



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw.Adr1, vertreten durch Stb., Steuerberatungskanzlei, Adr2, vom 6. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes B. vom 5. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, ein Rechtsanwalt, errichtete in den Jahren 2004 und 2005 in G. ein Wohnhaus. Die auf die Errichtungskosten entfallenden Vorsteuern des Jahres 2004 (€ 36.724,86) bzw. des Jahres 2005 (€ 54.621,11) wurden zunächst vom Finanzamt anerkannt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden u.a. die auf den nicht betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entfallenden Vorsteuern berichtigt, sodass nur jene Vorsteuern anerkannt wurden, die auf den betrieblichen Teil (Büro zur Abhaltung von Sprechstunden, Archiv, WC) im Ausmaß von 14 % entfielen (in €):

Vorsteuerbeträge 2004	5.141,48
Vorsteuerbeträge 2005	7.646,96

Demgemäß erging am 5. Jänner 2007 für das Jahr 2004 im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Umsatzsteuerbescheid. Auch für das Jahr 2005 erließ das Finanzamt einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid.

In der dagegen erhobenen **Berufung** führte die steuerliche Vertreterin zur Begründung Folgendes aus:

„Unser Klient hat den vollen Vorsteuerabzug für sein Haus (Gemeindegebiet G/A, das 2004 und 2005 errichtet wurde, geltend gemacht. Seit dem zweiten Halbjahr 2005, dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung, wird der nicht betriebliche Teil als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterzogen. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH (Seeling) wurde auch dem zuständigen Finanzamt B. im Vorhinein schriftlich mitgeteilt. Im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 2004 und 2005 hat das Finanzamt den Sachverhalt grundsätzlich erkläzungsgemäß anerkannt, aber den Vorsteuerabzug auf die betriebliche Nutzung in Höhe von 14 % gekürzt (Die in der Steuererklärung vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung im Jahr 2005 wurde allerdings aus Versehen nicht rückgängig gemacht).

Das Finanzamt beruft sich darauf, dass nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG der Eigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Diese Bestimmung gilt seit 1.5.2004. Korrespondierend wurde in § 12 Abs. 3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt. Nach dem Finanzausschuss (FA 436 BlgNR XXII GP) basiert die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die „konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen würde“ und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorläge.

Nach den UStR 2000 Rz 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neuregelung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. Dies wird auch von der verwaltungsnahen Literatur (Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902) so gesehen („Das entspricht der bis 2003 geltenden unechten Steuerbefreiung“).

Tatsächlich war der Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes bis 31.12.2003 unecht von der Umsatzsteuer befreit, sodass korrespondierend ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Teile nicht möglich war.

Vom EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) wurde erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei. Der Eigenverbrauch sei daher steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.

Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nicht steuerbaren Eigenverbrauchs wäre also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs. 2

6. Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt greift.

Nach dieser Bestimmung wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedstaaten können jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Anwendung dieser Ausnahmebestimmung auf privat genutzte Grundstücksanteile ist jedoch nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar:

Schon allein deshalb kann gesagt werden, dass nach der ganz einheitlichen Judikatur des EuGH in der Umsatzsteuer das Grundprinzip der Neutralität herrscht. Dies bedeutet zum einen, dass Ausnahmebestimmungen von diesem Grundprinzip immer eng auszulegen sind, zum anderen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug weitest möglich auszulegen ist (vgl. hiezu z.B. Prodinger, SWK, SWK-Heft 12/2004, S 477 (607) mit ausführlichen Hinweisen auf die Judikatur des EuGH, z.B. EuGH 22.6.1993, C-333/91, Sofitam; 8.3.1988, C-165/86, Intiem u.a.).

Der EuGH hat sich mit der Ausnahmebestimmung des Artikel 6 Abs. 2 Satz 2

6. Mehrwertsteuerrichtlinie in der Rechtssache Kühne (vgl. Schlußantrag GA vom 2.3.1989, dazu EuGH 27.6.1989, C-50/88) auseinander gesetzt.

Der Gerichtshof hat, basierend auf den Ausführungen des Generalanwaltes, festgestellt, dass diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen sei. Sie könne daher jedenfalls nicht die Wirkung haben, dass eine Besteuerung des Eigenverbrauches auch dann vorgesehen werden kann, wenn der bezügliche Gegenstand gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Aufgrund der engen Auslegung kann die Ausnahmebestimmung daher nur so gesehen werden, dass Mitgliedstaaten auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen verzichten könnten.

Der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauches eines gemischt genutzten Grundstückes wäre daher vom äußersten Wortsinn der Bestimmung noch gedeckt, obschon diese eng auszulegen ist.

Eine völlig schrankenlose Verzichtsmöglichkeit der Mitgliedstaaten würde jedoch dem erwähnten Prinzip der Neutralität, das vom EuGH stets betont wird, widersprechen.

Dies zeigt auch ein Vergleich zu anderen Ausnahmebestimmungen:

Im Gegensatz zu Art 6 Abs. 2, der den Verwendungseigenverbrauch den Dienstleistungen gleichstellt, stellt Art 5 Abs. 6 den Entnahmeeigenverbrauch der Lieferung gleich (vgl. hiezu EuGH 8.3.2001, C-415/98 Bakcsi). Auch Art 5 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kennt eine Ausnahmebestimmung. Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zum Zwecke des Unternehmens fallen nämlich nicht unter den Eigenverbrauch. Dies bedeutet, dass sämtliche Entnahmen eines Gegenstandes der Lieferung gleichgestellt werden sollen. Nur in ganz speziellen, wirtschaftlich offensichtlich nicht bedeutsamen

Ausnahmefällen soll die Besteuerung hintangehalten werden. Im Ergebnis handelt es sich wohl um eine Vereinfachungsmaßnahme. Ein Ergebnis, dass Ausnahmen bei Lieferungen nur sehr eingeschränkt, bei sonstigen Leistungen jedoch schrankenlos möglich wären, ist jedenfalls unbillig.

Eine weitere Ausnahmebestimmung von der Eigenverbrauchsversteuerung kennt Art 5 Abs. 8 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Auch hier dürfen keine Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden.

Es zeigt sich also zunächst, dass auch diese Ausnahmebestimmung, die ebenfalls dem Bereich der Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) bzw. des (nach österreichischer Diktion) Eigenverbrauchs zuzuordnen ist, einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hat.

Auch wird vom EuGH bzw. den jeweiligen Generalanwälten (vgl. die Rechtssachen Abbey National EuGH 22.2.2001, C-408/98; Schlussantrag GA 13.4.2000 und ebenso Fax World EuGH 29.4.2004, C-137/02; Schlussantrag GA 23.10.2003) ausgeführt, dass eine Vereinfachungsvorschrift vorläge. Es soll nicht eine hohe Umsatzsteuer bei der Übertragung des Gesamtvermögens ausgewiesen werden, die ohnedies wieder als Vorsteuer rückgeholt werden könnte. Es soll vielmehr vermieden werden, ein entsprechendes Umsatzsteuervolumen zahlungsflussmäßig abwickeln zu müssen.

Der EuGH ist hinsichtlich der Frage, ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig sind, im Sinne des erwähnten Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluss gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhangs des Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorentscheidungen zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden muss. Damit hat der EuGH sogar frühere, engere Judikatur hinter sich gelassen.

Daraus ergibt sich aber, dass die Ausnahmebestimmung des Art 5 Abs. 8 ebenfalls eng auszulegen ist und nur einen bestimmten Anwendungsbereich hat, jedenfalls also Art 6 Abs. 2 kein unbeschränkter Anwendungsbereich zugemessen werden kann. Wenn aber die (immer mit der Kombination des Vorsteuerabzuges zu sehende) Auswirkung von Art 5 Abs. 8 im Regelfall die Steuerneutralität ist (d.h. Vorsteuerabzug trotz Nichtsteuerpflicht des Umsatzes), so kann offensichtlich Art 6 Abs. 2 keine Bedeutung dahingehend zugemessen werden, dass zum einen Mitgliedstaaten hier schrankenlos wirtschaftlich bedeutsame Gegenstände (aber auch wieder nicht alle Gegenstände) von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausnehmen

können, umgekehrt den Vorsteuerabzug ausschließen dürfen.

Bedeutsam ist weiter, dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in manchen Bestimmungen Abweichungen oder Einschränkungen der erwähnten Grundprinzipien insbesondere des Vorsteuerabzuges vorsieht.

Diese Bestimmungen haben aber wiederum zum Inhalt, dass zum einen ihr Anwendungsbereich eng ist, sie also nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen anwendbar sind, zum anderen, dass eine Konsultation oder Zustimmung eines weiteren Organs notwendig ist.

So ist nach Art 17 Abs. 7 ein Ausschluss von Investitionsgütern oder anderen Gegenständen von der Vorsteuerabzugsregelung möglich, wenn diese zum einen aus Konjunkturgründen geschieht, zum anderen die in Art 29 vorgesehene Konsultation eingehalten wird.

Auch Art 27 kennt als Vereinfachungsmaßnahmen bestimmte Sondermaßnahmen, die die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen verhüten sollen. Diese Maßnahmen dürfen die im Stadium des Endverbrauchs fällige Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

Auch hier ist eine nur sehr enge Einschränkung des allgemeinen Grundprinzips der Wettbewerbsneutralität möglich, wobei die Fälle ausdrücklich geregelt sind und unter der Teleologie der Vereinfachungsmaßnahme stehen. Zusätzlich ist hier wiederum eine Ermächtigung des Rates (auf Vorschlag der Kommission) notwendig.

Es zeigt sich daher, dass die genannten anderen Ausnahmebestimmungen jeweils einen deutlich engeren Anwendungsbereich haben und oftmals nur durch zusätzliche Genehmigungen erreichbar sind. Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen und der weiten Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergibt sich also auch hieraus, dass der Bestimmung des Art 6 Abs. 2 2. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Bedeutung zugemessen werden kann, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauches von der Besteuerung ausgenommen werden können (und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt wird).

Weiters spricht gegen die Anwendbarkeit von Art 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als Basis für die neue Bestimmung des § 3a UStG sowohl die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die Teleologie der neuen innerösterreichischen Rechtslage.

Wie bereits zitiert, ist die Verwaltungsmeinung darauf ausgerichtet, dass durch die neue Bestimmung eine im Inhalt unechte Steuerbefreiung geschaffen wird. Der EuGH hat jedoch im Urteil Seeling eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig ist. Wenn nun aber sich die aus den Materialien und der

Verwaltungsauffassung ergebende Teleologie der österreichischen Neubestimmung ganz eindeutig auf eine Wiederherstellung des alten Zustandes, also die (Wieder)Einführung einer unechten Steuerbefreiung gerichtet ist, so kann hiezu nicht eine ganz anders geartete Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet werden, deren Zielrichtung – insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der engen Auslegung – offensichtlich nicht auf eine „Umgehung“ der Judikatur des EuGH gerichtet ist (vgl. hiezu Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004 S 444 (604), Prodinger, aaO; Achatz, RFG 2004, 52). Die durch BGBI I 2004/27 eingeführte unechte Befreiung nach § 3a Abs 1a und § 12 Abs 3 Z 4 UStG ist daher ebenso gemeinschaftswidrig wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG bis zu BGBI I 2003/134 (so Beiser, RdW 2004, 316).

Wenn die Gesetzesmaterialien davon sprechen, dass die Beachtung des Seeling-Urteiles zu massiven Steuerausfällen geführt hätte, so ist zum einen darauf hinzuweisen, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben des Grundprinzips des Mehrwertsteuerrechts führen können (vgl. etwa das EuGH-Urteil Seeling und EuGH 11.9.2003, C-155/01 Cookies World). Zum zweiten hat der EuGH in der Rechtssache Seeling die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Judikatur nicht etwa übersehen oder nicht bedacht, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei, dass der Vorsteuerabzug unter den sonstigen Voraussetzungen am Anfang zur Gänze zustehe und eine Korrektur über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen müsse. Bei einer nur 10-jährigen Korrekturfrist hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die – insofern ja extra geänderte – 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hiefür als Maximum eine 20-jährige Korrekturfrist vorsieht. Hält man diese Bestimmungen für nicht zielführend, müsste eben die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geändert werden.

Über diesen gesamten Bereich hinaus ist die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch deshalb nicht anwendbar, da es im Gegensatz zur Meinung der Materialien sehr wohl zu Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Betrachtet man die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauchs isoliert, so ist offensichtlich eine Bevorzugung des „an sich selbst leistenden“ Unternehmers gegenüber etwa einem Mieter gegeben, da der Mieter der Privatwohnung die Umsatzsteuer auf die Miete tragen muss, während der der Miete wirtschaftlich vergleichbare Eigenverbrauch nicht steuerbar ist. Bezieht man jedoch im Sinne eines Gesamtkonzeptes der Neuregelung den Vorsteuerausschluss mit ein, so ergibt sich wiederum, dass der privat nutzende Unternehmer gegenüber dem Mieter benachteiligt wird. Wie Achatz (aaO) gezeigt hat, entspricht es dem normativen inhaltlichen Konzept des Art 6 Abs 2, den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer mietet. Nunmehr wäre aber der Vermieter

vorsteuerabzugsberechtigt und der Mieter hätte auch die laufende Nutzung Umsatzsteuer zu bezahlen, die er nicht abziehen kann. Demgegenüber wäre der Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt und die nicht anfallende Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch kann diesen Nachteil nicht kompensieren. Der Unternehmer ist also dem Mieter nicht gleichgestellt, sondern vielmehr benachteiligt.

Diese Problematik zieht sich auch bei einem Vergleich mit Bauträgermodellen oder Leasingfinanzierungen durch.

Ebenso verfehlt ist der Versuch des Finanzausschusses, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude hat, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person, die über eben jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfügt, zu vergleichen. Es ist eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zusteht. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerisch genutzten Teil grundsätzlich zusteht, ergibt sich schon aus der Judikatur des EuGH in den Rechtssachen Ambrecht und Lennartz (EuGH 4.10.1995, C-291/92 bzw. EuGH 11.7.1991, C-97/90).

Im Gegensatz zur Meinung der Materialien wird also durch die Neubestimmung eine Wettbewerbsverzerrung erst wieder eingeführt, statt sie hintanzuhalten. Auch deshalb kann die Neuregelung nicht auf Art 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden.

Selbst wenn Art 6 Abs. 2 eine taugliche Grundlage für einen nichtsteuerbaren Eigenverbrauch böte, scheint das ebenfalls eingeführte Vorsteuerabzugsverbot problematisch: Zwar ist ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass – von Auslandsumsätze abgesehen – ein nicht steuerbarer Umsatz nicht zum Vorsteuerabzug führt. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass durch diese Neuregelung, wie von den Materialien angedeutet und von der Verwaltung ausdrücklich bestätigt, die alte Rechtslage wiederhergestellt werden soll, also inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung normiert werden soll (vgl. nochmals AB 436 BlgNR XXII GP, Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902); UStR 2000 Rz 2000; hiezu auch zu Recht ablehnend Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Soll aber inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot – abgesehen von den obigen Überlegungen – als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen. Nachdem aber ein Vorsteuerabzugsverbot in diesem Sinne unter Umständen schon in den Jahren 1995 – 2003 nicht bestanden hat, jedenfalls aber in der Zeit von 1.1.2004 bis 30.4.2004 nicht gegeben war, da in diesem Zeitraum der Eigenverbrauch steuerpflichtig war und daher die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben war, könnte ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht auf Art 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden. Von der Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes kann nicht die Rede sein. Eine Ausnahmebestimmung nach Art 17

Abs. 7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden hat. Weiters widersprächen die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil Seeling.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass sich der nach österreichischer Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, als nicht dem den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar erweist, da die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs 2 2. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keine taugliche Basis bildet. Somit ist auch das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot gemeinschaftsrechtswidrig, da – als Ausfluss zur Entscheidung Seeling – der Eigenverbrauch somit steuerpflichtig zu behandeln ist und der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Dariüber hinaus bestehen auch Bedenken, dass das Vorsteuerabzugsverbot per se gemeinschaftsrechtswidrig ist.

Sohin wurde aber das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Grundstücksanteiles zu Unrecht verwehrt.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts hat, regen wir die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem. Art 234 EG-Vertrag an."

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. November 2007 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2006/15/0231 anhängige Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass von Beschwerdeverfahren hat der Verwaltungsgerichtshof ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet. Dazu ist am 23. April 2009 das Urteil des EuGH (Rs. C-460/07, „Sandra Puffer“) ergangen.

Daraufhin wurde vom Verwaltungsgerichtshof in mehreren Entscheidungen (insbesondere jene vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100) zum Ausdruck gebracht, dass für den privat genutzten Teil eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, und es wurde auch dargestellt, wie die Aufteilung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen sei. Die steuerliche Vertretung des Bw. wurde mittels schriftlicher Anfrage vom 2. September 2009 aufgefordert, zu den rechtlichen Ausführungen Stellung zu nehmen und allenfalls einen anderen Aufteilungsschlüssel mitzuteilen. In einer Stellungnahme vom 29. September 2009 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis auf Fälle bis 2003 anwendbar sei. was in der aktuellen Literatur (vgl. Aigner, SWK 27/2009, S 826f) Bestätigung findet. Österreich habe vielmehr das Beibehaltungsrecht des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für gemischt genutzte Gebäude durch Gesetzesänderung aufgegeben.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2010 wurde das Berufungsverfahren zu GZ. 2009/15/0222 des Verwaltungsgerichtshofes ausgesetzt. Eine abweisende Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes erging dazu – nunmehr auch hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 – am 28. Juni 2012.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob für privat genutzte Gebäudeteile eines Wohnhauses ein Vorsteuerabzug zusteht oder – wie in den Jahren bis einschließlich 2003 – nur die auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Zur Frage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden ab dem Jahr 2004 vertritt der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.6.2012, Zl.

2009/15/0222, nunmehr folgende Rechtsansicht:

„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 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 das hg. 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.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 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 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. April 2009 in der Rs C-460/07, Puffer Rz 95 f).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 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 entgegen zu halten, 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 hg. Rechtsprechung nur jene Räume erfasst, die überwiegend privat genutzt sind (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 und den hg. Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056 = EU 2007/0008 sowie das darin verwiesene hg. Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091). Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte 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.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher abzuweisen."

Im vorliegenden Berufungsfall ist damit klargestellt, dass für die private Nutzung – das sind streitgegenständlich 86 % - nach wie vor kein Vorsteuerabzug zusteht. Daran würde sich selbst dann nichts ändern, wenn der letzte Satz des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar wäre, weil bereits aufgrund des unverändert

weitergeltenden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 der Vorsteuerabzug für die private Nutzung nicht zusteht.

Die für die Jahre 2004 und 2005 begehrten Vorsteuern betreffend die privat genutzten Gebäudeteile – das Aufteilungsverhältnis ist unbestritten - stehen daher nicht zu.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2012