



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Referent, R., vertreten durch Wesonig + Partner Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8160 Weiz, Birkfelder Straße 25, vom 26. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden mit der Begründung, dass ab 1. Februar 2005 der Vorsteuerabzug bei unter 10%-iger unternehmerischer Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudes nicht mehr möglich sei, die für die 9,61%-ige unternehmerische Nutzung gewährten Vorsteuern der Jahre 2002 und 2003 ab 1. Februar 2005 gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 berichtigt.

Die dagegen eingebrachte Berufung hat der Berufungswerber (Bw.) damit begründet, dass die Änderung der Rechtslage ab 1. Februar 2005 zu keiner Änderung der Verhältnisse Im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 führe, da die Investitionen bereits in den Jahren 2002 und 2003 stattgefunden hätten. Die Korrektur widerspreche dem Grundsatz des

Vertrauensschutzes der 6. EG-RL bzw. sei für eine nachträgliche Korrektur keine nationale Rechtsgrundlage vorhanden.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 idF des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, würden Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgten und zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienten. Diese Regelung gelte nunmehr ganz allgemein, insbesondere auch im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden. Mit Entscheidung des Rates 2004/866/EG vom 13. Dezember 2004, ABI. L 371/47 sei die dafür erforderliche Ermächtigung (Art. 27 der 6. EG-RL) erteilt worden. Für Gebäude sei gemäß § 28 Abs. 25 Z 4 UStG 1994 idG die neue Rechtslage somit ab 1. Februar 2005 anzuwenden.

Daher seien Gebäude, die nicht zumindest zu 10% unternehmerisch genutzt werden, ab dem 1. Februar 2005 ex lege nicht mehr dem Unternehmensbereich zugehörig. Wenn daher in den vergangenen Jahren (2004 und früher) der Vorsteuerabzug (berechtigt) vorgenommen worden sei, sei von einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. Art. 20 der 6. EG-RL) auszugehen.

Den dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. folgendermaßen begründet:

Nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 habe eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwende oder nutze, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien, geändert hätten. Diese Bestimmung verweise somit (ebenso wie § 12 Abs. 11 UStG 1994) auf § 12 Abs. 3 UStG 1994. Dieser Verweis, der im UStG 1972 nicht enthalten gewesen sei, sei in das UStG 1994 bewusst aufgenommen worden. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UStG 1994 führten dazu Folgendes aus: „Die Zitierung des Abs. 3 soll zum Ausdruck bringen, dass eine Änderung der Verhältnisse nur vorliegt, wenn sich die dort angeführten Umsätze im Zusammenhang mit Vorleistungen oder Einfuhren ändern. Diese Bestimmung entspricht Art. 20 Abs. 1 und 2 der 6. MwSt-RL.“

Auch in der Literatur werde zum Verweis auf § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeführt, dass die Aufnahme des Klammerausdruckes „Abs. 3“ in § 12 Abs. 10 und 11 durch das UStG 1994

nunmehr ausdrücklich darauf hinweise, dass es sich nur um das Verhältnis der vom Vorsteuerabzug ausschließenden bzw. nicht ausschließenden Umsätzen handeln könne.

Eine Vorsteuerkorrektur scheitere daher – unabhängig von der Rechtslage nach der 6. EG-RL – in Österreich bereits an einer fehlenden nationalen Rechtsgrundlage. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 20 der 6. EG-RL komme keinesfalls in Betracht, da diese Bestimmung (sollte sie auf diesen Sachverhalt anwendbar sein) für den Einzelnen ungünstiger als das nationale Recht wäre. Eine richtlinienkonforme Interpretation sei ebenfalls nicht möglich, da der äußerst mögliche Wortsinn die Grenze für die richtlinienkonforme Interpretation darstelle.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass auch nach Art. 20 der 6. EG-RL offen sei, ob eine derartige Gesetzesänderung auch zu einer Vorsteuerberichtigung führe. Weiters würde eine Vorsteuerkorrektur dem Grundsatz des Vertrauenschutzes widersprechen, da die im Abgabenänderungsgesetz 2004 erfolgte Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1 nicht im Einklang mit der 6. EG-RL stehe und nur aufgrund der besonderen Ermächtigung des Rates eingeführt werden hätte dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Streitfrage im abweisenden Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, betreffend eine Amtsbeschwerde des Finanzamtes Linz, für die Streitjahre 2003 bis 2007 Nachstehendes zu Recht erkannt:

„Das Finanzamt führt in der Beschwerde unter der Überschrift „Anfechtungserklärung“ aus, es erachte sich dadurch beschwert, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Anwendung der unternehmerischen Mindestnutzung bei Gebäuden von 10% gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 als nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen habe und deshalb einerseits im Jahr 2005 Vorsteuern in der Höhe der unternehmerischen Nutzung von 6,23% anerkannt und andererseits keine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in der Höhe von 11/12 von 1/10 der vor 2005 (mit 6,23%) geltend gemachten Vorsteuern für 2005 bzw. in der Höhe von 1/10 der vor 2005 (mit 6,23%) geltend gemachten Vorsteuern für 2006 durchgeführt habe.“

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Sechsten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für mehrwertsteuerliche Zwecke die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein

Unternehmen einzubeziehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische, als auch für private Zwecke verwendet wird, als Unternehmensgegenstand zu behandeln, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. Der Grundsatz des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer wird aber durch die Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eingeschränkt. Nach dieser Bestimmung sind die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat festlegt, bei welchen Ausgaben dieses Recht nicht gilt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, mwN).

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näherkommt, verstößt nicht gegen Artikel 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Dagegen stellt eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, *Sandra Puffer*, Randnr. 85 f.).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, zur Rechtslage für die Jahre 1995 bis 1997 ausgesprochen hat, konnte ein Gebäude des Unternehmers, das mit einem Bereich seinem privaten Wohnbedarf gewidmet ist und mit einem anderen Bereich unternehmerischen Zwecken, durch zwei Vorsteuerausschlussregelungen des § 12 Abs. 2 UStG 1994 (in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung) erfasst werden. Das ist einerseits die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 EStG 1988 darstellen. Der private Wohnraum ist nämlich elementarer Teil der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988. Und das ist andererseits die ganz allgemein Gebäudeaufwendungen erfassende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 (Stammfassung). Sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 stellen auf einkommensteuerliche Vorschriften ab. Aus einkommensteuerlicher Sicht gilt für ein gemischt unternehmerisch und privat genutztes Gebäude Folgendes: Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere hingegen ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten räumlichen Bereich aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist jeder Raum, der ausschließlich oder zeitlich überwiegend privat genutzt

wird, als privater Raum einzustufen (siehe im Einzelnen das zitierte Erkenntnis vom 26. März 2007 mwH). Vor diesem einkommensteuerlichen Hintergrund normieren § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sowie die Stammfassung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in Bezug auf ein nur teilweise für die privaten Wohnbedürfnisse des Unternehmers gewidmetes Gebäude übereinstimmend einen Vorsteuerausschluss hinsichtlich jener Gebäudebereiche (Räume), die ausschließlich oder überwiegend den privaten Wohnbedürfnissen des Unternehmers dienen.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 normiert, dass gemischt genutzte Gebäude auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, und zugleich in § 6 Abs. 1 Z 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt, dass die Verwendung der Gebäudeteile für private Wohnzwecke einen (den Vorsteuerabzug ausschließenden) steuerbefreiten Umsatz darstellt. Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 dahingehend abgeändert, dass nicht mehr auf einkommensteuerliche Regelungen abgestellt wird. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 hat in der Folge noch weitere Änderungen erfahren (vgl. AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004).

Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erging das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer. Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 (vgl. zuletzt das Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, und das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2009/15/0222) ausgesprochen, dass sich der Vorsteuerausschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, nicht hingegen aus der – nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbaren – Vorsteuerausschlussregelung, welche das Abgabenänderungsgesetz 1997 durch die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 geschaffen hat.

Aus dem hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ergibt sich, dass für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerausschluss – insbesondere vor dem Hintergrund der hier maßgeblichen Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 186a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – durch die (speziellere) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt wird. Bei teilweise privaten Wohnzwecken des Unternehmers dienenden Gebäuden ist daher das Überwiegen der privaten Nutzung pro Raum zu prüfen und nicht das Erreichen der 10%-Grenze an unternehmerischer Nutzung des Gesamtgebäudes. Eine 10%-Grenze, wie sie mit dem AbgÄG 2004 in

§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eingeführt worden ist, findet sich in

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht. Werden daher bei einem gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäude Räume von insgesamt mehr als 90% der Nutzfläche des Gebäudes ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so schließt dies dennoch den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze aus (vgl. Beiser, Steuern7, Stand 1. September 2009, 289f).

Es ist folglich nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Fall hinsichtlich der auf den ausschließlich unternehmerisch genutzten Raum entfallenden Umsatzsteuerbeträge (das sind im Wesentlichen 6,23% der auf das gesamte Gebäude entfallenden Umsatzsteuer) die Vorsteuerberechtigung auch noch ab dem Jahr 2005 als gegeben anerkannt und als Folge dessen in den Jahren 2005 und 2006 keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Da sich demnach die vom Finanzamt gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommene strittige Berichtigung der Vorsteuern in Höhe von € 290,99 (2005), € 317,46 (2006) und € 317,46 (2007) als rechtswidrig erweist war dem Berufungsbegehren ein Erfolg beschieden.

Somit ergeben sich nachstehende Änderungen der Bemessungsgrundlagen (Euro):

	2005	2006	2007
§ 12 Abs. 10 UStG 1994 lt. angefochtene Bescheide	426,87	453,34	453,34
abzüglich strittige Vorsteuerberichtigung	-290,99	-317,46	-317,46
Vorsteuerberichtigung lt. BE (= unbestrittene Vorsteuerberichtigung lt. Steuererklärungen)	135,88	135,88	135,88

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 12. September 2012