



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Susanne Feichtenschlager, Dipl.Ing. Christoph Bauer und Leopold Pichlbauer über die Berufung des BW, vom 17. Jänner 2005 bzw. vom 18. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 15. Dezember 2004 bzw. vom 18. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 nach der am 8. April 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 10. April 2002 wurde die Umsatzsteuer 2001 bzw. mit Bescheid vom 25. Februar 2004 die Umsatzsteuer 2002 erklärungskgemäß veranlagt. Aus den Erläuterungen zur Abgabenerklärung geht hervor, dass in Zusammenhang mit einer Gebäudeerrichtung Vorsteuer in Höhe von 47.445,25 € geltend gemacht wurde. Laut Erklärung beträgt die privat genutzte Fläche 50 %, die Umsatzsteuer aus Eigenverbrauch macht 425,60 € aus.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2004 wurde die Umsatzsteuer 2003 ebenfalls erklärungskgemäß veranlagt. Die Umsatzsteuer aus Eigenverbrauch in Zusammenhang mit der Gebäudenutzung wurde mit 425,60 € bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 15. Dezember 2004 wurden die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 aufgehoben. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die auf den

nichtunternehmerischen Teil eines gemischt genutzten Grundstückes entfallende Vorsteuer weiterhin nicht abzugsfähig sei. Im Veranlagungsjahr 2002 wurde die Vorsteuer um den Betrag von 23.722,63 € gekürzt, der Eigenverbrauch wurde mit Null festgesetzt. Im Veranlagungsjahr 2003 wurde der Umsatz analog zum Jahr 2002 um den Eigenverbrauch gekürzt.

Mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2005 wurde durch den damals ausgewiesenen steuerlichen Vertreter gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das zuständige Finanzamt würde die Anwendung des Urteils "Seeling" unter Berufung auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 versagen. Die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 seien jedoch hinsichtlich der Aussagen im EuGH Urteil "Seeling" aus folgenden Gründen insbesondere europarechtswidrig und somit nicht anwendbar: Im EuGH Urteil Seeling werde im Wesentlichen festgestellt, dass es in Fortsetzung der Judikatur des EuGH Urteils "Lennart" jedem Unternehmer offen stehe, ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut umsatzsteuerlich zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen. In weiterer Folge sei aufgrund des zur Gänze in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges der Verwendungseigenverbrauch der Umsatzsteuer zu unterziehen. Im EuGH Urteil „Seeling“ sei dies explizit für den Verwendungseigenverbrauch von Grundstücken zu Wohnzwecken festgestellt worden. In weiterer Folge wurde die Rechtslage bis 1997 sowie die Rechtslage ab 1998 dargelegt. In Zusammenhang mit der im gegenständlichen Fall relevanten Rechtslage ab 2000 wurde in der Berufung ausgeführt, dass durch die ab dem Kalenderjahr 2000 eingeführte Regelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 gemischt genutzte Gebäude auf jeden Fall zu 100 % dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensbereich zuzuordnen seien. Es komme zu einer weiteren Verstärkung der zuvor dargestellten Rechtswirkungen.

Es gehe aus Artikel 6 6. EG-RL eindeutig hervor, dass es dem Unternehmer offen stehen müsse, ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut umsatzsteuerlich zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen, der Verwendungseigenverbrauch sei korrespondierend und verpflichtend der Umsatzsteuer zu unterziehen. Genau dies werde durch das EuGH Urteil „Lennart“ und nunmehr explizit für Grundstücke durch das EuGH Urteil „Seeling“ ausjudiziert. Der nationale Gesetzgeber habe somit grundsätzlich keine Möglichkeit, einen Verwendungseigenverbrauch steuerfrei oder nicht steuerbar zu gestalten. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sei somit europarechtswidrig und nicht anwendbar. Geradezu anachronistisch seien in diesem Zusammenhang die Umsatzsteuerrichtlinien 2000, die explizit festhalten würden, dass durch die gesetzlichen Änderungen 2003 und 2004 wiederum die Wirkung einer unechten Steuerbefreiung hergestellt werden sollten. Genau das Gegenteil sei durch die EuGH-Urteile festgestellt worden.

Das BMF berufe sich hinsichtlich der Nicht-Steuerbarkeit des Verwendungseigenverbrauches

ab 1.5.2004 auf Artikel 6 Abs. 2 6. EG-RL, der es den Mitgliedstaaten erlaube von der Steuerpflicht des Verwendungseigenverbrauches auszugehen, soweit dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führe. Allerdings sei es ständige Judikatur des EuGH, dass es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt sei, aus ausschließlich budgetären Gründen vom Mehrwertsteuersystem abzugehen. Da in den erläuternden Bemerkungen zur Gesetzesänderung explizit festgehalten werde, dass ausschließlich budgetäre Gründe dafür ausschlaggebend seien, gehe die Berufung auf Artikel 6 Abs. 2 6. EG-RL ins Leere. Die Bestimmung des § 3a Abs. 1 a letzter Absatz UStG 1994 sei somit europarechtswidrig und nicht anwendbar.

Weiters komme es genau durch die Nicht-Steuerbarkeit des Verwendungseigenverbrauches zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen und damit zu einer Wettbewerbsverzerrung, die gerade durch Artikel 6 Abs. 2 6. EG-RL ausgeschlossen werden solle. Denn ein Privater habe die Umsatzsteuer zu bezahlen, ein Unternehmer mit gemischt genutzten Grundstücken sei befreit.

Weiters entspreche es den Grundprinzipien des Europarechtes, dass es bei ausreichender Bestimmtheit des sekundären Europarechtes (Richtlinien) dem Rechtsunterworfenen offen stehe, sich bei entgegenstehenden nationalen gesetzlichen Bestimmungen direkt auf die europarechtlichen Bestimmungen gegenüber der staatlichen Behörde zu berufen. Schließlich gehe Europarecht den nationalen Bestimmungen vor, die nationalen Behörden seien verpflichtet, europarechtswidrige nationale Bestimmungen nicht anzuwenden. Da die nationalen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 in offensichtlichem Widerspruch zu den europarechtlichen Bestimmungen (insbesondere 6. EG-RL) stehen würden und der Rechtscharakter der Umsatzsteuerrichtlinien der eines Erlasses sei, der selbstverständlich keine verbindliche Rechtswirkung entfalten könne, sei die 6. EG-RL direkt anzuwenden.

In innerstaatlicher Hinsicht sei zu erwähnen, dass mit Bundesgesetzblatt 2003/134 das EuGH Urteil „Seeling“ umgesetzt werde, um in weiterer Folge (rund vier Monate später) die nunmehr auch europarechtlich korrekte innerstaatliche Rechtslage wiederum in den Zustand vor dem Zeitpunkt des Ergehens des EuGH Urteiles „Seeling“ zurückzusetzen. Zu den tragenden Stützen eines rechtsstaatlichen Systems zähle der Vertrauensgrundsatz, der in diesem Falle geradezu im Stil einer Bananenrepublik mit Füßen getreten werde. Es sei darauf aufmerksam zu machen, dass umsatzsteuerpflichtige Unternehmer aufgrund der in 2003 erlassenen Rechtslage geschäftliche Dispositionen getroffen hätten, um die gesetzlich normierten Möglichkeiten zu nutzen. Nur vier Monate darauf werde dem Unternehmer nach Durchführung der entsprechenden geschäftlichen Dispositionen per Gesetz mitgeteilt, dass die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen aus ausschließlich budgetären Gründen wieder aufgehoben würden. Unter Verweis auf die Urteile „Seeling“ und „Cookies World“ sei darauf

hinzuweisen, dass es ständige Judikatur des EuGHs sei, dass es dem nationalen Gesetzgeber aus ausschließlich budgetären Gründen nicht offen stehe, die Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechtes zu durchbrechen. Genau dies sei durch die getroffene Regelung der Fall. Somit solle ganz bewusst gegen die Rechtsprechung des EuGH eine neue gesetzliche Bestimmung geschaffen werden, die den Steuerpflichtigen von der Geltendmachung seiner Rechte abhalten solle, obwohl der Gesetzgeber ganz genau wisse, dass es ohnehin nach dem Instanzenzug wieder zu einer Aufhebung der neuen gesetzlichen Bestimmungen durch den EuGH komme.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass

- die Umsatzsteuerrichtlinien hinsichtlich der Auswirkungen des EuGH Urteils „Seeling“ sowohl hinsichtlich der Bestimmungen zum Verwendungseigenverbrauch als auch zum Vorsteuerabzug europarechtswidrig seien,
- die Umsatzsteuerrichtlinien hinsichtlich der Auswirkungen des EuGH Urteiles Seeling aufgrund der Durchbrechung des Vertrauensschutzes verfassungswidrig seien,
- die Republik Österreich aufgrund der bewusst europarechtswidrigen nationalen Gesetzgebung mit Staatshaftungsansprüchen zu rechnen habe
- und die nationale Behörde (in diesem Fall das örtliche Finanzamt) verpflichtet sei, die europarechtswidrige nationale Bestimmung nicht anzuwenden, sondern vielmehr die direkt anwendbare Bestimmung der 6. EG-Richtlinie anzuwenden habe.

Aufgrund der dargelegten Rechtsansicht werde der Antrag gestellt, den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 15. Dezember 2004 und den Umsatzsteuerbescheid 2003 ebenfalls vom 15. Dezember 2004 im Sinne der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2002 und der Umsatzsteuererklärung 2003 unter Berücksichtigung des Urteiles „Seeling“ abzuändern. Sollte dem Antrag nicht stattgegeben werden, werde der Antrag gestellt, die vorliegende Berufung dem Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates für Oberösterreich vorzulegen. Dieser Antrag werde damit begründet, dass die zu entscheidende Frage mit besonderen Schwierigkeiten in rechtlicher Hinsicht belastet sei, der noch dazu grundlegende Bedeutung zukomme. Weiters werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In weiterer Folge wurde für die Jahre 2001 bis 2003 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – festgestellt, dass das Gebäude zu 19,53 % betrieblich und zu 80,47 % privat genutzt werde. Vorsteuer, Nutzungsanteile, AfA, Eigenverbrauch wurden diesem Aufteilungsverhältnis angepasst. Die Abgabenbehörde erster Instanz schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und

erließ am 18. Oktober 2005 die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003.

Am 15. Dezember 2005 wurde fristgerecht gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 vom 18. Oktober 2005 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das zuständige Finanzamt wies die Anwendung des Urteils „Seeling“ versagen, obwohl 19,53 % des Gebäudes betriebsnotwendig seien. Es werde auf die am 17. Jänner 2005 eingebrachte Berufung verwiesen.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2006 wurde die Entscheidung über die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 gemäß § 281 iVm. § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2006/15/0231 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2009 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, zu der im gegenständlichen Fall maßgeblichen Rechtslage ausgesprochen habe, dass die anteilig auf privat genutzte Gebäudeteile entfallende Vorsteuer bereits nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG iVm. § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 vom Abzug ausgeschlossen sei. Für den gegenständlichen Fall würde dies bedeuten, dass die Berufung vom 17. Jänner 2005 als unbegründet abzuweisen sei. Der Bw. wurde daher ersucht bekannt zu geben, ob die gegenständliche Berufung unter diesen Umständen aufrechterhalten bleibe. Seitens des Bw. erfolgte diesbezüglich keine Reaktion.

Mit Schriftsatz vom 25. Jänner 2010 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung vom 15. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 8. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass er im Jahr 2006 Privatkonkurs angemeldet habe. Das Verfahren sei 2007 beendet worden, er habe den Betrieb eingestellt. Der Bw. habe sich bereits im Jahr 2001 in finanziellen Schwierigkeiten befunden, ein Fahrzeug sei gestohlen worden, versprochene Ladungen hätten nicht stattgefunden. Er habe sich auf seinen damaligen Steuerberater verlassen.

Der Finanzamtsvertreter gab bekannt, dass er über das Konkursverfahren keine Auskunft erteilen könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Da der Verwaltungsgerichtshof jene Verfahren beendet hat, die Anlass zur Aussetzung der Entscheidung über die gegenständliche Berufung waren (vgl. ho. Bescheid vom 17. Oktober 2006), ist das ausgesetzte Verfahren gemäß § 281 Absatz 2 zweiter Satz BAO von Amts wegen fortzusetzen.

§ 274 BAO lautet: „Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.“

An die Stelle der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 15. Dezember 2004 traten nach Durchführung einer Betriebsprüfung die Umsatzsteuerbescheide vom 18. Oktober 2005. Da diese späteren Bescheide dem ursprünglichen Berufungsbegehren nicht Rechnung tragen, gilt die Berufung vom 17. Jänner 2005 auch als gegen die Bescheide vom 18. Oktober 2005 gerichtet. Die „Berufung“ gegen diese Bescheide gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als ergänzender Schriftsatz.

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 Ziffer 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Ziffer 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.

Ein Gebäude, das zu einem Teil betrieblichen Zwecken dient, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers, wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich wie folgt behandelt:

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.

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen

oder privaten Nutzung des Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus, das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen. Vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen.

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

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

§ 20 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. 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 Vorsteuerauschluss (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 vom 24. September 2007, EV 2007/0008, 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 vorliegenden Fall ergibt sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken des Bw. dienenden Gebäudeteiles 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 Berufungsfall ergibt sich der strittige Vorsteuerauschluss, ohne dass

es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Die Ausführungen in Zusammenhang mit dem Vertrauensgrundsatz gehen im vorliegenden Fall insofern ins Leere, als der Bw. bereits im Jahr 2000 mit der Hausplanung begonnen hat (Einreichplan vom 2. Mai 2000, Bauverhandlung am 14. Dezember 2000). Der Vorwurf, der Unternehmer hätte aufgrund der im Jahr 2003 geltenden Rechtslage geschäftliche Dispositionen getroffen, deckt sich nicht mit dem aktenkundigen Sachverhalt.

Die Ausführungen des Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung in Zusammenhang mit seiner finanziellen Situation haben keinen Einfluss auf das gegenständliche Abgabenfestsetzungsverfahren.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. April 2010