



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0567-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 7. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 25. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 bleibt unverändert. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betreffend Umsatzsteuer für 2003 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden kurz: Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co OG (in den Berufungsjahren: GmbH & Co KG) ein Wellness-Hotel mit rd. 180 Betten. An der als Arbeitsgesellschafterin der Bw fungierenden GmbH war in den Berufungsjahren Otmar M und seine Ehegattin Johanna M je zur Hälfte beteiligt. Geschäftsführer der GmbH ist Otmar M, der auch alleiniger Kommanditist der KG war.

In den Jahren 2002 - 2004 errichtete die Bw auf dem Hotelareal - angrenzend an die Tennishalle - ein Gebäude mit einem Bauvolumen von rd. 7.000 m³, bestehend aus Keller- und Erdgeschoß, zwei Obergeschoßen und Dachgeschoß. Im Erd- und Obergeschoß sind nach der vorliegenden Baubeschreibung jeweils 5 Suiten und im zweiten Obergeschoß und dem Dachgeschoß die Privatwohnung für den Kommanditisten und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Otmar M und seiner Familie untergebracht. Der privat genutzte Gebäudeteil beträgt nach den Angaben der Bw 30,68% des Gesamtgebäudes.

Im Jahr 2003 fand bei der Bw eine abgabenrechtliche Prüfung für die Jahre 1999-2001 statt, die u.a. auch eine Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Mai 2001 bis April 2003 umfasste. Zu diesem Zeitpunkt befand sich der für betriebliche Zwecke vorgesehene Gebäudeteil noch im Rohbauzustand, lediglich die privat genutzte Wohnung im zweiten Ober- und Dachgeschoss war bereits fertiggestellt und ist von Otmar M und seiner Familie (Ehegattin und 2 minderjährige Kinder) bereits im November 2002 bezogen worden.

Die Prüferin stellte fest, dass die Bw die gesamte Vorsteuer für den Neubau einschließlich der Einrichtungsgegenstände der privat genutzten Wohnung in den Umsatzsteuervoranmeldungen und in den im Anschluss an die Betriebsprüfung eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Wirtschaftsjahre 2002 und 2003 geltend gemacht und der Privatnutzung durch den Ansatz eines Eigenverbrauchs Rechnung getragen hat.

In den in der Folge erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 25. Jänner 2005 ließ das Finanzamt den Vorsteuerabzug nur für den für die betriebliche Nutzung vorgesehenen Gebäudeteil zu und kürzte die geltend gemachte Vorsteuer soweit sie auf die Gebäudeteile und die Einrichtungsgegenstände der privat genutzten Wohnung entfiel, um 342.419,10 € (2002: 66.452,53 €, 2003: 275.966,57 €) und den erklärten Eigenverbrauch im Jahr 2003 um 11.700 €.

In der dagegen mit Schreiben vom 7. Februar 2005 erhobenen Berufung beantragte die Bw die nicht anerkannte Vorsteuer aus dem Titel „Seeling“ anzuerkennen, und führte aus, das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Gebäudes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteils vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen sei, als die Entgelte hierfür nach

einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Für den nicht unternehmerischen Teil sei daher kein Vorsteuerabzug zugestanden.

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe. Außerdem sei die Bw handelsrechtlich als Kapitalgesellschaft anzusehen, bei der der Geschäftsführer jederzeit durch fremde Geschäftsführer ersetzt werden könne, was mittelfristig auch geplant sei. Der Vorsteuerabzug für den ausdrücklich als Geschäftsführerwohnung geplanten Gebäudeteil sei daher auch ohne „Seeling-Urteil“ gegeben.

In einer ausführlichen Begründung, mit Literatur untermauert und unter Berufung auf die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie brachte die Bw zusammengefasst vor, der Vorsteuerausschluss aber auch die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei nach der eindeutigen Judikatur des EuGH gemeinschaftswidrig. Das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, Rs. [C-269/00](#), *Seeling*, wirke „erga omnes und ex tunc“. Für den Fall, dass der Unabhängigen Finanzsenates Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, regte er die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem. Art. 234 EG-Vertrag an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, im Hinblick auf die Art, Größe, Lage und Ausstattung der streitgegenständlichen Wohnung (Wohnung über 2 Geschoße, Baukosten 1.084.000 €, Einrichtungskosten 632.097 € ohne USt) sei anzunehmen, dass die Bw eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Geschäftsführer nicht vorgenommen hätte, sondern es sei daraus zu schließen, dass diese Anschaffung bzw. Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die Wohnung stelle daher kein steuerliches Betriebs- sondern Privatvermögen der Bw dar. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 stehe für die im Privatvermögen befindliche Wohnung ein Vorsteuerabzug nicht zu. Im Berufungsfall ergebe sich (unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2009, [2009/15/0100](#) und unter Bezug auf das EuGH Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, Sandra Puffer) der Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriff auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedürfe, aus der (durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL, nunmehr Art. 176 MwSt-RL 2006/112/EG gedeckten) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Nach einem Wechsel des steuerlichen Vertreters führte die Bw in einem ergänzenden Schriftsatz nach einer neuerlich Darstellung der Gesetzeslage und der Rechtsprechung von Verwaltungsgerichtshof und Europäischen Gerichtshof zum Vorsteuerabzug gemischt

genutzter Gebäude zusammengefasst aus, die Begründung des VwGH, dass die „Seeling-Rechtsprechung“ deshalb keine Anwendung finden könne – und es deshalb zum Vorsteuerausschluss komme – weil die Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 durch die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt sei, könne nicht greifen. Diese Auslegung würde zu einer Diskriminierung und gleichzeitig zu einer nicht zu rechtfertigenden Mehrbelastung von Steuer-Inländern führen. Derartige Wettbewerbsverzerrungen, die sich durch die Nichtanwendung der Seeling Rechtsprechung ergeben würden, seien mithin EU-rechtswidrig.

Daneben handle es sich bei der strittigen Wohnung um die Dienstwohnung des Geschäftsführers der Bw. Zur betrieblichen und außerbetrieblichen Veranlassung von Geschäftsführerdienstwohnungen, insbesondere Luxuswohnungen, liege ausreichend Judikatur des VwGH vor (VwGH 20.6.2000, [98/15/0169](#); 27.6.2000, [99/14/0263](#)). Die vom VwGH für andere Fälle - wie z.B. die Nutzung einer Dienstwohnung durch den Geschäftsführer einer Immobiliengesellschaft – entwickelten Grundsätze, wonach eine „Luxuswohnung“ keine Dienstwohnung mehr sei, ließen sich nicht ohne weiteres auf die Dienstwohnung eines Geschäftsführers eines Hotelbetriebes übertragen. Als Gründe seien beispielhaft angeführt, dass der Geschäftsführer/Gesellschafter eines Hotels auf Grund seiner notwendigen Mitarbeit im Betrieb gezwungen sei, im Haus zu wohnen. Die Dienstwohnung müsse in gleicher Qualität wie die des Hotels ausgeführt sein (Außendarstellung). Der Geschäftsführer empfange regelmäßig Stammgäste und besondere Gäste gerade auch in der Dienstwohnung. Die Größe der Dienstwohnung müsse mit der Größe des Gesamthotelbetriebes korrespondieren. Konkret sei im gegenständlichen Fall die Brandschutzanlage mit der Dienstwohnung verbunden, so dass der Geschäftsführer jederzeit zur Überwachung und Reaktion in der Lage sei. Die Rezeptionsnummer sei in der Nacht auf das Telefon der Dienstwohnung umgeleitet und in der Dienstwohnung fänden zur Kundenbindung „Captains table“ (familiäre Aufnahme von Stammgästen) statt. Dies zu Grunde gelegt, seien folgende korrigierenden Betrachtungen vorzunehmen: Die Gesamtnutzfläche des Hotels betrage 16.225 m². Die streitgegenständlichen Privatwohnung habe einen Umfang von 750 m². Sie betrage daher rd. 4,52% der Gesamthotelnutzfläche. Im Verhältnis zu den Gesamterrichtungskosten des Hotelbetriebes würde die Anschaffungskosten der Privatwohnung (1.716.097 €) lediglich einstellige %-Sätze betragen. Die Anknüpfung der Kostenverhältnismäßigkeit der privat genutzten Räume am Neubau sei unrichtig. Die Geschäftsführung beziehe sich nicht alleine auf den Neubau, sondern auf das Gesamtobjekt. Nach allgemeinen Erfahrungen und Mitteilungen aus der Hotelszene sei die im vorliegenden Fall genutzte Wohnfläche für die

Geschäftsführerwohnung im Verhältnis zur Gesamtnutzfläche des Hotels (in Vier/Fünf-Sterne-Hotels) nicht nur üblich, sondern sogar unterdurchschnittlich.

Soweit das Finanzamt der Auffassung sei, gerade die Geschäftsführerdienstwohnung habe eine besonders luxuriöse Ausstattung erhalten, sei dies nicht zutreffend. Das gesamte Hotel sei luxuriös ausgestattet. Dies zugrunde gelegt, sei der Schluss des Finanzamtes, dass quasi zwingend angenommen werden müsse, dass die Anschaffung der Dienstwohnung in der vorliegenden Form für einen fremden Geschäftsführer nicht getätigten worden wäre, unrichtig. Einem fremden Geschäftsführer hätte vor dem Hintergrund des oben stehenden, gerade keine spartanische Dienstwohnung zugemutet werden können. Im Gegenteil, die Gesellschafter des Hotels hätten auch hierbei Wert auf die gleiche Ausstattung gelegt. Sofern der Unabhängige Finanzsenat jedoch zur Auffassung gelangen sollte, dass einem fremden Dritten eine Wohnung der gegebenen Art, Umfang und Ausstattung nicht zur Verfügung gestellt worden wäre, sei bei der Entscheidung, ob die Dienstwohnung steuerrechtlich (umsatzsteuerrechtlich) anzuerkennen sei, zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer eines Hotels keine andere Wahl habe als im Hotel zu wohnen. Dies bedeute aber, dass die Anschaffungs-/Herstellungskosten der Dienstwohnung allenfalls auf das angemessene Maß zu reduzieren seien. Der hieraus resultierende Vorsteuerabzug sei dann zuzulassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden galten bis 31.12.1997 gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für gemischt, d.h. teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzte Grundstücke bestand die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges daher nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 mit Wirkung ab 1.1.1998 wurde die Möglichkeit geschaffen, auch den nichtunternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes dem Unternehmen zuzuordnen (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. I 1998/9) und ab dem Jahr 2000 war die

gänzliche unternehmerische Zuordnung gemischt genutzter Grundstücke sogar der gesetzliche Regelfall (vgl. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1999 idF BGBI. I 1999/106). Dennoch stand der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstückes zu, weil die nichtunternehmerische Verwendung eines Grundstückes gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 einer unecht steuerbefreiten Vermietung gleichgesetzt wurde und insoweit den Vorsteuerabzug ausschloss.

2) 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. Diese Bestimmung ist seit Inkrafttreten des UStG 1994 unverändert geblieben und fand sich bereits im UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind ua 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).

3) 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).

4) In dem vom Bw zitierten Urteil vom 8. Mai 2003, Rs. C-269/00, *Seeling*, hat der EuGH seine Rechtsprechung (Urteile vom 11. Juli 1991, Rs. C-97/90, *Lennartz*, vom 4. Oktober 1995, Rs. C 291/92, *Armbrecht*) bestätigt, wonach ein Steuerpflichtiger die Wahl habe, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes für die Anwendung der 6. MwSt-RL zu seinem Unternehmen gehören solle oder nicht. Entscheide sich der Steuerpflichtige dafür, gemischt genutzte Investitionsgüter insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, so sei die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.

Weiters hat der EuGH im Urteil *Seeling* ausgesprochen, dass die private Nutzung von Wohnraum in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen

zugeordnet hat, nicht unter die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL (betreffend die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) fällt. Das durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 geschaffene Normengefüge, wonach der Steuerpflichtige ein gemischt genutztes Gebäude zwar zur Gänze dem Unternehmen zuordnen konnte, die (unechte) Steuerbefreiung der Verwendung von Gebäudeteilen für private Wohnzwecke aber zum Verlust des Vorsteuerabzuges führte, hat sich daher als richtlinienwidrig erwiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rechtssache C-460/07, *Sandra Puffer*, ist die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 getroffene (nationale) Regelung nicht durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt (vgl. Rn 82 ff dieses Urteils, zur dritten Vorlagefrage des VwGH).

5) Im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056, hatte der VwGH als vierte und letzte Frage formuliert: "*Kann es die auf die Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der 6. RL gestützte Wirkung eines Vorsteuerausschlusses (hier § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerausschlüssen des nationalen Rechts (hier: § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?*"

In der Begründung des Vorlagebeschlusses führte der VwGH (unter Punkt II., Österreichische Rechtslage) aus, für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt werde, bewirke jede der beiden Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 andererseits), dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt werde, der dem Unternehmen diene.

6) Im Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, "Puffer" hat der EuGH das nationale Gericht (den VwGH) dazu angehalten, zu prüfen, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbGÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie bzw. auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auswirkt und ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (Rz 95). Ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine autonom anwendbare Bestimmung, findet die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung (Rz 96).

7) Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, (zur Rs. "Puffer") hat der VwGH nunmehr zu der auch für den Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage (Streitjahre 2002 und 2003) ausgesprochen, dass sich im Beschwerdefall der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des

privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 994 ergibt. Diese Bestimmung ist unabhängig von der seit dem AbgÄG 1997 mehrfach geänderten Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. anwendbar. Der Verwaltungsgericht führte dazu aus:

„Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richte 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 entgegen dem Vorbringen in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin 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.“

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. aufbauend auf dem EuGH-Urteil vom 23. April 2009, Rs C-460/07, Puffer, festgelegt. Diese Rechtsansicht, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht, hat er durch eine Vielzahl von Erkenntnissen (zuletzt: 24.062010, 2010/15/0097, 28.6.2012, 2009/15/0222) bestätigt, sodass inzwischen von einer gefestigten Rechtsprechung auszugehen ist. Es besteht daher kein Zweifeln mehr an der Auslegung des Unionsrechts. Von der von der Bw

angeregten Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens konnte daher abgesehen werden.

8) Als haltlos erweist sich auch der Einwand der Bw, wonach der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für privat genutzte Wohnungen insoweit dem Gemeinschaftsrecht widerspreche, als es dadurch zu einer Diskriminierung von Steuer-Inländern und zu einer Wettbewerbsverzerrung komme. Worin diese Diskriminierung und Wettbewerbsverzerrung konkret liegen soll, hat sie auch nicht näher ausgeführt.

9) Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes hat, wie sich aus dem Verweis des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auf § 20 EStG 1988 ergibt, nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen erfolgt bei einer Personengesellschaft unter denselben Kriterien wie bei einem Einzelunternehmen. Die gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung ist ein Grundgedanke des Einkommensteuerrechts, der insbesondere aus § 23 Z 2 EStG hervorgeht (VwGH 19.10.1982, [82/14/0056](#); 4.7.1995, [91/14/0199](#)). Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern zur privaten Nutzung dienen (zB. die Gesellschafter bewohnen ein Wohngebäude, das der Gesellschaft gehört) sind als notwendiges Privatvermögen auszuscheiden (Doralt/Kauba, EStG 2012, § 23 Tz 249).

Gebäude werden im Einkommensteuerrecht grundsätzlich im Verhältnis der jeweiligen Nutzung in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufgeteilt. Dieser Aufteilungsgrundsatz gilt auch im Anwendungsbereich des § 20 EStG 1988, tritt doch das dort geltende Aufteilungsverbot bei der Beurteilung der Aufwendungen für ein Gebäude hinter den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes zurück (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 22/1 sowie VwGH 7.7.2004, [99/13/0197](#)).

Die räumliche Aufteilung nach der betrieblichen bzw. privaten Nutzung unterbleibt allerdings dann, wenn der anders genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist. Als Richtlinie für eine untergeordnete Bedeutung gilt ein Anteil bis 20% des gesamten Gebäudes (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 81 und 86). Ist der privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung, so ist das Gebäude zur Gänze dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen.

10) Die im Eigentum der Bw stehende Wohnung, die nach den vorliegenden Bauplänen eine Nutzfläche von 612 m² und nach den ergänzenden Vorbringen der Bw im Schreiben vom 18. Jänner 2010 sogar ein Ausmaß von 750 m² aufweist, wird seit deren Fertigstellung Ende des Jahres 2002 vom Kommanditisten und Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Otmar M und seiner Familie für private Wohnzwecke genutzt. Die Wohnung ist nach seinen individuellen Vorstellungen und Bedürfnissen geplant und errichtet worden. Dies ergibt sich bereits aus den vorliegenden Bauplänen, der Baubeschreibungen und dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Reutte vom 7. Mai 2001 über die bau- und gewerberechtliche Genehmigung des zu errichtenden Gebäudes, in denen das 2. Obergeschoß und das Dachgeschoß des ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes als Privatwohnung geplant und ausgewiesen ist.

Der Anteil der privat genutzten Wohnung am Gesamtgebäude beträgt nach den Berechnungen der Bw 30,68%. Dieses Ausmaß der privaten Nutzung, das die Bw auch der Eigenverbrauchsbesteuerung zu Grunde gelegt hat, ist von der Prüferin nicht in Frage gestellt worden und ist von ihr für die Vorsteuerkürzung herangezogen worden.

11) In der Berufung wird dazu vorgebracht, die strittige Wohnung sei im Hotelverbund wohl in einem eigenen Trakt, aber auf einer gemeinsamen Liegenschaft (Einlagezahl) errichtet worden. In einer Gesamtbetrachtung sei die Bausubstanz des privaten Teiles unter 1% der gesamten Bausubstanz. Die private Nutzung sei somit von untergeordneter Bedeutung und könne daher einkommensteuerlich und folglich auch umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugeordnet werden. Im Schreiben vom 18. Jänner 2010 wurde dazu ergänzend vorgebracht, die Gesamthotelnutzfläche betrage 16.225 m². Die streitgegenständliche Privatwohnung habe einen Umfang von 750 m². Sie betrage deshalb rd. 4,62% der Gesamthotelnutzfläche. Die Anknüpfung der Kostenverhältnismäßigkeit der privat genutzten Räume lediglich am Neubau sei unrichtig. Auch die Geschäftsführung beziehe sich nicht alleine auf den Neubau, sondern auf das Gesamtobjekt.

12) Dieses Vorbringen vermag die untergeordnete Bedeutung der strittigen Wohnung nicht zu begründen. Auf dem Hotelareal befinden sich neben dem Hotelgebäude (Hauptgebäude) eine Reihe weiterer Gebäude, die zwar dem Hotelbetrieb dienen aber bautechnisch selbständige Baukörper darstellen. Entgegen der Ansicht der Bw, dürfen diese einzelnen Gebäude für die Bestimmung des Gebäudeanteiles der privat genutzten Wohnung nicht zusammengefasst werden, sondern das Ausmaß der Privatwohnung ist allein in Bezug auf das Gebäude zu bestimmen, in dem sich die strittige Wohnung auch tatsächlich befindet. Ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nicht nach

Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen (vgl. Jakom/*Marschner*, EStG, 2012, § 4 Rz 137; VwGH 20.5.2010, [2008/15/0156](#)). Das strittige als „Landhaus“ bezeichnete Appartementgebäude grenzt zwar unmittelbar an die auf dem Hotelareal befindliche Tennishalle an, stellt aber zweifelsfrei einen eigenen Baukörper mit eigenem Eingang und eigenen Stiegenaufgängen dar. Das neu errichte Landhaus ist gegenüber der Tennishalle auch in der äußeren Ansicht völlig anders gestaltet. Nach den vorliegenden Plänen besteht zwischen diesen beiden Baukörpern nur insoweit eine Verbindung als man vom Kellergeschoß des Landhauses über einen Verbindungsgang in die unterhalb der Tennishalle befindliche Tiefgarage gelangen kann. Ein einheitliches Gebäude mit der Tennishalle und erst recht nicht mit den übrigen auf diese Liegenschaft befindlichen Gebäuden liegt zweifelsfrei nicht vor. Die Aufteilung in einen betrieblich und privat genutzten Teil ist daher – wie sie von der Bw ursprünglich bereits vorgenommen und von der Prüferin übernommen worden ist – allein auf das neu errichtete Gebäude und nicht auf die Gesamthotelnutzfläche zu beziehen. In Bezug auf das neu errichtete Gebäude ist die strittige Wohnung mit einem Anteil am Gesamtgebäude von 30,68% nicht von untergeordneter Bedeutung. Eine Aufteilung in einen betrieblichen und privaten Gebäudeteil ist daher zu Recht erfolgt.

13) Da die Aufteilung eines Gebäudes in Betriebs- bzw. Privatvermögen (soweit die Grenze von rd. 20% überschritten wird) nach der Art der Nutzung zu erfolgen hat und nicht danach, ob die Größe und Ausstattung der privat genutzten Wohnung angemessen ist oder nicht, konnten - wie von der Bw in eventu beantragt - die (steuerlich anzuerkennenden) Anschaffungs-bzw. Herstellungskosten der strittigen Wohnung auch nicht auf ein angemessene Maß reduziert werden.

14) Die Bw versucht die Zuordnung der privat genutzten Wohnung zum Betriebsvermögen auch dadurch zu begründen, indem sie die Wohnung als Dienstwohnung ihres Geschäftsführers ansieht.

Von einer dem Betriebsvermögen zugehörigen „Dienstwohnung“ ist in der Regel nur dann auszugehen, wenn ein Unternehmer als Teil der Entlohnung einem seiner Dienstnehmer für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung stellt (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2012, § 4 Rz 147, VwGH 30.09.1999, [98/15/0005](#)).

Eine Dienstwohnung in diesem Sinn liegt nicht vor. Otmar M ist als Kommanditist der Bw weder ihr Dienstnehmer noch wurde ihm die Wohnung als Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit gewährt.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen zu rechnen ist, bei einer Personengesellschaft nicht anders zu beantworten als bei einem Einzelunternehmer. Eine Wohnung die, wie im gegenständlichen Fall einem Mitunternehmer zur privaten Haushaltsführung dient, stellt wie bei einem Einzelunternehmer notwendiges Privatvermögen dar. Ebenso wenig wie sich der Einzelunternehmer an einer in seinem Eigentum stehenden Wohnung eine Dienstwohnung einräumen kann, ist dies – wie im gegenständlichen Fall - auch für einen Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht möglich, denn das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist steuerrechtlich nicht der Gesellschaft als solcher sondern den einzelnen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen (*Jakom/Baldau* EStG, 2012, § 23 Rz 181).

Bei der von Anfang an für private Zwecke genutzten Wohnung handelt es sich somit, wie bereits oben ausgeführt, um notwendiges Privatvermögen, sodass deren Zuordnung zum Betriebsvermögen von vorne herein nicht in Frage kommt. Es mag zwar durchaus sein – wie von der Bw näher ausgeführt wird - dass es sinnvoll und praktikabel ist, wenn der Geschäftsführer der Bw auch im Hotelareal wohnt, um in Notfällen und dringenden Angelegenheiten schnell erreichbar zu sein, dies vermag aber eine Zuordnung der privat genutzten Wohnung zum Betriebsvermögen ebenso wenig zu rechtfertigen, wie das Vorbringen, dass der Geschäftsführer der Bw regelmäßig Stammgäste und „besondere Gäste“ des Hotels in seine private Wohnung einlädt. Derartigen Aufwendungen ist die Abzugsfähigkeit bereits im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher und privater Veranlassung versagt und kann nicht dazu führen, dass sogar die privat genutzte Wohnung in der diese Einladungen stattfinden, zum Betriebsvermögen wird.

15) Der Einwand der Bw, wonach der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 20.6.2000, 98/15/0169 und 27.6.2000, 99/14/0263, die Zuordnung von Geschäftsführerdienstwohnungen zum steuerlichen Betriebsvermögen anerkenne, wenn für die Zurverfügungstellung und Nutzung der Wohnung besondere betriebliche Gründe vorliegen würden, vermag die gegenständliche Berufung nicht zu stützen. In den von der Bw angeführten Fällen handelt es sich um die Zurverfügungstellung von Wohnungen von Kapitalgesellschaften (GmbHs) an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer für private Wohnzwecke. Ein derartiger Fall liegt im gegenständlichen Fall aber gar nicht vor. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof die Zuordnung zum Betriebsvermögen in den von der Bw angeführten Fällen gerade nicht anerkannt, weil nach seiner Ansicht die dort strittigen

Wohnungen der gegebenen Art und Größe üblicherweise nicht für Arbeitnehmer angeschafft werden.

16) Die Komplementär-GmbH, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb entfaltet und weder am Vermögen noch am Gewinn der Bw beteiligt ist, übt durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer Otmar M (und im Jahr 2003 gemeinsam mit seiner Ehegattin Johanna M) gegen Ersatz der Kosten nur die Geschäftsführung für die Bw aus. Die Kosten der Geschäftsführung betrugen im Jahr 2002 (für Otmar M) 22.278,14 € und für das Jahr 2003 (für Otmar M und seine Ehegattin Johanna gemeinsam) 52.800 € (jeweils 26.400 € für Otmar und Johanna M) und wurden von der Bw unter der Position „Geschäftsführerbezüge“ als Aufwand gegenüber der Komplementär-GmbH und von der Komplementär-GmbH unter der Position „Arbeitsvergütung“ als Erlös gegenüber der Bw und gleichzeitig unter der Position „Geschäftsführergehalt“ als Aufwand gegenüber ihrer Geschäftsführer Otmar und Johanna M ausgewiesen.

17) Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass zwischen den Geschäftsführern der Komplementär-GmbH und der Bw kein unmittelbares Rechtsverhältnis besteht. Otmar M und im Jahr 2003 auch sein Ehegattin Johanna M, sind in ihrer Funktion als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und nicht ad personam mit der Geschäftsführung der Bw betraut. Otmar und Johanna M hatten daher nur gegenüber der Komplementär GmbH und nicht auch gegenüber der Bw für ihre Arbeitsleistung als Geschäftsführer einen Vergütungsanspruch.

18) Die hier strittige Wohnung wurde von der Bw errichtet und finanziert. Eine betriebliche Nutzung der Wohnung durch die Bw im Wege einer Überlassung der Wohnung an die Komplementär-GmbH für deren Geschäftsführertätigkeit wird nicht einmal behauptet. Eine solche ist auch tatsächlich nicht erfolgt. Der steuerliche Vertreter der Bw hat in einer Anfragebeantwortung vom 16. August 2005 gegenüber dem Finanzamt dazu ausdrücklich erklärt, in den aufgrund der Beteiligungsverhältnissen nur mündlich vorliegenden Gesellschafterbeschlüssen sei die Arbeitsvergütung an die Geschäftsführer im Jahr 2002 (wie in den GuV-Rechnungen ausgewiesen) mit 22.278,14 € und im Jahr 2003 mit 56.992,32 € festgelegt worden. Diese Vergütungen seien von der Komplementär-GmbH getragen und ihr von der Bw ersetzt worden.

Dass die Bw die strittig Wohnung nicht der Komplementär-GmbH für deren Geschäftsführertätigkeit überlassen hat, ergibt sich auch daraus, dass die Bw die auf die strittige Wohnung entfallende AfA von 41.909,72 € im Jahr 2002 und von 83.985,47 € in

den Folgejahren ertragsteuerlich als Privatanteil angesetzt und umsatzsteuerlich der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen hat.

Nur dann wenn die hier strittige Wohnung von der Komplementär-GmbH dem Gesellschafter-Geschäftsführer Otmar M (als zusätzliches Entgelt für seine Geschäftsführertätigkeit) überlassen worden wäre, wäre zu prüfen gewesen, ob die Komplementär GmbH auch für einen fremden Dritten Geschäftsführer eine Wohnung der gegebenen Größe (750 m² Nutzfläche) und Ausstattung (zB. HiFi-Anlage um 22.560 € brutto) errichtet bzw. zur Verfügung gestellt hätte. Da eine solche Konstellation aber gar nicht vorliegt, sondern die Wohnung zweifelsfrei der Bw bzw. Otmar M als alleinigen Kommanditisten zuzuordnen ist, erübrigt es sich auch auf das Vorbringen näher einzugehen, wonach nach allgemeinen Erfahrungen in der Hotelszene die gegenständliche Wohnung für den Geschäftsführer eines Vier/Fünf-Sterne Hotel nicht nur üblich, sondern sogar unterdurchschnittlich sei.

19) Da die hier strittige Wohnung ausschließlich der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Mitunternehmers Otmar M und seiner Familie dient, ist diese als sein notwendiges Privatvermögen anzusehen. Folglich handelt es sich bei sämtlichen mit dieser Wohnung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug begehrt worden ist, ertragsteuerlich um nicht abzugsfähige Kosten der Haushalts- und Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG, die umsatzsteuerlich nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen sind und für die folglich die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann.

20) Da für die strittige Wohnung der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, ist auch die von der Bw vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung rückgängig zu machen. Die Bw hat den Eigenverbrauch (anteilige AfA) für diese Wohnung für das Wirtschaftsjahr 2003 (1.4.2002-30.4.2003) mit 41.909,72 € angesetzt (siehe Bilanz und USt-Erklärung 2003). Das Finanzamt hat aber lediglich eine Kürzung des Eigenverbrauchs um 11.700 € vorgenommen (siehe Tz. 16 des Prüfberichtes). Tatsächlich wäre aber der gesamte von der Bw für die strittige Wohnung angesetzte Eigenverbrauch zu kürzen gewesen. Dieser dem Finanzamt offensichtlich unterlaufene Fehler war entsprechend zu berichtigen.

Der vom Finanzamt angesetzte Eigenverbrauch erfährt daher folgende Änderung:

Eigenverbrauch lt. angefochtenen Bescheid:	45.123,05 €
+Eigenverbrauch Wohnung lt. Bp:	+11.700 € €
- Eigenverbrauch Wohnung lt. BE:	-41.909,72 €

Eigenverbrauch lt. BE	14.913,33 €
-----------------------	-------------

21) Über den im Vorlagentrag gestellten „Eventualantrag“, den in den Folgejahren der Umsatzsteuer unterzogenen „Privatanteil Wohnung“ von jährlich 83.985,47 € „anzurechnen“ (gemeint ist damit wohl die Besteuerung rückgängig zu machen), ist vom Finanzamt und nicht vom Unabhängigen Finanzsenat zu entscheiden, zumal dieser Antrag nicht die Berufungsjahre sondern Folgejahre betrifft.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 5. April 2013

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei