



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Berater, vom 12. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 19. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw (Berufungswerber) hat im Jahr 2002 in A ein Wohnhaus erworben und umfangreich saniert. Im Zuge einer Außenprüfung traf der Prüfer folgende Feststellung (vgl. Tz 2 des Außenprüfungsberichtes vom 14. Juli 2010).

„Nach den vorgelegten Unterlagen wurden Im Zuge des Umbaus der fast ausschließlich privat genutzten Villa „B“ im Wirtschaftsjahr 2002 Vorsteuern in Höhe von €Betrag¹ (20 % der AK in Höhe von Betrag²) geltend gemacht. Im Wirtschaftsjahr 2004 (Umsatzsteuervoranmeldung 05/2004) wurden diese Vorsteuern anteilig im EUR Betrag³ (8/10-tel) berichtigt. Dieser Sachverhalt wurde den Prüfern bei Prüfungsbeginn (Schreiben vom 27.10.2008) mitgeteilt und die gewählte Vorgangsweise mit Hinweis auf das EuGH Urteil „Seeling“ in Verbindung mit der per 01.05.2004 beschlossenen Änderung des Umsatzsteuergesetzes (§ 12 Abs. 3 Z 4) gerechtfertigt.

In Anlehnung an das VwGH-Erkenntnis vom 28.05.2009, 2009/15/0100 als Folgeentscheidung zur EuGH-Rechtsache „Puffer“, in welcher klar gestellt wird, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. A UStG

1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 autonom anwendbar ist, vertritt die Betriebsprüfung die Ansicht, dass ein Vorsteuerabzug für die Umbauarbeiten an der zu mehr als 80% privat genutzten Villa im WJ 2002 überhaupt nicht zugestanden ist. Der Vorsteuerabzug im WJ 2002 ist daher um EUR Betrag¹ zu kürzen, andererseits ist die Berichtigung der Vorsteuer im WJ 2004 um EUR Betrag³ rückzuführen."

Das Finanzamt folgte den Ausführungen der Außenprüfung und erließ mit Ausfertigungsdatum 19. Juli 2010 einen mit den Prüfungsfeststellungen übereinstimmenden (neuen) Umsatzsteuerbescheid 2002.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 12. August 2010 fristgerecht Berufung erhoben. Das Ausmaß der betrieblichen (gewerblichen) Nutzung des Gebäudes wurde mit 9,64 % angegeben. Weiters wurde vorgebracht, dass im Jahr 2004 eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von 80 % der geltend gemachten Vorsteuern erfolgt sei, weil der Bw das Gebäude seiner Gattin geschenkt habe.

Ferner wurde ein umfangreiches Vorbringen zur Unionsrechtswidrigkeit des Vorsteuerausschlusses erstattet und angeregt ein (neuerliches) Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Vorsteuerausschlusses für privat genutzte Gebäudeteile wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 9. März 2012, 2009/15/0210, verwiesen.

Der Gerichtshof hat im angeführten Erkenntnis Folgendes ausgeführt:

„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 Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. In einem solchen Fall führt allerdings das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung entrichteten Mehrwertsteuer zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 16. Februar 2012, C-594/10, Laarhoven, Randnr. 25 ff).

Der Grundsatz des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer wird aber durch die Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eingeschränkt. Nach dieser Bestimmung sind die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat festlegt, bei welchen Ausgaben dieses Recht nicht gilt (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-74/08, Parat Automotive Cabrio, Randnr. 21).

Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Da diese Bestimmung als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen ist, ermächtigt sie die Mitgliedstaaten nicht dahin, eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck Anwendung finden kann (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. April 2010, C-538/08 u.a., X Holding BV u.a., Randnr. 42 f).

Die den Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt voraus, dass die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisiert ist, damit sichergestellt ist, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (EuGH, X Holding BV u.a., Randnr. 44). Der EuGH hat in diesem Urteil ausgesprochen, dass Artikel 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 und Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von "privaten Transportmöglichkeiten", "Speisen" und "Getränken", "Wohnraum" sowie von "Sport und Vergnügungen" für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen von "Werbegeschenken" oder "andere Zuwendungen" vorsieht (vgl. dem gegenüber die Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Sache, Randnr. 49 ff). Weiter hat der EuGH in diesem Urteil ausgesprochen, dass Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

Die Sechste Richtlinie ist für Österreich am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten. Was die Anwendbarkeit von Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie angeht, ist daher

auf diesen Zeitpunkt abzustellen (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer, Randnr. 88).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (in der Stammfassung; ebenso § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972) 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.

Wie aus den Ausführungen des EuGH und auch des Generalanwalts im Verfahren X Holding BV u.a. hervorgeht, ist die Frage, ob ein Vorsteuerabschluss wirksam normiert wird, hinsichtlich der einzelnen Ausgabenart zu prüfen. Entscheidend ist daher, ob die hier zu prüfenden Ausgaben ausreichend bestimmt sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Kosten für den privaten Wohnraum können demnach bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, mwN).

Der EuGH hat eine Norm, die Ausgaben für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal des Unternehmers vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat, als hinreichend umschrieben angesehen (X Holding BV u.a., Randnr. 50). Für privaten Wohnraum des Steuerpflichtigen kann nicht anderes gelten. Auch im Urteil des EuGH, Sandra Puffer, Randnr. 96, wurde ausgeführt, dass die Ausnahme in Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Anwendung findet; dies lediglich unter der Voraussetzung, dass es sich um eine autonom anwendbare Bestimmung handelt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist es - wie der EuGH zu X Holding BV u.a. ausdrücklich ausgesprochen hat - unbedenklich, wenn die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke abgezogen werden darf (vgl. ebenso das Urteil des EuGH vom 14. Juni 2001, C-345/99, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik, wonach eine Einschränkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges auf Fahrzeuge, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden, rechtmäßig ist).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfasst mit dem Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - entgegen der Beschwerde - nicht bloß die laufenden Aufwendungen, sondern auch die Kosten der Errichtung eines Wohnhauses (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0109). Dass die Tatbestände des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 und jene des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - was die Beschwerde betont - (zum Teil) "überlappen", bedeutet nicht, dass sie deckungsgleich sind. Damit kann aber - entgegen der Beschwerde - auch nicht

abgeleitet werden, dass die Bestimmung "überflüssig" sei (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, mwN)."

2.) Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ist nichts hinzuzufügen. Die Rechtslage ist hinreichend geklärt. Eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 234 EG bedurfte es nicht.

3.) Der Vorsteuerabzug wurde im Ausmaß der betrieblichen Nutzung (9,64 %) gewährt. Die Vorsteuer war daher um Betrag₄ € (das sind 9,64 % von Betrag₁ €) zu erhöhen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 6. September 2012