



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreter, Anschrift, gegen die Bescheide des Finanzamtes xxx betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002, Umsatzsteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt als Einzelunternehmer eine X-Agentur. Er hat im Jahr 2002 ein Gebäude errichtet und in diesem sein Büro für die X-Agentur eingerichtet.

Der Bw hat das laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2002 zu 8,67 % betrieblich genutzte Gebäude zur Gänze der Unternehmenssphäre zugeordnet und den Vorsteuerabzug (Vorsteuern 2002 laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 50.308,61 €) für die gesamten Errichtungskosten des gemischt genutzten Gebäudes (Wohnhaus/Büro) geltend gemacht. Für die Privatnutzung wurde ein Eigenverbrauch zum Ansatz gebracht und mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen.

Im Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 12. Jänner 2004 wurde dem Bw zunächst der Vorsteuerabzug für die gesamten Errichtungskosten gewährt (erklärungsgemäße Veranlagung).

Mit Bescheid vom 21. Juli 2004 hat das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2002 gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und im am 23. Juli 2004 erlassenen Umsatzsteuerbescheid

2002 Vorsteuern nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes gewährt und andererseits keinen Eigenverbrauch zum Ansatz gebracht bzw. besteuert. Die Aufhebung erfolgte im Wesentlichen unter Hinweis darauf, Österreich habe von der Regelung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL Gebrauch gemacht. Im UStG sei im Zeitpunkt des Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Damit sei der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen. Zur Ermessensübung wurde auf die nicht nur geringfügigen Auswirkungen der Bescheidaufhebung verwiesen, weshalb dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. In der Begründung zum Sachbescheid wurde ausgeführt, der Vorsteuerabzug sei für den mit 8,67 % unternehmerisch genutzten Teil des gemischt genutzten Gebäudes iHv. 4.361,76 € gewährt worden. Der Ansatz eines Eigenverbrauches habe somit entfallen können.

Im Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 23. Juli 2004 wurde abweichend von der Erklärung der Eigenverbrauch mit „0“ zum Ansatz gebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, der Ansatz eines Eigenverbrauches habe entfallen können, da ein Vorsteuerabzug für jenen Teil der Herstellungskosten des im Jahr 2002 errichteten, gemischt genutzten Gebäudes, welcher nicht unternehmerisch genutzt werde, nicht gewährt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 16. August 2004 hat der Bw fristgerecht sowohl gegen die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 Berufung erhoben.

In der Begründung wurde ausgeführt, der Bw habe im Jahr 2002 ein Gebäude errichtet, welches zum Teil unternehmerisch genutzt werde. Der Bw sei Einzelunternehmer. Er betreibe eine X-Agentur und habe im neu errichteten Gebäude sein Büro für die X-Agentur eingerichtet.

Der Bw habe nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. 1999 I 106 das gesamte Gebäude der Unternehmenssphäre zugeordnet und den Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten beansprucht. Die Privatnutzung sei als Eigenverbrauch mit 20 % versteuert worden.

Mit der Gesetzesnovelle BGBl. 1999 I 106 habe dem Urteil des EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90 „Lennartz“ entsprochen werden sollen, wonach der Unternehmer ein zum Teil unternehmerisch, zum Teil privat genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zuordnen könne (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085, RdW 2003/585, 668). Die Gesetzesmaterialien, die

Erläuterungen zur Regierungsvorlage EB zur RV 933 BLgNr. 20. GP zu Artikel IV (Änderung des UStG 1994, Ziffer 7 betreffend UStG) würden dazu ausführen:

*„Die gänzliche Zuordnung zum Unternehmen ist bei Gebäuden für den Unternehmer in der Mehrzahl der Fälle günstiger. Es wird daher nunmehr die gänzliche Zuordnung zum Unternehmen als Regelfall normiert. Will der Unternehmer nur den unternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmen zuordnen, hat er dies dem Finanzamt bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes schriftlich mitzuteilen. Bei Gebäuden wird dies der Veranlagungszeitraum sein, in dem das Gebäude erstmals unternehmerisch verwendet wird (abgedruckt in ÖStZ 1999, 277).“*

Der EuGH habe mit Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00 „Wolfgang Seeling“, ÖStZB 2004/43, 38 eine unechte Befreiung der Privatnutzung von Unternehmensgebäuden (= Eigenverbrauch) als nicht richtlinienkonform erklärt. Nach der 6. MehrwertsteuerRL (77/388/EWG) sei ein Nutzungseigenverbrauch durch den Unternehmer mit 20 % zu versteuern.

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, BGBl. 1998 I 9 habe eine unechte Befreiung für den Verwendungseigenverbrauch/Nutzungseigenverbrauch in Unternehmensgebäuden eingeführt. Diese unechte Befreiung für privates Wohnen in Unternehmensgebäuden werde jedoch durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt. Nach EuGH 8.5.2003, Rs C-269/00 „Seeling“, ÖStZB 2004/43, 38 sei eine solche unechte Befreiung mit der 6. MehrwertsteuerRL nicht zu vereinbaren. Das höherrangige Gemeinschaftsrecht genieße Anwendungsvorrang; der volle Vorsteuerabzug stehe somit zu.

Die „Stand-Still-Regelung“ des Art. 17 Abs. 6 der 6. MehrwertsteuerRL (77/388/EWG) greife im Berufungsfall nicht: Österreich sei mit 1.1.1995 der EU beigetreten. Die unechte Befreiung nach § 6 Abs. 1 Ziffer 16 UStG 1994 sei dagegen nach dem Unionsbeitritt Österreichs mit der Novelle 1998 I 9 (mit Wirkung ab 1998) eingeführt worden. Dieser Vorsteuerauschluss sei somit nicht durch die „Stand-Still-Regelung“ der Art 17 Abs. 6 der 6. MehrwertsteuerRL gedeckt. Diesbezüglich wurde auf Beiser/Pülzl, SWK 2004/12, S 444 verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2004 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung der Berufung gegen die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 erfolgte im Wesentlichen unter Hinweis auf die „Stand-Still-Regelung“ des Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-RL (77/388/EWG).

Im Vorlageantrag vom 3. Oktober 2004 vertrat der steuerliche Vertreter neuerlich unter Hinweis auf die Berufung und Wiedergabe der Ausführungen von Beiser/Pülzl in SWK 2004/12/ S 444, dass die Stand-Still-Regelung im Berufungsfall nicht greife.

Mit Bescheid vom 15. Mai 2007 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl.

2005/14/0035 anhängige Verfahren (betreffend Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden) gem. § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des 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. Gem. § 281 Abs. 2 BAO ist das ausgesetzte Berufungsverfahren nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 leg. cit. gegeben hat, von Amts wegen fortzusetzen.

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

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gem. Abs. 2 leg. cit ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

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).

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 des 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).

Im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof – zu der auch im Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage im Jahr 2002 und 2003 – 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 sei. Diese Bestimmung sei 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.

Da sohin hinsichtlich der privat genutzten Gebäudeteile gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 ein (anteiliger) Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hat das Finanzamt den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2002, in dem Vorsteuern auch für den privat genutzten Gebäudeteil gewährt worden waren, als nicht dem Gesetz entsprechend (inhaltlich rechtswidrig) zu Recht gem. § 299 BAO aufgehoben. Der fristgerechte (§ 302 Abs. 1 BAO) Eingriff in die Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2002 war schon im Hinblick auf die nicht nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Aufhebung (Prinzip der Rechtsrichtigkeit) gerechtfertigt und entspricht sohin dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Spruch des mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen Umsatzsteuerbescheides 2002 und jener des Umsatzsteuerbescheides 2003 erweist sich im Hinblick auf die obig wiedergegebene Rechtsansicht des VwGH, der die Referentin folgt, als rechtsrichtig. Das Ausmaß der Privatnutzung des Gebäudes wurde von den Parteien des Verfahrens (auch nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses, von dem der steuerliche Vertreter des Bw von der Referentin am 7. Juli 2009 fernmündlich in Kenntnis gesetzt wurde) nicht in Frage gestellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. August 2009