



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.S, vertreten durch K, vom 29. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch D, vom 3. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin errichtete unter anderem im Streitjahr 2002 ein Appartementhaus, in dem sich neben den für Zwecke der gewerblichen Vermietung genutzten Ferienwohnungen auch ihre Privatwohnung befindet. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde unter Berufung auf das Urteil des EuGH Rs. C-269/00, Seeling, die gesamte Vorsteuer für den Neubau geltend gemacht.

Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangene Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 berücksichtigte die auf die Privatwohnung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht. In der Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz unter anderem aus, dass das Urteil des EuGH in der Rs. C- 269/00 Seeling, wonach die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers auch für den privaten Anteil zum Vorsteuerabzug berechtige, für Zeiträume zwischen 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 und somit im gegenständlichen Verfahren nicht anzuwenden sei. Die auf die nichtunternehmerische Nutzung des gemischt genutzten Grundstückes entfallende Vorsteuer sei daher nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass es für den Rechtanwender unverständlich sei, warum der Gesetzgeber, wenn er von der Ausnahmenbestimmung nach Artikel 17 Abs. 6 schon ab 1.1.1995 überzeugt gewesen sei, dann überhaupt für den Zeitraum 1.1.2004 bis 30.4.2004 eine Umsetzung des "Seelings-Urteiles" mit Vorsteuerabzugsmöglichkeit zugelassen habe. Dass bereits wenige Monate später ab 1.5.2004 wieder eine radikale Kehrtwendung vorgenommen worden sei, sei rechtspolitisch und im Sinne des EU-rechtlich gebotenen Vertrauensschutzes natürlich umso seltsamer. Eine statische Betrachtung führe zu dem Ergebnis, das am 1.1.1995 der Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude grundsätzlich bestanden habe. Diese Aussage sei aber gleich zweifach einzuschränken. Zum einen habe dieser Ausschluss nicht bei untergeordneter privater Nutzung bestanden, wobei noch dazu die einkommenssteuerlichen Grundsätze hier keine klare und kodifizierte Trennlinie geboten hätten. Wie es zu rechtfertigen sei, dass bei einer privaten Nutzung unter 20% der Vorsteuerabzug zustehe, darüber jedoch nicht, bleibe vor dem Hintergrund der Neutralität und Wettbewerbsgleichheit des Mehrwehrsteuerrechtes unergründlich. Dies gelte umso mehr, als zu bedenken sei, das gegen die 10%-Grenze gemäß § 12 (2) Z 1 UStG bei der Zuordnung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter zum Unternehmensbereich EU-rechtliche Bedenken geltend gemacht worden sind (z. B. Ruppe, § 12 Tz 86/1 mit Hinweisen auf die Judikatur des EuGH). Darüber hinaus dürfe nicht übersehen werden, dass die am 1.1.1995 gültige Bestimmung hinsichtlich der (Nicht-)Zuordnung von Grundstücken bzw. Gebäuden zum Unternehmensbereich EU-widrig gewesen sei. Wie der EuGH entschieden habe (EuGH 11.7.1991, Rs.C-97/90 Lennartz, EuGH vom 4.10.1995, Rs. C-291/02 Armbrecht), stehe es dem Unternehmer frei, auch einen privat genutzten Gebäudeteil dem Unternehmen zuzuordnen. Insofern sei aber die innerstaatliche Rechtslage zweifelsohne EU-widrig. Daraus folge aber, das Österreich bzw. das BMF aus einer EU-widrigen Bestimmung, die lediglich im Nebeneffekt die Rechtsfolge des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges gehabt habe, den Vorsteuerausschluss sozusagen extrahieren wolle und unabhängig von der Wirkungsweise der Zuordnungsbestimmung und deren EU-Widrigkeit als reinen Vorsteuerausschluss im Sinne von Artikel 17 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie sehe. Dieser Versuch sei aber nach einhelliger Ansicht der einschlägigen Fachliteratur (zuletzt Prodinger in SWK-Heft 23/24, S 738) zum Scheitern verurteilt.

Jedenfalls ab dem Jahr 1998 sei die vollständige Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht nur durch EU-Recht, sondern auch durch innerösterreichisches Recht gedeckt. Damit sei aber klar gestellt, das jedenfalls formell das ursprünglich bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben worden sei. Korrespondierend mit dieser nachträglichen Anpassung an EU-Recht sei jedoch gleichzeitig in § 6 Abs. 1 Z.16 UStG ein unecht steuerbefreiter Eigenverbrauch bei Wohngebäuden geschaffen worden. Sohin stünde zwar der Vorsteuerabzug bei einer

vollständigen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen zunächst allgemein zu, sei aber im gedanklich nächsten Moment durch die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches wieder hintangehalten. Aus dem "Seeling-Urteil" (EuGH v. 8.5.2003, Rs C-269/00) ergebe sich klar und ausdrücklich, dass diese gewählte Art des Vorsteuerausschlusses ab 1998 der 6. EG Richtlinie widerspreche, da der laufende Eigenverbrauch (Nutzung des nichtunternehmerischen Gebäudeteiles) nicht einer unecht steuerbefreiten Vermietung von Grundstücken unterstellt werden könne. Durch die neuerliche Änderung des UStG sei die automatische volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen der Regelfall. Die im vorigen Absatz dargelegten Bedenken würden daher ab 2000 umso mehr gelten. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich zweifelsfrei, dass bei EU-Beitritt an sich die Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben gewesen sei und diese nur deshalb nach österreichischem Recht nicht zur Anwendung gelangen könne, da ein privater Teil nach innerstaatlichem Recht nicht dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Genau dies sei aber eindeutig EU-widrig (EuGH vom 4.10.1995, C-291/92 Armbrecht, EuGH vom 8.3.2001, C-415/98 Bakcsi). Ab dem Jahr 2000 sei die unternehmerische Zuordnung des Gebäudes der Regelfall, der Vorsteuerausschluss habe nur deshalb bestanden, weil der Eigenverbrauch EU-widrig unecht steuerbefreit sei (EuGH vom 8.5.2003, Rs. C-269/00, insbes. Rn 49, Rn 50, Rn 51, Rn 52 des Urteiles).

Zusammenfassend ergebe sich daher eindeutig, dass die Stand-Still-Klausel nach Artikel 17 Abs. 6 der EG Richtlinie für den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, zumal der am 1.1.1995 (nur) für einen Teil der Unternehmer bestehende Vorsteuerausschluss lediglich Ausfluss einer EU-widrigen Rechtslage betreffend die Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden zum Unternehmen gewesen sei und dass eine Maßnahme gemäß Artikel 27 der 6. EG Richtlinie von Österreich nicht beantragt worden ist. Da Sohin eine Grundlage für die Nichtgewährung des beantragten Vorsteuerabzuges für das gemischt genutzte Gebäude der Berufungswerberin nicht gegeben sei, sei nach Ansicht der Parteienvertreterin der mit der Umsatzsteuererklärung für 2002 beantragte Vorsteuerabzug sowohl nach der 6. EG-Richtlinie als auch nach der umfassenden einschlägigen EuGH Rechtsprechung zu gewähren. Die Berechtigung zum uneingeschränkten und sofortigen Abzug der gegenständlichen Vorsteuerbeträge bestehe unabhängig davon, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein möge (EuGH vom 11.7.1991, Rs. C-97/90, EuGHE 1991, 3834 Lennartz). Dies habe zur Folge, dass eine dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehende nationale Regelung insoweit nicht anwendbar sei, wie dies für den Steuerpflichtigen günstiger sei. Denn das primäre und sekundäre Gemeinschaftsrecht habe nach der EuGH-Rechtssprechung (EuGH vom 15.7.1964 Rs 6/64, EuGHE 1964, 1251-Costa) Vorrang vor jeder innerstaatlichen Rechtsvorschrift. Der Vorrang gelte auch dann, wenn die

innerstaatlichen Regelung nach Inkrafttreten der 6. EG-Richtlinie erlassen worden ist (EuGH vom 21.9.1988, Rs 50/87, EuGHE 1988, 4819). Der einzelne Marktbürger könne sich vor den nationalen Behörden und Gerichten auf die unmittelbare Anwendung vom ihm günstigen primären und sekundären Gemeinschaftsrecht berufen, dies folge aus dem vom EuGH judizierten Prinzip der Mindestgarantie (EuGH vom 27.6.1989, Rs 50/88, EuGHE 1989, 1948). Voraussetzung um sich gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften auf eine unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie berufen zu können sei, dass die Bestimmung einer Richtlinie hinreichend klar und genau und nicht an Bedingungen geknüpft sei. Diese Voraussetzungen läge in Bezug auf Artikel 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie vor (EuGH vom 23.1.1986, Rs 283/84 EuGHE 1986, 238). Die Richtlinie gebe dem Steuerpflichtigen einen Anspruch gegenüber dem Mitgliedstaat. Sie sei inhaltlich unbedingt und somit geeignet, zweifelsfrei Wirkung zu erzeugen. Dem Mitgliedstaat stehe insofern kein Ermessen zu, mit welchem Inhalt er die Bestimmung in nationales Recht umsetze (EuGH vom 6.7.1995, Rs C-62/93, EuGHE 1995, 1907). Das in Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug sei integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (EuHG vom 6.7.1995, w.o.). Es existiere EU-rechtlich keine Vorschrift, die den Mitgliedsstaaten Einschränkungen gestatten würden bzw. sei dies nur unter den Voraussetzungen des Artikel 27 Abs.1 der 6. EG-Richtlinie zulässig (EuGH vom 21.9.1988, w.o.).

Aus den obigen Berufungsausführungen sowie aus der einschlägigen Fachliteratur (SWK 23/24 vom 15.8.1996, A 450f, ÖStZ vom 1.6.2001, S 249, Artikel 517, ÖStZ vom 1.10.2001, 476f, SWK 23/24 vom 15.8.2003, S 595f, ÖStZ vom 1.8.2003, S 334f, SWK 17/18 vom 15.6.2003, S 472f, SWK 15 vom 20.5.2003, S 428f, SWK 16 vom 1.6.2003, T 125, SWK 35/36 vom 15.12.2003, S 875, RdW 5/2004, S 316f, SWK 12 vom 20.4.2004, S 447f, SWK 13 vom 1.5.2004, S 496f, SWK 16 vom 1.6.2004, S 557f, SWK 16 vom 1.6.2004, S 553f, SWK 22 vom 1.8.2004, S 696f, SWK 23/24 vom 15.8.2004, S 738) ergäbe sich Sohin nach Ansicht der Parteienvertreterin eindeutig, dass der Berufungswerberin der geltend gemachte Vorsteuerabzug auch für den dem Unternehmen zugeordneten privaten Gebäudeteil im Betrag von € 17.861,80 zustehe.

Im Auftrag und im Namen der Berufungswerberin werde daher die erklärungsgemäß Veranlagung und damit die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für das gesamte – gemäß den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetztes dem Unternehmen zugeordnete - Wohn- und Betriebsgebäude für das Jahr 2002 beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Jänner 2008 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2005/14/0035 anhängige Verfahren (betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden) gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des genannten Beschwerdeverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, Zl. 2006/15/0056, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet. Dazu ist am 23. April 2009 das Urteil des EuGH (Rs. C-460/07) ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der VwGH die Beschwerde des Ausgangsverfahrens abgewiesen.

Mit Vorhalt vom 23. September 2009, welcher der Parteienvertreterin nachweislich zugestellt wurde, wurde das gegenständliche Berufungsverfahren fortgesetzt. Der Parteienvertreterin wurde unter Hinweis auf das vorhin angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (2009/15/0100) vorgehalten, dass die Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehe und daher die vorliegende Berufung abzuweisen sei. Zur Wahrung des Parteiengehörs (Geltendmachung weiterer Einwände) wurde eine Frist von vier Wochen gewährt. Es wurden weder weitere Einwände noch eine Stellungnahme abgegeben.

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

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 ist 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 Appartementhauses war im gegenständlichen Verfahren nicht strittig. Da die Privatnutzung des Gebäudes (unbestritten) 30,5 % beträgt und nicht mehr als untergeordnet anzusehen ist, ist hinsichtlich der privaten Gebäudeteile ein anteiliger Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Berufung gegen den vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 29. Oktober 2009