



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0530-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Steuerberatergesellschaft, vom 7. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vom 16. Jänner 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2003 sind der Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2007 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt in Form eines Einzelunternehmens ein Sanitär- und Heizungsinstallationsunternehmen und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Jahr 2003 errichtete er in A ein Gebäude, das er zu 60% privat und zu 40% betrieblich verwendet. Die auf die Errichtungskosten dieses Gebäude entfallenden Vorsteuern von 48.861,19 € hat der Bw zur Gänze in der Umsatzsteuererklärung für 2003 geltend gemacht und unterzog die Privatnutzung in Ausmaß von 2.220,96 € der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Nach einer erklärungsgemäßen Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 (Bescheide vom 1. Februar 2005) hob das Finanzamt diese Bescheide am 16. Jänner 2006 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2003. Im neuen Umsatzsteuerbescheid erkannte das Finanzamt den Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten des Gebäudes nur für den betrieblich genutzten Gebäudeteil von 40% an und kürzte die geltend gemachte Vorsteuer (soweit sie auf den privat genutzten Gebäudeanteil entfielen) um 29.316,71 €. Den für die Privatnutzung des Gebäudes erklärten Eigenverbrauch ließ das Finanzamt außer Ansatz. Als Begründung führte das Finanzamt aus, nach der geltender Rechtslage sei die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudes entfallende Vorsteuer nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2003 erhöhte das Finanzamt den Gewinn aus Gewerbebetrieb um die angeblich auf den Privatanteil des Gebäudes entfallenden Zinsen von 2.354,26 €.

In der dagegen mit Schreiben vom 7. Februar 2006 erhobenen Berufung beantragte der Bw die Vorsteuer wiederum in der erklärten Höhe anzusetzen und die im Einkommensteuerbescheid vorgenommene Gewinnzurechnung rückgängig zu machen. Zur Umsatzsteuer brachte der Bw ausführlich begründet, mit Literatur untermauert und unter Berufung auf die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zusammengefasst vor, die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache "Seeling" wirke „erga omnes und ex tunc“ und regte für den Fall, dass seitens des Unabhängigen Finanzsenates Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes bestehen sollten, die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem. Art. 234 EG-Vertrag an.

Hinsichtlich der Gewinnzurechnung wies er darauf hin, dass nur der betriebliche Anteil der Zinsen und nicht wie vom Finanzamt fälschlicherweise angenommen worden sei, die gesamten Zinsen gewinnmindernd zum Ansatz gebracht worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2003 als unbegründet ab, der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 hingegen wurde stattgegeben.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte sein bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Umsatzsteuer:

1) § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 lautete in der Stammfassung: "*Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind*".

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde (mit Wirkung ab 1.1.1998) in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 folgender Satz angefügt: "*Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen*".

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der Fassung durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 gilt die unechte Steuerbefreiung für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken auch für den Eigenverbrauch. Nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Teilstrich leg.cit.). Die für steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sonst mögliche Option in die Steuerpflicht ist für den Eigenverbrauch ausgeschlossen (§ 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung durch das AbgÄG 1997).

Durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/2000, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2000 neu gefasst. Danach ergibt sich die (gänzliche) Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nun unmittelbar aus dem Gesetz. Dem Unternehmer steht es aber frei, Lieferungen, sonstige Leistungen und Einführen (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt zu behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen.

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.

Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a 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*, ua.) 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?*"

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).

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, (zur Rs. "Puffer") hat der VwGH nunmehr ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerausschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Damit hat der VwGH die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur Z 1 leg.cit. festgelegt. Aus diesem Erkenntnis ergibt sich unmissverständlich, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe dazu insbesondere Sarnthein, ÖStZ 2009/695; RdW 2009/467; Beiser SWK Heft 20/21 2009, S 627; Prodinger SWK 20/21/2009, S 631; stellvertretend für viele Entscheidungen: UFS 21.08.2009, RV/0102-F/05; UFS 12.10.2009, RV/0178-I/05; UFS 15.10.2009, RV/0414-I/04).

Der VwGH hat diese Rechtsansicht mit Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2009/15/0104, bestätigt, sodass inzwischen von einer gefestigten Rechtsprechung auszugehen ist.

7) Somit sind auch im Berufungsfall die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern - das Aufteilungsverhältnis ist unbestritten - gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs1 Z1 u. 2 EStG 1988 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

8) Zur Anregung eines Vorabentscheidungsverfahrens wird angemerkt:

Im Hinblick auf das oben angeführte Urteil des EuGH vom 23. April 2009 und das Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2009 bestehen seitens des Unabhängigen Finanzsenates keine Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes. Die im Berufungsfall anzuwendende Rechtslage ist geklärt. Es besteht daher kein Anlass für ein (neuerliches) Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG.

II) Einkommensteuer:

Hinsichtlich des Einwandes des Bw, wonach er nur den betrieblichen Anteil der Zinsen geltend gemacht habe und das Finanzamt im angefochtenen Bescheid daher zu Unrecht die Zinsaufwendungen um 2.354,29 € gekürzt habe, wird auf die Berufungsverfahrensentscheidung vom 18. Jänner 2007 verwiesen, in der diese Kürzung wieder rückgängig gemacht worden ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Jänner 2010