



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2618-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Aucon WTHD GmbH, Kopfg. 5, 1130 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes YYY betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wird gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaft bei folgenden **Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnissen:**

1/2 Herr Name (id Folge NN) Dipl.Ing.

1/2 Frau NN Mag.

Das Finanzamt wies im Zuge der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz auf Art. 6 Abs. 2 d. 6. MwStRL sowie auf § 12 UStG 1994 hin: Vorsteuer (VSt) für das errichtete

Gebäude sei laut Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung (AP; BP) nur im Ausmaß von 26%, nämlich des untern. genutzten Teiles, gewährt worden.

Im BP-Bericht wird ausgeführt wie folgt:

Liegenschaft X (Adresse ist aktenkundig)

07.05.2002 Kaufvertrag lt. Grundbuchauszug:

$\frac{1}{2}$ DI NN
 $\frac{1}{2}$ Mag. NN

12.11.2002 Vermessung

Abhaltung Grenzverhandlung, Erstell. Lageplan, Einreichplan
Vermessungsarbeiten

Apr.03 Baustellenerrichtung lt. Aufstellung zur Schlussbesprechung Bau v.
11.8.2004

22.12.2003 Fertigstellungsanzeige

01.12.2003 Hauptmietvertrag

(Vertragsdatum 2.12.2003)

Vermieter: *Mag. NN und DI NN*

Mieter:

B GmbH

(Adresse aktenkundig)

100% G

Geschäftsführerin Mag.

© 2010 by Pearson Education, Inc.

ns Gebäude zu Prüfungsbeginn

den Eigentümern und

Die angegebenen Flächen und Anteile entsprechen jenen

Die angegebenen Flächen und Anteile entsprechen jenen
It. Zuordnung der Abgabenerklärungen, vermietet werden 26%
(74% privater Wohnbereich). Die Ausstattung der Arbeitszimmer
bestand z. Zeitpunkt der Besichtigung aus Büromöbeln, jene der
Abstellräume aus Lagerregalen mit Ordnern.

Das Gebäude verfügt über mehrere Terrassenflächen sowie (trotz Vermietung) über genug verbleibenden Privatwohnraum. Die Untervermietungsmöglichkeit wurde vertraglich zugesichert. Weiters wurde die Mitbenutzung von WC samt Waschgelegenheit im EG vertraglich geregelt (es gibt noch zus. WC-Bäder in den OG).

Es gibt keinen getrennten Eingang zu den angemieteten Flächen, sondern der Zugang wird geteilt, das Wohnzimmer muss durchquert werden, um in das Stiegenhaus zu gelangen.

Bei dem angemieteten Bereich handelt es sich nicht um die Geschäftsanschrift It. Firmenbuch. Diese befindet sich seit 22.1.2000 im Adresse1.

01.01.2004 Untermitvertrag (Vertragsdatum 2.1.2004)
Vermieter: A,
 B GmbH

*100% Gesellschafterin Mag. NN
 Geschäftsführerin Mag. NN
 (Unter-)Mieter: DI NN*

vermieteter Bereich:

Hierbei handelt es sich um ein von o.a. GmbH angemietetes (und dann wieder an einen der Eigentümer, DI NN, untervermietetes) Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der Tätigkeit (Architekt) von DI NN darstellt (weiters Mitbenutzung von Abstellraum u. ebenso Mitbenutzung von WC u. Waschgelegenheit im EG; Zugang siehe Mietvertrag bzw. oben).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Überschussermittlung (einheitliche und gesonderte Feststellung) beinhaltet **ausschließlich die Vermietung.**

Ab dem 2. Jahr der Vermietung (2004) wurde ein Überschuss aus gegenständlicher Vermietung erklärt.

Übersicht E.a. VuV. Einh. U. ges. Feststellung:

Einnahmen Miete

Werbungskosten:

| | F-2003 | F-2004 |
|---|------------------|-----------------|
| | € | € |
| Einnahmen Miete | | -7.337,20 |
| Zinsen (betrieblicher Anteil 26%) | -1.777,25 | -3.588,17 |
| AfA v. betrieb. Anteil der Investitionen (1,5%) | -506,07 | -1.249,01 |
| Grundbesitzabgabe (betriebl. 26%) | | -38,79 |
| Rauchfangkehrer (betr. 26%) | | 9,79 |
| Versicherung (betr. A 26%) | | -199,30 |
| Einkünfte aus VuV - ab 2004 bereits POSITIV-ÜBERSCHUSS | -1.683,32 | 2.252,14 |

Die Beträge "einheitl. und gesonderte Feststellung/Einkünfte aus Vermietung" wurden von der BP

erklärungsgemäß veranlagt.

| <i>Anteil Baukosten Verm. (s.o.)</i> | 26% | 80.888,14 | 18.776,17 | 99.664,31 |
|--------------------------------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| <i>Anteil Vorsteuer Verm. (s.o.)</i> | 26% | -13.283,03 | -11.935,25 | -25.218,28 |
| | <i>excl. USt</i> | 67.605,11 | 6.840,92 | 74.446,03 |
| <i>Anteil Baukosten privat</i> | 74% | 230.220,09 | 53.439,88 | 283,97 |
| <i>Anteil Vorsteuer privat</i> | 74% | -37.805,55 | -8.832,09 | -46.637,63 |
| | <i>excl. USt</i> | 192.414,54 | 44.607,79 | 237.022,33 |

zu Umsatzsteuer/Vorsteuerabzug:

b) rechtl. Würdigung

Der Bau sei im Jahr 2003 begonnen worden (Baustellenerrichtung It. Baufirma: März/April 2003). Die Fertigstellung sei am 22.12.2003 erfolgt (Fertigstellungsanzeige an MA 37). Mit der Vermietung betreffend 26% des Gebäudes wurde per 1.12.2003 (Hauptmietvertrag) begonnen, 74% werden privat genutzt.

Die für 2004 vorgelegten Belege betreffen z.T. Restzahlungen aufgr. von Schlussrechnungen bzw. noch nach Fertigstellung erforderliche Arbeiten.

Aus den Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 gehe hervor, dass 100% des Gebäudes dem Unternehmen zugeordnet worden seien, und für den nichtunternehmerischen Zweck des privaten Wohnens (74%) der Vorsteuerabzug (unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil v. 8.5.2005) geltend gemacht worden sei.

Die Erklärungen seien z. Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch nicht veranlagt worden, die betreffenden Vorsteuern seien erst im Zuge der Jahreserklärung (jed. nicht in den verbuchten Umsatzsteuervoranmeldungen - diese betreffen nur die laufende Vermietung) berücksichtigt worden.

Gem. § 12 Abs.3 Z a UStG 1994 sei die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für nicht unternehmerische Zwecke des Unternehmens stünde. Die Regelung stehe im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Änderung des § 3a Abs. 1a

UStG, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes keinen Eigenverbrauch darstelle (vgl. Rz. 481 UStR 2000).

Korrespondierend zu dem nicht steuerbaren Eigenverbrauch sei auch der damit zusammenhängende Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Aus Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL sei It. österr. UStG nicht die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug abzuleiten. Der Unternehmer könne nach österr.

Rechtsauffassung keinen Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerischen Teil des Grundstücks geltend machen:

betr. die Vorsteuern 2003:

**Soweit mit dem privat genutzten Teil zusammenhängend, nicht zulässig
(keine Anwendung des Seeling Urteils - vgl. Rz 1012 UStRI 2004).**

Vorsteuerabzug 2-4/2004

**Der in diese Zeiträume fallende Vorsteuerabzug würde zunächst zustehen.
Der für den Privatbereich geltend gemachte Vorsteuerabzug sei aber gem.
§ 12 (3) UStG spätestens im Voranmeldungszeitraum Dezember 2004 zur
Gänze wieder rückgängig zu machen (Rz. 2004 UStR 2000).**

Vorsteuerabzug ab 5/2004

**Soweit mit dem privat genutzten Teil zusammenhängend, Ausschluss vom
Vorsteuerabzug gem. § 12(3) Z 4 UStG 1994 in der seit 1.5.2004 geltenden
Fassung.**

steuerl. Auswirkungen:

Aufgrund der o.a. Darstellung und dem Umstand, dass die Vorsteuer für den privat genutzten Teil (s.o.) bislang noch keine Berücksichtigung auf dem FA- Konto gefunden hätte, erfolgte die Korrektur durch die Betriebsprüfung in vereinfachter Form, sodass die Vorsteuerbeträge der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2003 und 2004 um den privaten Teil vermindert wurden.

| | 2003 | 2004 | Kennzahl |
|--------------------------------------|-------------|------------------|-----------------|
| | € | € | |
| Vorsteuer lt. Erklärung | 51.088,58 | 11.935,25 | 060 |
| Vorsteuer lt. Betriebsprüfung | 26% | 13.283,03 | 3.103,17 |
| Mehrbetrag = Vorsteuer privat | 74% | 37.805,55 | 8.832,09 |

Gegen die Umsatzsteuerbescheide aufgrund der Feststellungen der BP erhob die Bw. das Rechtsmittel der **Berufung** wie folgt:

Im Zuge der gemäß § 150 BAO abgehaltenen Außenprüfung sei der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudeneubaus X nur im Ausmaß der

unternehmerischen Nutzung, nämlich in Höhe von 26% der gesamten Vorsteuer, gewährt worden.

Begründet sei die Versagung des Vorsteuerabzugs für den Anteil von 74%, welcher der Privatnutzung entspreche, damit worden, dass aus Art. 6 Abs. 2 Iit. a der 6. EG-RL, gemäß dem österreichischen Umsatzsteuergesetz keine Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug abzuleiten sei und somit kein Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerisch genutzten Teil des Grundstücks geltend gemacht werden könne.

Das Finanzamt habe sich offensichtlich darauf gestützt, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen sei, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil stünde daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Bestimmung sei angeblich auf Basis von Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI bis 31.12.2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000 Rz. 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Zunächst sei richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich gewesen sei.

Daraus ergäben sich mehrere Schlussfolgerungen:

Im Ausmaß der privaten Verwendung stünde auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Sei die private Nutzung jedoch unter 20%, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, könnte einkommensteuerlich und demnach auch umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden. Daher stünde auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.

Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11.7.1991, C-97/90, Lennartz entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil werde durch das Urteil vom 4.10.1995, C-291/92 Armbrecht noch weiter präzisiert, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige habe daher insofern ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich sei, sei diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig gewesen.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel habe. Daraus ergäbe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Inhalt habe. Dies wäre nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (ÖStZ 1998, 490 (493 ff) habe für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 It. b UStG ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestehen würden, ob eine Regelung auf Art 17 Abs. 6 6. MwStRI gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergäbe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1.1.1995 auf Basis von Art 17 Abs. 6 6. MwStRI deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben sei, die insofern beibehalten werden könnte, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel habe, und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung zeitigte. Nochmals sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt worden sei (vgl. in diesem Sinne auch Prodinger, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 [1040]).

Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat

genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern würde auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerausschluss nicht beibehalten werden (vgl. idS. Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 [604]).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerausschluss erkennen wollte, und demnach, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig wäre, als Rechtsfolge ein Vorsteuerausschluss resultieren würde, der insofern beibehalten werden könnte, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBl I 1998/9 habe der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Armbrecht festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 sei zufolge BGBl I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergäbe.

Damit sei zunächst - unstrittig - klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Insofern könnte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, sodass - jedenfalls zunächst - auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zustehe.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen sei das Entstehen eines Eigenverbrauchs.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil habe zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können; im Ergebnis bliebe es aber beim mangelndem Vorsteuerabzug, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sei daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt worden. Allerdings liege auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor:

Zum einen handle es sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten habe nach der ursprünglichen Bestimmung - wie ausgeführt - eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich gewesen sei.

Zum dritten hätte nunmehr - im Gegensatz zur früheren Rechtslage - eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden könne. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und es liege daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhelle aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen - und hier nicht vertretenen - Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses vom 1.1.1995 bis 31.12.1997, ab 1998 der Vorsteuerausschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden sei (idS. Achatz, RFG 2004, 52; Prodinger, SWK-heft 23/24/2004, S 738 (1040), Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Wie Achatz (aaO) und Beiser/Pülzl (aaO) betont hätten, habe der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, indem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling wirke erga omnes und ex tunc (vgl. nochmals Beiser/Pülzl, aaO mwN).

Zusammenfassend ergäbe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei, zum anderen nicht als

Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss würde jedoch ab 1998 dadurch beseitigt werden, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben habe. Somit könnte aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss könnte aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zustünde, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, rege die Bw. die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem. Art 234 EG-Vertrag an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Jahre bis 2004 (für die gegenständlichen Berufungsjahre) hat der VwGH unter Hinweis auf den EuGH entschieden, dass der **Vorsteuerabzug für den privat genutzten Anteil von dem Unternehmen zugeordneten Gebäuden unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 idgF ausgeschlossen ist**. Zumal sich dessen Textierung nicht verändert hat, geht die Literatur zu Recht davon aus, dass der Vorsteuerausschluss in gleicher Weise auch für Zeiträume ab dem 1. 1. 2004 wirkt. Auch der VfGH sah keine verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte in der Anwendung des **§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 idgF** für Zeiträume ab 2004 verletzt (Mayr, UStliche Behandlung von gemischt genutzten Ferienwohnungen von 2004 bis 2010 und darüber hinaus, ÖStZ 2011, 575).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idgF gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 idgF sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dies ist berufungsgegenständlich der Fall.

Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 idgF erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 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.** Werden wie im Beschwerdefall einzelne Räume eines Gebäudes unternehmerisch und andere Räume für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich nach der anteiligen Nutzfläche (vgl. näher zur Berechnung VwGH-Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100). Der Anordnung des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind daher in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Bereiche überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom **Vorsteuerausschluss** erfasst.

Der VwGH hat in dem Erkenntnis vom 28.06.2012, 2009/15/0222, klargestellt, dass im Zusammenhang mit der gemischten Nutzung von Gebäuden für den Anteil überwiegend privat genutzter Räume am **Gebäude auch für die Jahre ab 2004 keine Vorsteuerabzug zusteht**. Das Höchstgericht hat die Parteienbeschwerde abgewiesen und zur Begründung ausgeführt (vgl. Krumenacker, SWK Heft-Nr. 27/2012, S 1179ff):

"Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100, ausgesprochen hat, ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idgF autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Gebäude als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss daher aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf es nicht, womit die Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unerheblich ist (vgl. Urteil des EuGH vom 23. 4. 2009 in der Rs. C-460/07, Puffer, Rz 95 f.)."

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idgF ist in seinem Normenbestand demgegenüber unverändert geblieben. Eine Änderung bestehender Rechtsvorschriften durch den nationalen Gesetzgeber hat diesbezüglich nicht stattgefunden.

Wenn der Beschwerdeführer nun meint, das Beibehaltungswahlrecht des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) sei ab dem Jahre 2004 aufgrund einer kurzzeitigen Interpretationsaussage des Bundesministeriums für Finanzen in den Umsatzsteuerrichtlinien

(AÖF 206/2004) hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 durch die Verwaltungspraxis aufgegeben worden, so ist der Beschwerde zunächst entgegenzuhalten, dass im Jahresumsatzsteuerbescheid 2004 entsprechend § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von der Abgabenbehörde kein Vorsteuerabzug gewährt worden ist.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung nur jene Räume erfasst, die überwiegend privat genutzt sind (vgl. nochmals das VwGH-Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/115/0100, und den VwGH-Vorlagebeschluss vom 24. 9. 2007, 2006/115/0056 = EU 2007/0008, sowie das darin verwiesene VwGH- Erkenntnis vom 26. 3. 2007, 2005/14/0091). Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt wie folgt: „Die Interpretationsaussage des Bundesministeriums für Finanzen in den Umsatzsteuerrichtlinien stellt dagegen nicht auf überwiegend privat genutzte Einheiten ab, sondern betrifft lediglich eine private Nutzung bis 50 % (vgl. das im AÖF 206/2004 unter Rz 2003 angeführte Beispiel mit einer 50%igen Privatnutzung). Eine Aufgabe des Vorsteuerausschlusses hinsichtlich überwiegend privat genutzter Räume gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kann darin also auch aus diesem Grund nicht erblickt werden.“

Der VwGH hat damit ausgesprochen, dass **hinsichtlich des Anteils, den überwiegend privat genutzte Räume am Gebäude haben, auch für die Jahre ab 2004 (wie bereits für die berufsgegenständlichen Zeiträume davor) kein Vorsteuerabzug** zusteht.

Insgesamt ist aus angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. November 2012