



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., K., vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Hegelgasse 8/22, vom 25. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 25. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) übt seit 1.12.2003 die Tätigkeit als gewerbliche Buchhalterin aus.

Im Jahr 2004 bezog die Bw. ein neu gebautes Haus in Kl.. Laut Wohnungsplan befindet sich im Haus ein Arbeitszimmer von 10,60m² und ein Ablageraum für Ordner von 4,13m².

Für das Jahr 2003 wurde die Bw. ersucht, eine Aufgliederung der Vorsteuerbeträge in Höhe von € 33.495,19 einzureichen. Weiters wurde sie gebeten bekannt zu geben, ob die Vorsteuerbeträge aus dem Hausbau zu 100% abgezogen worden seien. Wenn ja, wurde um Bekanntgabe der beabsichtigten betrieblichen Nutzung ersucht.

Auf Grund dieses Vorhaltes gab die Bw. die Aufstellung der Vorsteuerbeträge bekannt, weiters dass die Vorsteuer für das Haus zu 100% in Abzug gebracht worden sei und dass der betrieblich genutzte Anteil des Gebäudes 17,95% betrage.

Das Finanzamt erließ den Umsatzsteuerbescheid 2003. Die Vorsteuern wurden in Höhe von 17,95% anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, da Österreich im Zeitpunkt des EU Beitritts am 01.01.1995 von der Regelung des Art 17 Abs.6 zweiter Unterabsatz der 6 EG Richtlinie Gebrauch gemacht hat, sei das EUGH-Urteil vom 08.05.2003, C-269/00, Seeling für den Zeitraum 01.01.1995 bis 31.12.2003 im Bundesgebiet nicht anzuwenden. Die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Grundstückes entfallenden Vorsteuern seien in diesem Zeitraum weiterhin nicht abzugsfähig. Es konnten daher (entsprechend dem betrieblich genutzten Anteil) nur 17,95% der gesamten Vorsteuern als abzugsfähige Vorsteuern berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 25.11.2004 berief die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003. Den Antrag auf vollen Vorsteuerabzug begründete die Bw. zusammengefasst wie folgt:

Es sei richtig, dass im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen nur nach einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß gewesen sei. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei aber nach ganz einhelliger Meinung gemeinschaftswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11. Juli 1991, C-97/90, in der Rechtssache "Lennartz" entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil sei durch das Urteil vom 4. Oktober 1995, C-291/92, in der Rechtssache "Armbrecht" noch weiter dahingehend präzisiert worden, dass ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige habe daher insofern ein Wahlrecht. Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich sei, sei diese Bestimmung somit gemeinschaftswidrig. Es sei zu betonen, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsgehalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel hatte. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Inhalt habe. Dies sei nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (in: Österreichische Steuerzeitung 1998, 493 ff.) habe für den vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung eines Pkw zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG ausgeführt, es bestünden ernsthafte Zweifel, ob eine Regelung, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus auch andere nichtrichtlinienkonforme Wirkungen entfalte, auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie

gestützt werden könne. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum Beitritt zum 1.1.1995 auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben sei, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel und auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung gehabt habe. Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG einen gültigen Vorsteuerausschluss zum 1.1.1995 erkennen wollte, sei dieses Argument jedenfalls ab 1998 nicht mehr aufrecht zu halten. Mit Bundesgesetzblatt I 1998/9 habe der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile "Lennartz" und "Armbrecht" festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 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 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall. Damit sei klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber ab 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil habe zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können, im Ergebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe. Diese unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs sei aber nach der eindeutigen Judikatur des EuGH in der Rechtssache "Seeling" gemeinschaftsrechtswidrig. Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 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 Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteils möglich gewesen sei. Zum dritten habe nunmehr eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude auf Antrag zur Gänze

dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und es liege daher eine Neuregelung vor. Daraus erhellte aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerauschlusses vom 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerauschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht mehr vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden sei. Der Gesetzgeber habe durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vornehmen wollen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerauschluss wegen eines nicht unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EU-Rechts. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache "Seeling" wirke ergo omnes und ex tunc. Zusammengefasst ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf die Zuordnungsbestimmung aus dem Jahr 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftswidrig und zum anderen nicht als Vorsteuerauschlussbestimmung anzusehen gewesen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerauschluss sei erst ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass die Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei, worauf sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späterer Nutzungsverhältnisänderung ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerauschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung 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 vollem Vorsteuerauschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteils in der Rechtssache "Seeling" als gemeinschaftswidrig erwiesen habe. Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zugestanden habe, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„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 In-Kraft-Treten einer solchen Richtlinie können die Mitgliedstaaten gemäß Art 17 Abs.6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. EG-RL (das war für

Österreich der Zeitpunkt des Beitritts am 1.1.1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

Im UStG war im Zeitpunkt des Beitritts ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Damit war der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen (Ausnahme siehe weiter unter).

1998 wurden die Bestimmungen dahingehend geändert, dass auch der nichtunternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte, ab 2000 war die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie konnte jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt werden. 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.

Österreich hat daher von der Regelung des Art 17 Abs.6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL Gebrauch gemacht.

Lediglich in den Fällen einer untergeordneten (bis zu 20%) nicht unternehmerischen Nutzung von Gebäuden stand auf Grund der damaligen Anknüpfung an ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen der volle Vorsteuerabzug für das Gebäude zu und es war daher in diesen Fällen ein laufender Eigenverbrauch zu versteuern.

Auf Grund der mit 1.1.1998 eingeführten unechten Befreiung des Eigenverbrauches ergab sich auf Grund des damaligen Rechtsverständnisses ab dem Jahr 1998 das Erfordernis von Vorsteuerberichtigungen zu Lasten des Unternehmers gemäß § 12 Abs.10 UStG 1994 hinsichtlich des untergeordneten nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteiles. Diese Vorsteuerberichtigungen waren sowohl im Hinblick auf das Urteil des EuGH C-269/00 als auch im Hinblick auf Art 17 Abs.6 der 6. EG-RL, der nur einen Vorsteuerauschluss in dem zum 1.1.1995 bestehenden Umfang zulässt, nicht gerechtfertigt.

Dasselbe gilt für einen Vorsteuerauschluss für eine untergeordnete nicht unternehmerische Nutzung von Grundstücken, die ab 1.1.1998 angeschafft oder errichtet wurden.

Die offenen bzw. wieder offenen Verfahren ab dem Jahr 1998 sind die gemäß § 12 Abs.10 UStG 1994 durchgeführten Vorsteuerberichtigungen bzw. ein gemäß § 12 Abs.3 UStG 1994 vorgenommener Vorsteuerauschluss rückgängig zu machen und gleichzeitig eine Besteuerung des Eigenverbrauches zu Normalsteuersatz vorzunehmen.“

Die Bw. brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. übt seit 1.12.2003 die Tätigkeit als Buchhalterin aus.

Im Jahr 2004 bezog die Bw. ein neu gebautes Haus in Kl.. Laut Wohnungsplan befinden sich im Haus ein Arbeitszimmer und ein Ablageraum für Ordner. Unstrittig ist der 17,95% betrieblich genutzten Anteil des Hauses.

Rechtliche Erwägungen:

I. 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 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a).

II. Gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

III. Im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof - zu der auch im Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage im Jahr 2002 - ausgesprochen, dass die anteilig auf privat genutzte Gebäudeteile entfallende Vorsteuer bereits nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 vom Abzug ausgeschlossen ist. Diese Bestimmung sei unabhängig von der (seit dem AbgÄG 1997 mehrfach geänderten) Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar und durch Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL gedeckt.

IV. Das Ausmaß der Privatnutzung des Hauses wurde, wie in der Verwaltungspraxis üblich, nach dem Verhältnis der Nutzflächen der jeweils nach dem Überwiegensprinzip betrieblichen zu den privaten Räumen ermittelt und ist nicht strittig. Da die Privatnutzung des Gebäudes - ebenso unbestritten - nicht als untergeordnet anzusehen ist, war hinsichtlich der privaten Gebäudeteile ein (anteiliger) Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Wien, am 29. September 2009