

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Bröll Gasser Treuhand GmbH, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, vom 2. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 2. Juni 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin errichtete in den Jahren 1998 und 1999 ein Gebäude, welches ab Dezember 1999 zum Teil vermietet und zum Teil privat verwendet wurde. In den Beilagen zu den am 5. Juni 2001 abgegebenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 gab sie das Ausmaß der betrieblichen Verwendung mit 20,92% an. In diesem Ausmaß machte sie auch mit den Errichtungskosten zusammenhängende Vorsteuern geltend (1998: 191.858,48 S, 1999: 107.172,60 S).

Zwischen Februar und Mai 2004 fand bei der Berufungswerberin eine Betriebsprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO statt. Die dabei vom Prüfer getroffenen Prüfungsfeststellungen wurden vom Finanzamt in die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden vom 2. Juni 2004 für die Jahre 1998 bis 1999 übernommen.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2004 berief die Berufungswerberin gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999. Darin wandte sie sich allerdings nicht gegen die in

diese Bescheide aufgenommenen Prüferfeststellungen, sondern beantragte, abweichend von den Steuererklärungen, unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache "Seeling", Rs. C-269/00, 100% der auf die Gebäudeerrichtung entfallenden Vorsteuern (1998: 933.231 S, 1999: 577.615,69 S).

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 als unbegründet ab. Diese Entscheidung begründete es im Wesentlichen damit, dass das EuGH-Urteil auf vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei, und zwar deshalb, weil Österreich von der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht habe.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Den Antrag auf vollen Vorsteuerabzug begründete ihre steuerliche Vertretung zusammengefasst wie folgt: Es sei richtig, dass im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen nur nach einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß gewesen sei. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei aber nach ganz einhelliger Meinung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11. Juli 1991, C-97/90, in der Rechtssache "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 sei durch das Urteil vom 4. Oktober 1995, C-291/92, in der Rechtssache "Armbrecht" noch weiter dahingehend präzisiert worden, dass 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 somit gemeinschaftsrechtswidrig. Es sei zu betonen, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsgehalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel hatte. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Inhalt habe. Dies sei nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (in: Österreichische Steuerzeitung 1998, 493 ff.) habe für den vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung eines Pkw zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG ausgeführt, es bestünden ernsthafte Zweifel, ob eine Regelung, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus auch andere nichtrichtlinienkonforme Wirkungen entfalte, auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden könne.

Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum Beitritt zum 1.1.1995 auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben sei, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel und auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung gehabt habe. 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 sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG einen gültigen Vorsteuerausschluss zum 1.1.1995 erkennen wollte, sei dieses Argument jedenfalls ab 1998 nicht mehr aufrecht zu halten. Mit Bundesgesetzblatt 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 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall. Damit sei klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber ab 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 sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe. Diese unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs sei aber nach der eindeutigen Judikatur des EuGH in der Rechtssache "Seeling" gemeinschaftsrechtswidrig. 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 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 Anteils möglich gewesen sei. Zum dritten habe nunmehr eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen

zugeordnet werden konnte. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liege daher eine Neuregelung vor. Daraus erhelle aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen 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 mehr vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten werden sei. Der Gesetzgeber habe durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vornehmen wollen, in dem 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 nicht unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EU-Rechts. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache "Seeling" wirke ergo omnes und ex tunc. Zusammengefasst ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf die Zuordnungsbestimmung aus dem Jahr 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftswidrig und zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen gewesen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei erst ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass die Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei, worauf sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späterer Nutzungsverhältnisänderung ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden. Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit vollem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteils in der Rechtssache "Seeling" als gemeinschaftswidrig erwiesen habe. Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zugestanden habe, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen,

sonstige Leistungen und Einführen, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Bis zum Steuerreformgesetz 2000 galten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Mit dem im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBI. I 1998/9, wurde dem Unternehmer aber die Möglichkeit eingeräumt, auch den Teil der Lieferungen und sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen. Wie die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin zutreffend ausführt, erfolgte die Einführung dieser Zuordnungsmöglichkeit in Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen C-97/90 "Lennartz" und C-291/92 "Armbrecht", der zufolge der Unternehmer das Wahlrecht hat, den nichtunternehmerisch genutzten Teil eines gemischt genutzten Gegenstandes als zum Unternehmen gehörig zu behandeln.

Dieses Wahlrecht war nach dem Gesetzeswortlaut im Zeitpunkt der Lieferung auszuüben. Eine spätere Entscheidung, an Stelle des tatsächlich unternehmerisch genutzten Teiles das ganze Gebäude als Unternehmensvermögen auszuweisen, war als umsatzsteuerlich nicht zu beachtende Einlage zu behandeln (vgl. hiezu Ruppe, UStG 1994², § 12, Rz 95/1).

Wie das Wahlrecht auszuüben war, ließ das Gesetz zwar offen, doch war die Ausübung des Wahlrechts ist nach außen zu dokumentieren: das Finanzamt musste erkennen können, in welchem Ausmaß der Unternehmer ein Gebäude dem Unternehmen zuordnete. Eine von den tatsächlichen Verhältnissen abweichende Zuordnung von Gebäudeteilen zum unternehmerischen Bereich war daher spätestens mit den Jahreserklärungen für das entsprechende Jahr zu dokumentieren.

Diese Sicht entsprach auch der Rechtsprechung des EuGH. Dieser hat im Fall "Lennartz" entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, zum Zeitpunkt des Erwerbes dieser Gegenstände das Recht hat, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art 17 abzuziehen, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag" (Rn 35). Und im Fall "Armbrecht" hat der EuGH ausgesprochen, dass, wenn ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand verkauft, bei dessen Erwerb er sich dafür entschieden hatte, einen Teil davon nicht seinem Unternehmen zuzuordnen, bei der Anwendung des Art 17 Abs. 2 der Richtlinie nur der seinem Unternehmen zugeordnete Teil des Gegenstandes zu berücksichtigen sei (Rn 29). Diesen

Aussagen ist zu entnehmen, dass auch nach Auffassung des EuGH die Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbes vorzunehmen ist.

Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Mit Erkenntnis vom 30.10.2001, 2000/14/0204, hat dieser entschieden, aus den EuGH Urteilen Lennartz, Armbrecht und Bakcsi sei zu schließen, dass der Unternehmer die Zuordnungsentscheidung bereits im Zeitpunkt des Erwerbes des Gegenstands treffen müsse und die Behörde in freier Beweiswürdigung festzustellen habe, welche Zuordnungsentscheidung der Unternehmer in diesem Zeitpunkt des Erwerbes getroffen habe. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hat der Beschwerdeführer zunächst in der Umsatzsteuererklärung 1995 Vorsteuern im Ausmaß des unternehmerisch genutzten Teiles und erst später in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Ausübung des Wahlrechts erst in der Berufung als zu spät beurteilt, wiewohl das UStG 1994 in seiner geltenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 1997 ein Zuordnungswahlrecht nicht vorsah und der Beschwerdeführer dieses Wahlrecht unter direkter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht hätte ausüben müssen.

Im vorliegenden Fall hat die Berufungswerberin in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes mit jeweils 20,92 % angegeben. Sie hat daher ausdrücklich nur den tatsächlich unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes dem Unternehmen zugeordnet, und dies, obwohl durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eine davon abweichende Zuordnung auch nach dem innerstaatlichen Recht bereits möglich gewesen wäre. Die nachträgliche Zuordnung der privat genutzten Gebäudeteile zum Unternehmensbereich in der Berufung ist nach dem Vorgesagten jedenfalls als zu spät anzusehen. Dass mit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache "Seeling" die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführte unechte Steuerbefreiung des Nutzungseigenverbrauchs von Grundstücken für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt worden ist, ändert an diesem Ergebnis nichts. Denn wie oben ausgeführt, setzt eine von der tatsächlichen Nutzung abweichende Geltendmachung von Vorsteuern auch nach dem Gemeinschaftsrecht eine entsprechende nach außen dokumentierte Zuordnung der Gebäudeteile im Zeitpunkt der Lieferung voraussetzt. Dies ist im vorliegenden Fall aber nicht bzw. zu spät geschehen.

Die Berufung war daher bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen. Auf die Frage, ob bei rechtzeitiger Zuordnung der privat genutzten Gebäudeteile zum Unternehmensbereich durch das EuGH-Urteil in der Rechtssache "Seeling" auch der volle Vorsteuerabzug zugestanden oder ob der Vorsteuerausschluss für privat genutzte

Gebäudeteile, wie er zum 1.1.1995 galt, auch im Anwendungsbereich des UStG idF BGBl.
1998/9 weiterbestanden hätte, war daher nicht mehr einzugehen.

Feldkirch, am 4. März 2005