



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch A, vom 20. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes B, vertreten durch C, vom 15. September 2005 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) begann im Sommer 2003 mit der Errichtung eines Gebäudes (Einfamilienhauses) in X, welches einerseits Wohnzwecken, andererseits Vermietungs- bzw. Verpachtungszwecken dient. Der für Vermietungszwecke vorgesehene Gebäudeanteil wurde letztlich mit 49,88% auf Basis der Nettonutzfläche ermittelt.

Der Bw. gab diese Tatsache dem Finanzamt bekannt und beantragte in der Folge mit der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen unter Berufung auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, C-269/00, "Seeling", den vollen Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude.

Im Jahr 2005 fand beim Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, die die Jahre 2003 und 2004 umfasste. Dabei kam der Betriebsprüfer zu dem Schluss, dass das "Seeling-Urteil" für Zeiträume vor dem 31. Dezember 2003 grundsätzlich nicht anzuwenden sei, weshalb ein Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil des Bw. bis zum 31. Dezember 2003 nicht gewährt werden könne; umgekehrt sei für diesen Zeitraum auch kein Eigenverbrauch aus der Privatnutzung des Gebäudes zu versteuern.

Hinsichtlich des Jahres 2004 sei festzuhalten, dass erst mit Erzielung der ersten Grundstücksumsätze im Juli 2004 zur Umsatzsteuerpflicht optiert und Vorsteuer in Abzug gebracht werden könne, weshalb die ab 1. Mai 2004 geltende Rechtslage zur Ermittlung der Vorsteuer heranzuziehen sei. Dies bedeute insoweit den Ausschluss vom Vorsteuerabzug, als die dem Unternehmen zugeordneten Grundstücke für private oder außerunternehmerische Zwecke genutzt würden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 12. August 2005 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 sowie am 5. September 2005 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 (letzterer wurde am 15. September 2005 auf Grund eines Ausfertigungsfehlers gemäß § 293b BAO berichtigt).

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 15. September 2005 Berufung; begehrt wurde, den Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten des gemischt genutzten Gebäudes in voller Höhe zu gewähren. Gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde am 20. September 2005 Berufung erhoben (dazu gleich unten).

Über die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 hat der Unabhängige Finanzsenat bereits in seiner Entscheidung UFS 20.11.2009, RV/3828-W/09 – nachdem der Verwaltungsgerichtshof aus Anlass des bei ihm anhängigen Beschwerdeverfahrens Zl. 2005/14/0035 mit Beschluss vom 24. September 2007, Zl. 2006/15/0056, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet hatte, dazu am 23. April 2009 das Urteil des EuGH, C-460/07, ergangen war und der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100, die Beschwerde des Ausgangsverfahrens abgewiesen hatte – abgesprochen (die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen; zu den Berufungsausführungen des steuerlichen Vertreters betreffend den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 siehe dort).

Über die Berufung gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 konnte der Unabhängige Finanzsenat in seiner oa. Entscheidung UFS 20.11.2009, RV/3828-W/09, noch nicht absprechen, weil zur streitgegenständlichen Rechtsfrage (Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges auch für den privat genutzten Gebäudeteil ab 2004) noch ein Beschwerdeverfahren beim Verwaltungsgerichtshof anhängig war. Über diese Beschwerde hat das Höchstgericht nunmehr mit Erkenntnis vom 28. Juni 2012, Zl. 2009/15/0222, abgesprochen (dazu ausführlich unten im Erwägungsteil in dieser Berufungsentscheidung).

In der Berufung gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Verfahrensmangel führte der steuerliche Vertreter aus, es sei

auch für die Veranlagung des Jahres 2004 zu erwähnen, dass die Betriebsprüfung auch hier die unzulässige Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 herangezogen habe und dass jedenfalls bei der Veranlagung für das Jahr 2004 die damals in Österreich geltende Rechtslage 1. Jänner 2004 bis 30. April 2004 und ab dem 1. Mai 2004 anzuwenden gewesen wäre, was einen Verfahrensmangel darstelle. Jedenfalls wende das Finanzamt bei der Veranlagung für 2004, wie auch bei der Veranlagung für 2003, zur Gänze die in Österreich ab dem 1. Mai 2004 geltende Rechtslage an.

Weiters wurde in dieser Berufung zusammenfassend ausgeführt, dass sich der nach österreichischer Rechtslage vorgesehene, nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sei, als nicht mit den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts vereinbar erweise, da die Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 2. Satz der 6. EG-RL keine taugliche Basis bilde. Somit sei auch das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot gemeinschaftsrechtswidrig, da – als Ausfluss zur Entscheidung "Seeling" – der Eigenverbrauch somit steuerpflichtig zu behandeln und der Vorsteuerabzug zu gewähren sei. Darüber hinaus bestünden auch Bedenken, dass das Vorsteuerabzugsverbot per se gemeinschaftsrechtswidrig sei. Sohin sei aber im gegenständlichen Fall das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Grundstücksanteiles zu Unrecht verwehrt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Fall darüber, ob hinsichtlich des gemischt genutzten Gebäudes ab dem Jahr 2004 der volle Vorsteuerabzug zusteht oder – wie in den Jahren bis einschließlich 2003 - nur die auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Zur strittigen Frage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden ab dem Jahr 2004 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Juni 2012, Zl. 2009/15/0222, 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 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 Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschluss 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."

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern - das Aufteilungsverhältnis ist unbestritten – auch in den Jahren ab 2004 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. August 2012