) der Eigenverbrauch unecht steuerbefreit war, kann nicht von einer Beibehaltung des Vorsteuerabzuges gesprochen werden, weil dieser nur auf einer eindeutig europarechtswidrigen Gesetzesbasis gegeben war.

Zusammenfassend sind daher nach meiner Rechtsauffassung die Umsatzsteuerbescheide 2000 – 2002 rechtswidrig, da das Recht zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vom privat genutzten Teil des gemischt genutzten Gebäudes zusteht. Dies gilt unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung (Bemessungsgrundlage jährliche AfA der auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, insoweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestanden hat) mit 20 % vorzunehmen.

Ich ersuche daher meinen Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 stattzugeben und die Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2002 entsprechend meinem Antrag vom 30.01.2004 neu festzusetzen. ... "

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 11. Juli 2007 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die Berufung des Bw. gemäß § 281 iVm § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshofes schwebenden Verfahrens zur GZ 2005/14/0035 aus, weil der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage "ob bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung von ansonsten betrieblich genutzten Gebäuden für bis 2003 bezogene Leistungen iZm gemischt genutzten Gebäuden trotz der EuGH-Urteile Lennartz und Seeling nur der anteilige Vorsteuerabzug zusteht", für die gegenständliche Entscheidung von wesentlicher Bedeutung war.

Die Zustellung dieses Aussetzungsbescheides war wegen des (zwischenzeitigen) Ablebens des Bw. nicht möglich und wurde das Poststück mit dem Vermerk "Adressat verstorben" dem unabhängigen Finanzsenat zurückgestellt.

Auf Anfrage gab der öffentliche Notar als Gerichtskommissär am 30. März 2010 die Vertretungsbefugnis der Witwe des Bw. durch die Abgabe ihrer bedingten Erbantrittserklärung für die Verlassenschaft bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Aus dem Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass die Aufhebung eines Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt und sie entweder durch Parteiantrag oder von Amts wegen initiiert sein kann.

Aufhebbar nach § 299 Abs. 1 BAO sind grundsätzlich alle Bescheidarten, also auch Bescheide iSd § 198 BAO, mit denen Abgaben wie z.B. Umsatzsteuer festgesetzt wurden. Voraussetzung für die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist nach dem Gesetzeswortlaut allein, dass sich der Bescheidspruch als unrichtig erweist, dieser also nicht dem Gesetz entspricht. Die auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung setzt somit nur die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides, nicht dagegen auch ein Verschulden der Abgabenbehörde oder/und des Abgabepflichtigen an der Rechtswidrigkeit voraus. Die Gründe, die zur Rechtswidrigkeit des Bescheides geführt haben, sind gänzlich unbeachtlich.

Streit besteht im gegenständlichen Fall ausschließlich darüber, ob hinsichtlich des gemischt genutzten Gebäudes der volle Vorsteuerabzug zusteht oder nur die auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 – nach Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer – Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 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.

Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit., also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) - autonom anwendbar. 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.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Im Beschwerdefall ergibt sich – wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt – der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994."

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu ua. UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 12.8.2009, RV/0142-I/06; UFS 17.9.2009, RV/0360-G/04; UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09).

Da die Umsatzsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 vom 30. September 2002, vom 9. Jänner 2003 und vom 8. Oktober 2003 eine inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht erkennen lassen, erging

die berufungsgegenständliche Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 gemäß § 299 BAO durch das Finanzamt zu Recht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2010