



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Miteigentümergemeinschaft, G., vertreten durch Procedo Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Naglergasse 78, vom 5. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Dezember 2010 betreffend Abweisung des Antrages vom 15. April 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

- 1) Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 richtet, gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
- 2) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die im Zeitraum 2003 bis Juli 2004 ein Einfamilienhaus, das im Ausmaß von 4,43% der Gesamtnutzfläche im Wege der Vermietung eines Büroraes seit April 2004 unternehmerisch genutzt wird, errichtet hat, hat den Antrag vom 15. April 2010 auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007, alle vom 17. April 2009, wie folgt begründet:

Diese Bescheide seien inhaltlich rechtswidrig, da sie gegen das Unionsrecht bzw. gegen die österreichische Rechtslage verstößen würden.

Entgegen den Ausführungen in Rz 1912a der UStR 2000 sei sie der Meinung, dass durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 keine Entscheidung über die Rechtslage für den Zeitraum ab 2004 getroffen worden sei. Das Erkenntnis habe sich auf den Zeitraum bis 2003 bezogen und es sei in weiterer Folge zu wesentlichen Änderungen der österreichischen Rechtslage gekommen (siehe Aigner in SWK 27/2009, S 818ff.). Somit bleibe eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über Zeiträume ab 2004 bzw. eine allfällige für diesen Zeitraum relevante Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes abzuwarten, da das Gebäude erst im April 2004 in Nutzung genommen worden sei.

Darüber hinaus halte sie fest, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich betreibe (vgl. SWK 36/2009, S 1004f.) und dass die Europäische Kommission im Rahmen dieses Vertragsverletzungsverfahrens Österreich im Oktober 2009 aufgefordert habe, einen europarechtskonformen Zustand herzustellen und somit – der ständigen Rechtsprechung des EuGH folgend – jedenfalls ab 1. Mai 2004 wieder den vollständigen Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude zuzulassen. Auch aufgrund dieses Vertragsverletzungsverfahrens sei ihres Erachtens dargelegt, dass die Nichtgewährung des Vorsteuerabzuges für das gemischt genutzte Gebäude dem Unionsrecht widerspreche.

Zur Anwendung der seit 1. Februar 2005 geltenden 10%-Grenze für Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden (Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1a UStG 1994) sei auszuführen, dass entgegen den Ausführungen in Rz 1911a der UStR 2000 diese Änderung der Rechtslage nicht zu einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 führe und ein in den Vorjahren berechtigter Weise vorgenommener Vorsteuerabzug nicht zu korrigieren sei, da dafür keine nationale Rechtsgrundlage bestehe. Sowohl der Verweis des § 12 Abs. 10 UStG 1994 auf § 12 Abs. 3 als auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UStG 1994 würden zum Ausdruck bringen, dass eine Änderung der Verhältnisse nur vorliege, wenn sich die in Abs. 3 angeführten Umsätze im Zusammenhang mit den Vorleistungen änderten. Im Detail werde auf Slawitsch in SWK 23/24/2005, S 701ff. verwiesen. Auch Scheiner/Kolacny/Caganek führten in ihrem Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994 in Rz 587ff. aus, dass die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten sein müsse und eine solche Änderung daher nur vorliegen könne, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt habe, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführe, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen würden oder umgekehrt. Da dies im vorliegenden Fall

nicht zutreffe, bestehe keine Grundlage für eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994.

Sie beantrage daher die Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten des gemischt genutzten Gebäudes und die Festsetzung der Umsatzsteuerzahllasten lt. Beilage.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 27. Mai 2010 führte die Bw. Folgendes aus:

Hinsichtlich der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 ab Februar 2005 eingeführten 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei keine Deckung durch die Mehrwertsteuerrichtlinie gegeben und auch durch die diesbezügliche Ermächtigung des Rates werde keine solche Grenze eingezogen. Auch für den Fall, dass zukünftige höchstgerichtliche Entscheidungen den vollen Vorsteuerabzug eines teilweise unternehmerisch genutzten Gebäudes auch für Zeiträume ab 2004 versagen würden, stehe daher jedenfalls der Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zu, auch wenn diese unter 10% liege bzw. würde eine Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges nicht aufgrund einer unternehmerischen Nutzung von unter 10% beeinträchtigt werden. Diesbezüglich sei auf die Entscheidung des UFS vom 5. November 2009, RV/1014-L/09 zu verweisen.

Das Finanzamt hat den Antrag mit folgender Begründung abgewiesen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz könne auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Eine solche inhaltliche Rechtswidrigkeit liege im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor. Diesbezüglich dürfe auf die unter Tz 2 des Außenprüfungsberichtes vom 8. April 2009 dargelegte rechtliche Würdigung verwiesen werden, die sich im Einklang mit der geltenden Lehre und Rechtsprechung befindet. Daran habe auch die seither ergangene höchstgerichtliche Judikatur nichts geändert.

Bezüglich der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 werde darauf hingewiesen, dass gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid vom 26. April 2010 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden ist.

In der dagegen eingebrachten Berufung hat die Bw. die inhaltliche Unrichtigkeit darin erblickt, dass die betreffenden Umsatzsteuerbescheide im Widerspruch mit dem Unionsrecht stünden.

In der Eingabe vom 15. Jänner 2013 hat die Bw. die Berufung vom 5. Jänner 2011, soweit sie sich gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 richtet, zurückgenommen.

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

1) Da die Bw. mit Anbringen vom 15. Jänner 2013 die Berufung vom 5. Jänner 2011, soweit sie sich gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 richtet, zurückgenommen hat, war diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Damit tritt der angefochtene Bescheid vom 3. Dezember 2010 in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist beendet.

2) 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 Unionsrechtsslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor dem Inkrafttreten von Artikel 168a 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.“

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage erweisen sich die Umsatzsteuerbescheide vom 17. April 2009 für die Jahre 2005 bis 2007 aus nachstehenden Erwägungen als inhaltlich rechtswidrig:

Die zu Lasten der Bw. in den Jahren 2005 bis 2007 gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchgeführten Vorsteuerberichtigungen in Höhe von € 2.104,07 (2005), € 2.170,03 (2006) und € 2.170,03 (2007) - einerseits sind unter Bedachtnahme auf die ab Februar 2005 normierte 10%-Grenze die in den Jahren 2003 und 2004 auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeanteil von 4,43% entfallenden Vorsteuern entsprechend berichtet und andererseits sind die für den Monat April 2004 zugunsten der Bw. gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 durchgeführte Vorsteuerberichtigung betr. den privat genutzten Gebäudeanteil (Vorsteuer 2003 für den Privatbereich) zuzüglich der auf den privaten Gebäudeanteil im Zeitraum Jänner bis April entfallenden Vorsteuern in den Jahren 2005 bis 2007 zu je 1/10 berichtet worden (vgl. Bericht vom 8. April 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 5) – erweisen sich mit Rücksicht auf die vorhin zitierte Rechtsprechung als rechtswidrig.

Des Weiteren erweist sich die vom Finanzamt auf Grund der irrgigen Rechtsansicht, dass ab Februar 2005 der im Ausmaß von 4,43% im Wege der Vermietung unternehmerisch genutzte Gebäudeanteil nicht mehr dem Unternehmensbereich zugeordnet werden könne, ab Februar 2005 vorgenommene Kürzung der von der Bw. erklärten Vermietungsumsätze der Jahre 2005 bis 2007 (vgl. Bericht vom 8. April 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 6) als rechtswidrig.

Hingegen steht die in den Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2007 vorgenommene Abstandnahme von der Eigenverbrauchsbesteuerung (vgl. Bericht vom 8. April 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 7) mit der vorhin dargestellten Rechtslage im Einklang.

Der vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf die Tz 2 des Berichtes vom 8. April 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung vertretenen Rechtsauffassung, wonach sich die rechtliche Würdigung im Einklang mit der geltenden Lehre und Rechtsprechung befindet, kann aus nachstehenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 299, Tz 14). Da die Rechtslage bezüglich des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden insbesondere durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 auch für die dem Jahr 2003 folgenden Jahre – die entscheidungswesentliche Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 hat, wie auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0222 ausdrücklich festgestellt hat, nach dem 31. Dezember 2003 keine Änderung erfahren – endgültig geklärt ist, erweist sich die Rechtsansicht des Finanzamtes als rechtswidrig.

Da demnach der Spruch der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 nicht dem Gesetz im Sinne der maßgeblichen Auslegung durch den Verwaltungsgerichtshof entspricht, erweist sich die Abweisung des Antrages auf Aufhebung, zumal Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen ließen, aus der Aktenlage nicht erkennbar sind, als rechtswidrig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Jänner 2013