



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr.R.S., G., gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die aus Dr.R.S. und dessen (Halb-)Bruder G.G. bestehende Grundstücksgemeinschaft (Bw.) hat im Jahr 1998 ein Wohngebäude errichtet, welches dem einen Miteigentümer (Dr.R.S.) zur Gänze für Wohnzwecke vermietet worden ist.

Vorher wurde von der Bw. für das Jahr 1998 beantragt, die mit der Errichtung dieses Wohnhauses im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Höhe von insgesamt S 498.983,00 abzuziehen. Diese Vorsteuern wurden jedoch sowohl im Veranlagungsverfahren 1998 als auch dem darauf folgenden Rechtsmittelverfahren vom Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Steiermark - Bescheid vom 7. Dezember 2000, GZ. RV 450/1-8/00 - nicht berücksichtigt. Begründet wurde die Nichtberücksichtigung der Vorsteuern ua. damit, dass das in Rede stehende Wohngebäude unbestritten zur Gänze zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eines der beiden Miteigentümer diene. Aufwendungen für den *„privat genutzten Teil eines Hauses“* würden – so der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129 - *„nicht dadurch den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung verlieren, weil der privaten*

*Nutzung ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt worden ist".* Es läge daher – entgegen der Auffassung der Bw. - unabhängig vom zivilrechtlichen Titel (Mietvertrag oder Vereinbarung über die Gebrauchsüberlassung) eine *private Nutzung des Wohngebäudes* ("*20 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994*") durch einen der Miteigentümer vor, weshalb das "Wohngebäude" auch nicht dem Unternehmensbereich der Miteigentumsgemeinschaft zugeordnet werden könne.

Dieser Auffassung des Berufungssenates folgend hat das Finanzamt in den am 8. Jänner 2003 erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1999, 2000 und 2001 – abweichend von den Erklärungen – die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung wird nun – wie bereits in dem Rechtsmittel das Jahr 1998 betreffend – ua. argumentiert, dass die Behörde die "V+V Richtlinien als Rechtsgrundlage für die Lösung der Rechtsfrage" heranzuziehen gehabt hätte. Unter Punkt 10 Abs. 4 der Richtlinien werde unter Verweis auf den Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984 normiert, dass, wenn ein Miteigentümer einen Gebäudeteil fremdüblich miete und kein Missbrauch vorliege, dieser Gebäudeteil nicht den Charakter einer Einkunftsquelle verliere. Da sich die Behörde bisher "normwidrig ohne Angabe von Gründen geweigert hat, die V+V Richtlinien anzuwenden", werde darauf hingewiesen, dass "ab 26. Juni 2002 durch Einführung des § 117 BAO die V+V Richtlinien (auch für den VwGH) verpflichtend anzuwenden sind."

Im Jahr 1998 wären - so die weiteren Ausführungen der Bw. – die erhaltenen Lieferungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG dem Unternehmen zugeordnet worden. Laut Behörde sei "im Jahr 1998 aber keine unternehmerische Nutzung" vorgelegen. Da jedoch ab dem Jahr 1999 (das Gebäude werde seit dem Frühjahr 1999 bewohnt) zweifellos eine unternehmerische Nutzung gegeben sei, sei jährlich eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen.

Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuerveranlagungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 laut Erklärung unter zusätzlicher positiver Vorsteuerberichtigung von jährlich S 49.898,00 (also jeweils einem Zehntel von S 498.983,00) vorzunehmen.

In seinem zwischenzeitig ergangenen Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, hat nun der VwGH die gegen den oben angeführten FLD-Bescheid vom 7. Dezember 2000, GZ. RV 450/1-8/00 von den beiden Miteigentümern erhobene Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 aus nachstehenden Erwägungen als unbegründet abgewiesen:

*"Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst*

wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Dass das in Rede stehende Wohnhaus auf der im gemeinsamen Eigentum der Beschwerdeführer stehenden Liegenschaft von vorneherein errichtet worden ist, um vom Erstbeschwerdeführer ausschließlich zu privaten Wohnzwecken verwendet zu werden, haben die Beschwerdeführer in einem die Mängel ihrer Beschwerde behebenden Schriftsatz ausdrücklich eingeräumt. Mit dem in Ausführung der Verfahrensrüge erhobenen Vorwurf, die belangte Behörde habe sich ohne vorheriges Parteiengehör auf den Umstand gestützt, dass das in Rede stehende Wohngebäude zur Gänze der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eines Miteigentümers diene, entfernen sich die Beschwerdeführer vom Akteninhalt. Bereits der Prüfer hat in seinem Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung die Feststellung getroffen, dass das Haus vom Erstbeschwerdeführer zu Befriedigung seines Wohnbedürfnisses genutzt werde.

Die Finanzierung der Errichtung des Gebäudes trug wirtschaftlich fast ausschließlich der Erstbeschwerdeführer. Dem Beschwerdevorbringen nach gewährte er dazu der Miteigentumsgemeinschaft ein Darlehen. Die Rückzahlung dieses Darlehens erfolgte nach den im Verwaltungsverfahren unbestrittenen Feststellungen in der Höhe der von den Beschwerdeführern als "Hauptmietzins" bezeichneten Beträge. Nach den – von der Umsatzsteuererklärung samt Beilage ausgehenden – im Verwaltungsverfahren unbestrittenen Feststellungen bestand die Tätigkeit der Miteigentumsgemeinschaft aus umsatzsteuerlicher Sicht lediglich darin, das auf der den Miteigentümern gehörigen Liegenschaft errichtete Wohnhaus zur Gänze einem der beiden Miteigentümer zu dessen ausschließlicher privater Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen.

Bei sämtlichen Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde, handelt es sich demnach um Kosten des Haushalts und der Lebensführung eines Miteigentümers. Die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen, weil die Beschwerdeführer die private Nutzung dieses

*Hauses zivilrechtlich einen Bestandsrechtstitel (zwischen einem Miteigentümer und der Miteigentumsgemeinschaft) zu Grunde gelegt haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129).*

*Sohin kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie das für die Privatnutzung eines Miteigentümers errichtete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich zuordnete und den Vorsteuerabzug versagte. Die belangte Behörde brauchte daher auch nicht auf die im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde aufgeworfenen Fragen einzugehen, ob der Miteigentümergeinschaft überhaupt Unternehmereigenschaft zukomme und ob es sich bei der Vereinbarung um einen Bestandvertrag oder eine bloße Gebrauchsregelung handle. Deshalb erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung mit dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen.*

*Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 keine Bedenken bestehen. Anders als im Fall der Anwendung der die Repräsentationsaufwendungen betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes BGBl. Nr. 297/1995 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2001/13/0255) oder der die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 BGBl. Nr. 201 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2002, 98/14/0198, und vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093) oder der die Steuer für bestimmte Fahrzeuge betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2002, 99/14/0288, und vom 31. Jänner 2002, 2002/15/0005) hat der auf der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie berechtigt, die im Beschwerdefall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG abgesehen werden konnte."*

In der Folge hat das Finanzamt unter Bezugnahme auf dieses VwGH-Erkenntnis die gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2001 gerichteten Berufung als unbegründet abgewiesen. In dem erstmals erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wurde ebenfalls der vom VwGH vertretenen Rechtsauffassung gefolgt und die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt.

Die gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 gerichtete Berufung sowie der Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 werden von der Miteigentumsgemeinschaft ua. wie folgt begründet:

Da sich die Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen 1999, 2000 und 2001 sowie zur Erstveranlagung 2002 ausschließlich auf das Erkenntnis des VwGH stütze, werde auf dieses Erkenntnis eingegangen. Darin beziehe sich der VwGH als einzige Begründung für die Abweisung der Beschwerde auf den § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, obwohl – wie *"die Entwicklung des § 12 UStG Abs. 2 UStG 1994"* zeige - die Anwendbarkeit dieser Bestimmung "für Gebäude vom Gesetz seit jeher durch die Bestimmung der Ziffer 1 ausgeschlossen war." Dies ergäbe sich "aus dem Vorrang der lex specialis, und für den Berufungszeitraum auch aus dem Vorrang der lex posterior."

Das Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, sei daher – so die weiteren Ausführungen der Bw. –

1. (einfach)gesetzeswidrig,
2. widerspräche (auch nach Ansicht des VwGH) dem geltenden Gemeinschaftsrecht,
3. läge das Umsatzsteuergesetz gleichheitswidrig (verfassungswidrig) aus und
4. widerspräche den Erlässen, den Lehrmeinungen und der bisherigen VwGH-Judikatur.

Ad 1) Der VwGH habe völlig willkürlich eine Gesetzesstelle, die auf den Sachverhalt nicht anwendbar sei, als alleinige Grundlage für seine Entscheidung herangezogen. Ein Gesetz gehöre jedoch – ähnlich einem Buch – systematisch gelesen und ausgelegt. Zuerst gehöre die Unternehmereigenschaft geklärt und in einem zweiten Schritt sei zu überprüfen, ob unter Umständen ein Vorsteuerabzug nicht zustünde. Der Schluss, dass, wenn eine Privatnutzung eines Gebäudes durch den "Benützer" vorliege, eine Unternehmereigenschaft der Vermieter nicht vorliegen könne, widerspreche den Denkgesetzen.

Doch selbst wenn die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gegeben wäre, würde für den gegenständlichen Fall das Gebäude als für das Unternehmen angeschafft gelten. Eine Privatnutzung durch den mietenden Hälfteigentümer könne nämlich nur in jener Höhe fingiert werden, die seiner Miteigentumsquote entspreche. Da er nur zu 50% Eigentümer des

Gebäudes sei, könnten auch nur 50% privat genutzt werden. Die Ziffer 2 würde aber voraussetzen, dass eine überwiegende Privatnutzung (über 50%) vorliege.

Ad 2) Trotzdem habe der VwGH die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, "da die angewendete Gesetzesstelle bereits vor dem EU-Beitritt bestanden habe, sei Österreich berechtigt die Vorsteuerauschlussregelung beizubehalten." Für den Zeitraum "vor EU-Beitritt war der § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 nicht auf Gebäude anwendbar." Der vom VwGH zitierte Art. 17 Abs. 6 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie berechtiige Mitgliedsstaaten Vorsteuerauschlüsse, die vor dem Beitritt bestanden hätten, beizubehalten.

Die etwaige Berechtigung, einen Vorsteuerabzug nicht zuzulassen, berechtiige aber nicht, "eine Unternehmereigenschaft auf Grund einer vermeintlichen Fiktion auszuschließen."

Ad 3) Es gäbe keinen Grund, warum Miteigentumsgemeinschaften, die an einen Miteigentümer vermieten, umsatzsteuerlich anders behandelt werden sollten, als Miteigentumsgemeinschaften, die an Dritte vermieten würden.

Es gäbe keinen Grund, warum die bloße interne Verrechnung von Betriebskosten zwischen Miteigentümern Unternehmereigenschaft vermittele, während sich aus echter Vermietung keine Unternehmereigenschaft ergeben sollte.

Es gäbe keinen Grund, warum bei minimalster betrieblicher Verwendung eines Gebäudes (99,99% Privatnutzung) für das ganze Gebäude der Vorsteuerabzug zustünde (Umsatzsteuernovelle 2003, BGBl. I 134/2003), für echte Vermietung aber nicht.

Ad 4) Auf das Aufzählen von Beispielen werde wegen zu vermutender Amtsbekanntheit verzichtet.

Abschließend werde für den Fall der Nichtstattgabe seitens der Bw. beantragt, die Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung über die EU-Konformität in Hinblick auf die 6. EG-Richtlinie vorzulegen.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Bw. "Beschwerde bei der Kommission der Europäischen Gemeinschaften wegen Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechtes durch den Verwaltungsgerichtshof eingebracht habe."

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

Der VwGH hat in seinem mehrfach zitierten Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, die Auffassung vertreten, dass es sich bei sämtlichen Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug begehrt worden sei, um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung eines der Miteigentümer gehandelt habe. Diese Aufwendungen würden den Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen verlieren, weil der *privaten Nutzung* ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt worden ist. Folglich ist das *für die Privatnutzung eines*

*Miteigentümers errichtete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen und der Vorsteuerabzug zu versagen.*

Allein damit ist aber (auch) das Schicksal der gegenständlichen Berufung besiegelt, da es – mangels Unternehmensbereiches – auch keine "unternehmerische Nutzung" ab dem Zeitpunkt geben kann, ab dem das Wohnhaus von einem Miteigentümer tatsächlich *bewohnt worden ist (Frühjahr 1999)*. Der Antrag auf "positive Vorsteuerberichtigung" gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ab dem Jahr 1999 geht daher schon mangels Vorliegens der für die Anwendung der genannten Bestimmung notwendigen Voraussetzungen ("Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer *in seinem Unternehmen verwendet oder nutzt*") ins Leere.

Zu der in der Berufung sowie im Vorlageantrag geäußerten massiven Kritik an dem VwGH-Erkenntnis wird lediglich bemerkt, dass diese Kritik aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates nicht gerechtfertigt ist, und der Verwaltungsgerichtshof die von ihm vertretene Rechtsauffassung überzeugend dargelegt hat.

Was die immer wieder urgierte Anwendung der V+V-Richtlinien auf den gegenständlichen Berufungsfall sowie deren - laut Bw. - "*verpflichtende*" Anwendung "*ab dem 26. Juni 2002 durch die Einführung des § 117 BAO*" anlangt, wird bemerkt:

Der mit 26. Juni 2002 in Kraft getretenen § 117 BAO (idF des AbgRmRefG BGBl. I Nr. 97/2002) wurde zwischenzeitig vom VfGH mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua., ohne Fristsetzung als verfassungswidrig aufgehoben.

Diese Bestimmung ist somit in allen offenen Verfahren – also auch dem gegenständlichen Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat - nicht mehr anzuwenden (BGBl. I Nr. 2/2005, ausgegeben am 14. Jänner 2005).

Zu der "rechtlichen" Qualität von Richtlinien (bzw. Erlässen) des BMF wird grundsätzlich festgehalten, dass diese - mangels Vorliegens eines normativen Charakters - laut ständiger Judikatur des VwGH (vgl. ua. Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139) keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen zu begründen vermögen. Es erübrigt sich daher jede weitere Auseinandersetzung mit den darauf Bezug nehmenden Argumenten der Bw..

Was schließlich das Vorabentscheidungsersuchen anlangt, hat der VwGH (ebenso) bereits in seinem Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, die Umsatzsteuer betreffend das Jahr 1998, dargelegt, weshalb davon seiner Ansicht nach abgesehen werden konnte; eine Auffassung, die seitens des unabhängigen Finanzsenates auch im gegenständlichen, die Folgejahre betreffenden Verfahren, geteilt wird.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. April 2005