



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Warenpräsentator, H., vom 27. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 31. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden lediglich die auf den unternehmerisch genutzten Anteil (10,29 %) des gemischt genutzten Gebäudes entfallenden Vorsteuern aus den Errichtungskosten zum Abzug zugelassen.

Der Berufungswerber (Bw.) hingegen begehrt mit nachfolgender Begründung auch den Abzug der auf den privat genutzten Teil des Gebäudes (89,71 %) entfallenden Vorsteuern:

Im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union sei der Vorsteuerabzug nur für den betrieblich genutzten Gebäudeteil zugestanden. Im Jahr 1998 sei dem Unternehmer durch eine Gesetzesnovelle (BGBl. I Nr. 9/1998) die Möglichkeit eingeräumt worden, den privaten Teil dem Unternehmen zuzuordnen. Korrespondierend dazu sei jedoch in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 der Eigenverbrauch stets (unecht) steuerbefreit worden. Sohin sei zwar der Vorsteuerabzug bei einer vollständigen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen zunächst (allgemein) zugestanden, sei aber im gedanklich nächsten Moment durch die unechte

Steuerbefreiung des Eigenverbrauches (speziell) wieder hintangehalten worden. Im Jahr 2000 sei die völlige Zuordnung zum Unternehmen zum gesetzlichen Regelfall erklärt worden; an der unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch habe sich nichts geändert.

Vorsteuerausschluss 1995

In der Literatur werde oftmals und überzeugend die Ansicht vertreten, dass die Regelung zum 1.1.1995 keinen legitimen Vorsteuerausschluss im Sinne des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL darstelle, was sich auch in der Reaktion des Gesetzgebers auf das Seeling-Urteil im Jahr 2004 gezeigt habe. Es sei nämlich völlig unverständlich, warum der Gesetzgeber, wenn er von der Ausnahmegestaltung nach Art. 17 Abs. 6 schon ab 1.1.1995 überzeugt gewesen wäre, für den Zeitraum 1.1.2004 bis 30.4.2004 eine Umsetzung des Seeling-Urteiles mit Vorsteuerabzugsmöglichkeit überhaupt zugelassen habe. Dass wenige Monate später wieder eine radikale Kehrtwendung erfolgte, sei umso seltsamer.

Darüber hinaus dürfe nicht übersehen werden, dass die am 1.1.1995 gültige Bestimmung hinsichtlich der (Nicht)Zuordnung von Grundstücken zum Unternehmensbereich gemeinschaftsrechtswidrig gewesen sei. Wie der EuGH (11.7.1991, C-97/90, *Lennartz* und am 4.10.1995, C-291/02, *Armbrecht*) entschieden habe, stehe es dem Unternehmer frei, auch einen privat genutzten Gebäudeteil dem Unternehmen zuzuordnen. Insofern sei aber die entsprechende Rechtslage zweifelsohne gemeinschaftsrechtswidrig gewesen und sei auch 1998 mit der zitierten Novelle geändert worden. Daraus folge aber, dass Österreich (bzw. das BMF) aus einer gemeinschaftsrechtswidrigen Bestimmung, die nebenbei die Rechtsfolge des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges gehabt habe, den Vorsteuerausschluss sozusagen extrahieren und unabhängig von der Wirkungsweise der Zuordnungsbestimmung und deren Gemeinschaftsrechtswidrigkeit als reinen Vorsteuerausschluss im Sinne von Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL sehen wollte.

Vorsteuerausschluss ab 1998 bzw. 2000

Unabhängig davon, wie die Rechtslage 1995 gesehen werde, sei ab dem Jahr 1998 jedenfalls die vollständige Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht nur durch das Gemeinschaftsrecht, sondern auch durch innerstaatliches Recht gedeckt gewesen. Damit sei aber klar, dass jedenfalls formell das ursprünglich bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben worden sei. Nur für jene Abgabepflichtigen, die – ebenfalls gemeinschaftsrechtskonform – weiterhin nach einkommensteuerlichen Grundsätzen zugeordnet hätten, ergebe sich als Folge ein Vorsteuerabzugsverbot für den privaten Bereich.

Zum anderen habe die Bestimmung seit 1998 (Zuordnung zum Unternehmen und unechte Befreiung) auch einen unterschiedlichen Anwendungsbereich. Einerseits mache es einen

Unterschied, ob etwa eine unechte Steuerbefreiung für eine Leistung eingeführt wurde (sodass die Leistung zum Unternehmensbereich gehört), aber der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei, oder aber, ob die Leistung zur Gänze nicht dem Unternehmensbereich zugeordnet werde. Andererseits sei bei untergeordneter Privatnutzung von 1995 bis 1997 nach innerstaatlichem österreichischen Recht der Vorsteuerabzug zugestanden (unter Einbeziehung der Gemeinschaftsrechtslage), seit 1998 aber, auf Grund der systematischen Änderung der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (unechte Befreiung des Eigenverbrauchs) genau dies nicht mehr der Fall.

Das Vorsteuerabzugsverbot aus der Zuordnung sei 1998 durch einen formell aber auch inhaltlich anderen Vorsteuerausschluss wegen des unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches ersetzt worden.

Entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsansicht sei Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL auf Basis der Judikatur des EuGH sehr wohl zu entnehmen, dass eine völlige Änderung einer Bestimmung in formeller und inhaltlicher Sicht nicht als Weiterführung und Beibehaltung angesehen werden könne. Hier werde zu Unrecht der Eindruck erweckt, es wäre nur der Wortlaut der Bestimmung modifiziert worden, was nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL zulässig sein sollte.

Durch die neuerliche Änderung des UStG 1994 ab 1.1.2000 (im gegenständlichen Fall anzuwendende Rechtslage) werde die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen zum Regelfall erklärt. Die bereits dargelegten Bedenken würden daher ab 2000 umso mehr gelten.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2008 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf die beim Verwaltungsgerichtshof unter den Geschäftszahlen 2005/15/0067 (nunmehr 2009/15/0103), 2005/15/0064 (nunmehr 2009/15/0102), 2005/15/0044 (nunmehr 2009/15/0101), 2006/15/0231 und 2005/14/0035 (nunmehr 2009/15/0100) betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden anhängigen Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des Beschwerdeverfahrens 2005/14/0035 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gerichtet. Dazu ist in der Rs. Sandra Puffer, C-460/07 am 23. April 2009 das Urteil des EuGH ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde im Ausgangsverfahren als unbegründet abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 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 räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. also – um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) – autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Im Beschwerdefall ergibt sich – wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt – der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994."

Somit sind die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern – das Aufteilungsverhältnis ist unbestritten – vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Februar 2010