



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des GP, vertreten durch Plan Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 entschieden:

**Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird abgewiesen.**

**Die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 werden wie folgt abgeändert.**

**Umsatzsteuer 2004:**

Die Vorsteuer wird mit 11.260,53 € festgesetzt.

Eine Kürzung gemäß § 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 und 5 erfolgt nicht.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher mit 29.610,30 € festgesetzt.

**Umsatzsteuer 2005:**

Die Vorsteuer wird mit 4.923,83 € festgesetzt.

Eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 erfolgt nicht.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher mit 36.975,57 € festgesetzt.

**Umsatzsteuer 2006:**

Eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 erfolgt nicht.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher mit 38.719,23 € festgesetzt.

**Umsatzsteuer 2007:**

Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 wird mit 948,81 € festgesetzt.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher mit 40.248,62 € festgesetzt.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat in den Jahren 2003 bis 2005 ein Gebäude errichtet, das er unstrittig von Dezember 2004 bis Ende 2006 zu 6,23% für unternehmerisch und zu 93,77% privat nutzte. Ab 2007 beträgt die unternehmerische Nutzung (vorläufig) 0%.

Unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Seeling hat der Berufungswerber die ihm für das Gebäude in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zur Gänze als Vorsteuer geltend gemacht und die Privatnutzung (als Eigenverbrauch) versteuert. Für die im Jahr 2004 angeschaffte Büroeinrichtung machte er (ebenfalls) den Vorsteuerabzug geltend. Für 2007 berichtigte er (zu seinem Lasten) die für die Büroeinrichtung sowie die für das Gebäude geltend gemachten Vorsteuern um 1/5 bzw 1/20.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung nahm das Finanzamt für nachstehende Zeiträume folgende Änderungen (gegenüber den Erklärungen) vor:

2003: Kürzung der Vorsteuern für das Gebäude um 93,77%.

2004: Berichtigung der für 1-4/2004 anerkannten Gebäude-Vorsteuern iHv 93,77% (zu Lasten des Berufungswerbers); Kürzung der Gebäude-Vorsteuern 5-12/2004 um 93,77%; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2005: Berichtigung der für die Vorjahre anerkannten Vorsteuern für das Gebäude (abzüglich Berichtigung 2004) um 11/12 von 1/10 (zu Lasten des Berufungswerbers); gänzliche Aberkennung der Vorsteuern für 2005; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2006: Berichtigung der für die Jahre vor 2005 anerkannten Vorsteuern für das Gebäude (abzüglich Berichtigung 2004) um 1/10 (zu Lasten des Berufungswerbers); keine Besteuerung der Privatnutzung.

2007: Berichtigung der für die Jahre vor 2005 anerkannten Vorsteuern für das Gebäude (abzüglich Berichtigung 2004) um 1/10 (zu Lasten des Berufungswerbers); Stornierung der vom Berufungswerber für das Gebäude vorgenommenen Vorsteuerberichtigung.

Das Finanzamt begründete die Änderungen damit, dass der im Beitrittszeitpunkt bestehende Vorsteuerauschluss bis 2003 beibehalten wurde, dass ab Mai 2004 die Vorsteuern hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils ebenfalls nicht mehr abgezogen werden dürfen, weshalb auch die für den Zeitraum 1-4/2004 für den privaten Nutzungsanteil gewährten Vorsteuern zur Gänze zu berichtigen sind und dass die ab Februar 2005 angefallenen Umsatzsteuern aufgrund der Einführung der 10%-Grenze (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) zur Gänze nicht als Vorsteuer abgezogen werden dürfen, weshalb auch entsprechende Berichtigungen hinsichtlich der für vorherige Zeiträume anerkannten Gebäude-Vorsteuern vorzunehmen sind.

Die Stornierung der Besteuerung der Privatnutzung erfolgte (offensichtlich) deswegen, weil hinsichtlich der Privatnutzung ohnehin (im Ergebnis) kein Vorsteuerabzug gewährt wurde. Die Stornierung der vom Berufungswerber für 2007 vorgenommenen Vorsteuerberichtigung betreffend das Gebäude erfolgte (offensichtlich) deswegen, weil statt dessen die oa. Berichtigungen vorzunehmen waren.

In den dagegen eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertreterin zur Begründung Folgendes aus:

**I. Als Begründung zur Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 führen wir Folgendes aus:**

**Anwendbarkeit des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG:**

In seinem Erkenntnis vom 28.5.2009 gelangt der VwGH zu dem Erkenntnis, dass die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG autonom anwendbar ist und Österreich das in Art 17 Abs 6 der 6. MWStR normierte Beibehaltungsrecht zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf diese Bestimmung nicht aufgegeben hat. Diese Auffassung widerspricht - wie nachfolgend dargestellt wird - der ständigen Rechtsprechung des EuGH, weshalb der UFS nicht an diese unzutreffende Auslegung gebunden ist.

Nach Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MWStR ist es einem Mitgliedstaat erlaubt, alle Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beizubehalten, die vor dem Inkrafttreten der 6. MWStR bestanden haben. In Österreich ist die 6. MWStR zum Zeitpunkt des EU-Beitritts in Kraft getreten. Daher ist der 1.1.1995 maßgeblich für die Anwendung des Beibehaltungsrechts.

**I.1. Keine Klarstellung durch EuGH:**

Obwohl der EuGH die Frage, ob sich durch die irrtümliche Änderung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG auch Auswirkungen auf das Beibehaltungsrecht in Bezug auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ergeben haben, dahingehend beantwortet hat, dass es darauf ankommt, ob die beiden nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung zueinander stehen oder autonom sind, ist die Schlussfolgerung, dass der EuGH die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als vom Beibehaltungsrecht umfasst ansieht, nicht zwingend.

Denn die Frage, ob § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG den Vorgaben des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR entspricht, war nicht Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens! Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH trifft allein das vorlegende Gericht die Entscheidung über den Inhalt einer Vorlagefrage. Das betrifft neben der Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung auch die Erheblichkeit der Frage(n). Die Prüfung durch den EuGH beschränkt sich daher auf den konkreten Inhalt der Vorlagefrage(n).

Diesem wurde aber nur die Frage vorgelegt, ob sich durch die irrtümliche Änderung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG auch Auswirkungen auf das Beibehaltungsrecht in Bezug auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ergeben haben. Daher musste der EuGH davon ausgehen, dass die Anwendbarkeit des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR im Hinblick auf die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG außer Zweifel stand. Auch aus der Urteilsbegründung ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass der EuGH die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG einer näheren Prüfung in Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Beibehaltungsrecht unterzogen hätte.

**I.2. Anwendbarkeit des Beibehaltungsrechts als acte-claire?**

Tatsächlich dürfte der VwGH aber auch kein Interesse an einer Überprüfung der Anwendbarkeit des Beibehaltungsrechts in Bezug auf die Regelung § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG durch den EuGH gehabt haben. Denn der VwGH (28.10.2004, 2001/15/0028) hat diese Frage bereits in einem Erkenntnis aus 2004 eigenständig - ohne Befassung des EuGH - gelöst. Darin hat er ausgeführt, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit a EStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken bestehen, weil der auf dieser Bestimmung beruhende Ausschluss vom Vorsteuerabzug betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung seit Inkrafttreten der 6. MWStR in Österreich zum 1.1.1995 unverändert besteht. Deshalb ist Österreich nach Art 17 Abs 6 der 6. MWStR berechtigt, diese Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der *C.I.L.F.I.T.* Rechtsprechung von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art 234 EG abgesehen werden konnte.

In seinem Erkenntnis (2005/14/0091) vom 26.3.2007 hat der VwGH seine Rechtsprechung zu § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG weiter konkretisiert und festgehalten, dass „*jedenfalls Wohnräume (für den*

*privaten Wohnbedarf gestaltetes Wohnhaus, Villa, Bungalow, Eigentumswohnung*) „bestimmte Gegenstände“ iSd Rn 22 des Urteil *Royscot*“ darstellen, die vom Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR erfasst sind. Obwohl die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit a EStG nach Ansicht des VwGH „unzweifelhaft“ in Art 17 Abs 6 der 6. MWStR Deckung findet, dürfte der VwGH in der Folge offenbar doch Zweifel an seiner zunächst weiten und undifferenzierten Auslegung des Beibehaltungsrechts bekommen haben. Jedenfalls dürfte es ihm notwendig erschienen sein, klarzustellen, dass es sich bei den vom Vorsteuerauschluss betroffenen Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung zumindest um „bestimmte Gegenstände“ iSd Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Royscot* handelt. Nach dieser Rechtsprechung, ist Art 17 Abs 6 der 6. MWStR so auszulegen, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausschließen können und dass sich der Ausdruck „alle Ausschlüsse“ auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter bezieht.

**Dabei übersieht der VwGH allerdings, dass die der Rs *Royscot* zu Grunde liegende britische Bestimmung den Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge unabhängig von der Verwendung des vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Gegenstandes vorgesehen hat. Der Vorsteuerabzug war daher auch dann ausgeschlossen, wenn das Kraftfahrzeug ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet wurde.**

Bei den vom VwGH behandelten Wohnräumen ergibt sich das Abzugsverbot hingegen erst aufgrund der privaten Verwendung durch den Unternehmer. Es besteht daher beispielsweise kein Zweifel darüber, dass eine von einem Rechtsanwalt erworbene Eigentumswohnung, in der dieser seine Kanzlei einrichtet, (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen) zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Nur wenn er abgrenzbare Räumlichkeiten dieser Eigentumswohnung überwiegend für private Wohnzwecke verwendet, tritt insoweit ein (anteiliger) Vorsteuerauschluss ein. „Wohnräume“ sind daher nicht *per se* als „bestimmter Gegenstand“ vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Vielmehr ergibt sich das Abzugsverbot erst durch die überwiegende private Nutzung abgrenzbarer Räumlichkeiten.

Die Zulässigkeit der Anwendung des Beibehaltungsrechts des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR auf Wohnräume, die erst durch die überwiegende private Nutzung zu „bestimmten Gegenständen“ werden, ist aber in Hinblick auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH (insbesondere EuGH 30.3.2006, Rs C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Slg 2006 I-03039) abzulehnen.

### **1.3. Aufgabe des Beibehaltungsrechts durch Verwaltungspraxis:**

Fraglich ist ferner, ob das Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR nicht bereits durch die Verwaltungspraxis aufgegeben wurde, da jenen Steuerpflichtigen, die sich ab Inkrafttreten der 6. MWStR - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Lennartz* (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, Slg 1991 I-03795) und *Armbrecht* (EuGH 4.10.1995, Rs C-291/92, Slg 1995 I-02775) unmittelbar auf die Richtlinie beriefen der volle Vorsteuerabzug gewährt wurde. **Zudem sehen die UStR in Rz 1906 vor, dass in diesen Fällen (zumindest bis zum 31.12.1997) der volle Vorsteuerabzug zu gewähren war.**

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Metropol und Stadler* (EuGH 8.1.2002, Rs C-409/99, Slg 2002 I-00081) sind die Mitgliedstaaten aufgrund des Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MWStR berechtigt, jene nationalrechtlichen Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre **Behörden** zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWStR tatsächlich anwandten. Demnach umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ iSd Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MWStR nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und **Verwaltungspraktiken** der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates. Dies gilt jedoch nicht nur für jene Verwaltungspraktiken, die bereits im Inkrafttretenszeitpunkt bestanden haben, sondern auch für jene, die später - also nach dem Inkrafttreten der 6. MWStR - den Vorsteuerabzug zuließen. Nach Auffassung des EuGH (EuGH 14.6.2001, Rs C-345/99 *Kommission/Frankreich*, Slg 2001 I-04493) ist die Regelung eines Mitgliedstaats, die bestehende Ausschlussstatbestände nach dem Inkrafttreten der 6. MWStR ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Richtlinie näher kommt, gemeinschaftsrechtlich gedeckt. Da die Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs durch die Verwaltungspraxis mit einer Änderung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften gleichzusetzen ist, und

eine solche dem Gemeinschaftsrecht entspricht bzw zu einer Angleichung an die Vorgaben der 6. MWStR führt, **ist davon auszugehen, dass das Beibehaltungsrecht bereits durch die gängige Verwaltungspraxis aufgegeben wurde.** Es kann daher auch im Hinblick auf den Umstand, dass der volle Vorsteuerabzug nur jenen Steuerpflichtigen zugesprochen wurde, die sich auf eine unmittelbare Anwendung der 6. MWStR beriefen, nicht argumentiert werden, dass die zuständigen Finanzbehörden die Rechtslage verkannt hätten, und die Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs zu Unrecht erfolgt ist. Diese Argumentation versperrt sich schon deshalb, weil es - wie die zahlreichen Beispiele beweisen - sich dabei nicht um Einzelfälle gehandelt hat.

**Wurde jedoch das Beibehaltungsrecht einmal aufgegeben und der Vorsteuerabzug gewährt, ist eine spätere Ausweitung des Vorsteuerauschlusses auf das ursprüngliche Ausmaß nach der Rechtsprechung des EuGH nicht mehr zulässig (VwGH 24.9.2003 98/14/0198).**

#### **I.4. Zwischenergebnis 2004:**

Der auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gestützte Ausschluss vom Vorsteuerabzug widerspricht den Vorgaben der 6. MWStR und findet § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG auch in der Stillstandsklausel des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR keine Deckung.

#### **II. Als Begründung zur Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 bis 2006 führen wir Folgendes aus:**

Mit Wirkung ab 1.1.2004 wurde die unechte Befreiung für den Eigenverbrauch gestrichen. Mangels gleichzeitiger Einführung eines Vorsteuerabzugsverbotes und der nicht absehbaren Tragweite des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wurde seitens der Finanzverwaltung der volle Vorsteuerabzug gewährt. Diese Finanzverwaltungspraxis ist auch den UStR 2000, Rz 2003 zu entnehmen. Daraus folgt, dass iSd EuGH-Rechtsprechung in der Rs *Metropol Treuhand und Stadler* (EuGH 8.1.2002, C-409/99, Slg 2002 I-00081) **das Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR hinsichtlich gemischt genutzter Gebäude (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG) endgültig aufgegeben worden ist.**

**§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG kann somit zumindest ab dem 1.1.2004 keine Anwendung mehr auf den Vorsteuerauschluss bei der Errichtung von gemischt genutzten Gebäuden finden!**

#### **II.A. Vorsteuerberichtigung:**

##### **II.A.1. § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG als Zuordnungsvorschrift?**

Nach Auffassung der Außenprüfung, der auch das zuständige Finanzamt gefolgt ist, sind Gebäude mit Wirkung 1.2.2005, die nicht zu 10 % unternehmerisch genutzt werden, nicht mehr dem Unternehmensbereich zugehörig, weshalb von einer Änderung der Verhältnisse gem § 12 Abs 10 UStG auszugehen sei.

In diesem Zusammenhang ist vorweg darauf hinzuweisen, dass zwischen der Zuordnung und dem Vorsteuerabzug strikt zu trennen ist. Die 10 %-Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG darf daher nicht automatisch als Zuordnungsvorschrift, die auch ein Ausscheiden aus dem Unternehmensbereich zur Folge haben kann, verstanden werden. Zwar lässt der Wortlaut dieser Bestimmung vermuten, dass damit eine Zuordnung zum Unternehmensbereich ausgeschlossen ist („... *als für das Unternehmen ausgeführt* ...“), doch ist diese Auslegung nicht zwingend. So hat der VwGH (29.3.2001, 2000/14/0155 mit Verweis auf das Erkenntnis vom 16.12.1991, 91/15/0045) in seinem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH vom 29.3.2001 bemerkt, dass es sich bei der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG, welche in gleicher Weise wie § 12 Abs 2 Z 1 UStG formuliert ist, entgegen dem Wortlaut der Regelung, lediglich um eine den Vorsteuerabzug ausschließende Regelung handelt, jedoch nicht die Zuordnung zum Unternehmensbereich verhindert. Aufgrund der gleich lautenden Formulierung muss wohl Selbiges auch für die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG gelten, durch die der Vorsteuerabzug nicht zur Gänze versagt wird, sondern an ein bestimmtes unternehmerisches Mindestnutzungsmaß geknüpft wird.

Hinsichtlich der erteilten Ermächtigung ist auf Art 1 der Entscheidung des Rates vom 13.12.2004 (2004/866/EG, ABl. 18.12.2004 L 371/47) hinzuweisen, worin festgelegt wird, dass die Republik

Österreich ermächtigt wird, abweichend von Art 17 Abs 2 der 6. MWStR den Abzug der Mehrwertsteuer auf Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden. Dem Wortlaut der Ermächtigung nach hat Österreich daher lediglich das Recht erhalten, den Vorsteuerabzug für geringfügig unternehmerisch genutzte Gegenstände auszuschließen, nicht jedoch auch die Zuordnung einzuschränken. Eine ermächtigungskonforme Interpretation der Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG kann daher nur ergeben, dass mit dieser Vorschrift nur der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein soll.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Art 27 und die auf ihm beruhenden Abweichungen eng auszulegen (vgl unter anderem EuGH 15.6.1989 Rs 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Slg 1989, 1737). Abweichungen von den übrigen Bestimmungen der 6. MWStR sind nur insoweit zulässig, als sie im Rahmen der in Abs 1 genannten Ziele bleiben (EuGH 4.7.1995 Rs C-62/93 *Soupergaz*, Slg 1995 I-1883). Darüber hinaus muss die Sondermaßnahme zur Erreichung des Ziels unbedingt erforderlich sein (EuGH 27.2.1997, Rs C-63/96 *Skripalle*, Slg 1997 I-2847, Rn 24 mwN). Genehmigte Abweichungen sind demnach nur dann von Art 27 Abs 1 der 6. MWStR gedeckt, wenn sie verhältnismäßig in Hinblick auf das Ziel der Vereinfachung bzw der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen sind (EuGH 29.4.2004 Rs C-17/01 *Sudholz*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

Artikel 27 Abs 1 der 6. MWStR ist somit zwar, wie sich aus dem Urteil des EuGH in der Rs *Lennartz* ergibt, geeignet, um eine 10 %-Grenze einzuführen, doch darf diese Ausnahmeregelung nicht in unverhältnismäßiger Weise angewendet werden. In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen des GA *Jacobs* in der Rs *Lennartz* hinzuweisen, der in Bezug auf die gegenüber Frankreich erteilte Ermächtigung darlegt, dass eine Maßnahme, die das Abzugsrecht von einer mindestens 10%igen unternehmerischen Verwendung abhängig macht, auf den ersten Blick sicher nicht unangemessen oder unverhältnismäßig im Hinblick auf die beabsichtigten Ziele ist. Gleichzeitig hebt er jedoch auch hervor, dass Frankreich bei späterer Erweiterung der unternehmerischen Nutzung eine Vorsteuerberichtigung zulässt. Er erklärt dazu, dass er es für vollkommen angemessen halte, dass Frankreich den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung in dieser Weise beschränkt, da es sicher fraglich ist, ob der Ausschluss späterer Berichtigungen notwendig wäre, um die Ziele dieser Maßnahme zu erreichen. Die 10 %-Grenze wird daher nur insoweit gerechtfertigt sein, als sie den Vorsteuerabzug versagt, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges eine geringfügige unternehmerische Verwendung erfolgt bzw beabsichtigt ist. Denn nur insoweit ist die 10 %-Grenze zur Erreichung des mit ihr verfolgten Vereinfachungszieles unbedingt erforderlich. Eine spätere Vorsteuerkorrektur darf damit nicht ausgeschlossen sein. Dies würde im Verhältnis zum beabsichtigten Ziel der Vereinfachung eine unverhältnismäßige Maßnahme darstellen. Ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand zunächst nur geringfügig und erst später zu 10 % oder mehr unternehmerisch nutzt, soll nicht schlechter gestellt sein, als ein Unternehmer, der den Gegenstand von Anfang an zu mindestens 10 % unternehmerisch nutzt. Der Ausschluss einer Vorsteuerkorrektur würde zu unverhältnismäßigen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den beiden Unternehmern führen. Die Möglichkeit einer Vorsteuerkorrektur setzt jedoch voraus, dass der betroffene Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Eine Einschränkung der Zuordnungsmöglichkeit findet danach im Gemeinschaftsrecht keine Deckung. Dem Unternehmen dienende Gegenstände müssen daher dem Unternehmensbereich zugeordnet werden können, wenngleich für sie der Vorsteuerabzug teilweise oder zur Gänze ausgeschlossen sein kann.

**§ 12 Abs 2 Z 1 UStG ist daher als bloßes Vorsteuerabzugsverbot und nicht als Zuordnungsverbot zu interpretieren.** Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach Gebäude, die nicht zu 10 % unternehmerisch genutzt werden, ab 1.2.2005 nicht mehr dem Unternehmensbereich zugehörig sind, ist daher **unzutreffend**. Ein Ausscheiden aus dem Unternehmensbereich kann mit Inkrafttreten der 10 %-Grenze nicht verbunden sein.

Auch die in diesem Zusammenhang vom bundesweiten Fachbereich für Umsatzsteuer geäußerte Ansicht, dass der Fall der Anwendung der 10 %-Regelung dem im VwGH-Erkenntnis vom 15.12.1991 (16.12.1991, 91/15/0045) zugrunde liegende Sachverhalt vergleichbar sei, kann in Zweifel gezogen werden. Der Vorsteuerauschluss in § 12 Abs 2 Z 2 lit a und b UStG betrifft nur bestimmte Kategorien von Gegenständen (wie eben zB PKW) und bewirkt unabhängig vom Umfang der unternehmerischen

Nutzung einen gänzlichen Ausschluss des Vorsteuerabzugs. Im Unterschied dazu ist der Vorsteuerausschluss, welcher durch die 10 %-Regelung in § 12 Abs 2 Z 1 UStG hervorgerufen wird, an ein Mindestnutzungsmaß geknüpft und betrifft sämtliche Lieferungen und Leistungen. Wird ein dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigender Gegenstand zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt, so steht der Vorsteuerabzug zu. Beträgt die unternehmerische Nutzung hingegen weniger als 10 %, steht für ein und denselben Gegenstand der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht zu. Die Vergleichbarkeit dieser beiden Regelungen und eine Übertragung der Judikatur des VwGH bezüglich PKW-Umbau bzw der daraus abgeleiteten Rechtsfolgen auf den vorliegenden Fall der unter 10 % unternehmerisch genutzten Gebäude, ist unter diesem Blickwinkel höchst fraglich.

## II.A.2. Vorsteuerkorrektur durch Einführung einer 10 %-Grenze?

Bei der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 eingeführten 10 %-Grenze handelt es sich um eine Vereinfachungsmaßnahme iSd Art 27 Abs 1 der 6. MWStR, die als **Ausnahmebestimmung** anzusehen ist. Ausnahmebestimmungen sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eng auszulegen, damit unterschiedlich hohe steuerliche Belastungen in den Mitgliedstaaten möglichst vermieden werden. Aus diesem Grund muss auch die 10 %-Regelung möglichst eingeschränkt angewandt werden. Sie darf nur insoweit angewendet werden, als dies für die mit dieser Regelung verfolgte **Zielsetzung der Vereinfachung** unbedingt erforderlich ist. Dies bedeutet, dass die Prüfung des Ausmaßes der unternehmerischen Nutzung von mindestens 10 % für Zwecke des Vorsteuerabzuges ausschließlich auf den **Zeitpunkt des Leistungsbezuges** vorzunehmen ist, eine spätere Nutzungsänderung aber nicht zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs im Wege der Berichtigung führen kann.

Das entscheidende Argument gegen eine Vorsteuerkorrektur ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 12 Abs 10 UStG. So ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UStG 1994 (EB zur Regierungsvorlage zum UStG 1994, XVIII.GP, 1715 BlgNR) zu entnehmen, dass die in den Regelungen des § 12 Abs 10 und 11 UStG erfolgte Zitierung des § 12 Abs 3 UStG zum Ausdruck bringen soll, dass eine Änderung der Verhältnisse nur dann vorliegt, wenn sich die dort **angeführten** zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug der Vorleistungen führenden befreiten **Umsätze ändern**. Diesen Zusammenhang der Vorschriften des § 12 Abs 10 und 11 UStG mit jener des § 12 Abs 3 UStG betonen auch *Scheiner/Kolacny/Caganek* (UStG 1994, § 12 Anm 565), *Kolacny/Mayer* (§ 12 Anm 45) sowie die UStR 2000 Rz 2072.

**Angesichts dieses Regelungsinhalts kann die Einführung der allgemeinen 10 %-Grenze nicht als Berichtigungsfall des § 12 Abs 10 UStG angesehen werden, denn die Änderung der Verhältnisse im Hinblick auf die Umsätze, für welche die Vorleistungen bezogen werden, tritt nicht ein.** Die nunmehr erforderliche Mindestnutzung lässt das Verhältnis von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen des Unternehmers unberührt. Der Unternehmer tätigt auch nach Inkrafttreten des § 12 Abs 2 Z 1 UStG weiterhin steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze. Eine Anwendung des § 12 Abs 10 UStG auf Fälle, bei denen die unternehmerische Nutzung von Gebäuden unverändert bei unter 10 % liegt, ohne dass damit jedoch auch eine Änderung zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen verbunden ist, ist daher als nicht gesetzeskonform abzulehnen.

Gegen eine Vorsteuerkorrektur, insbesondere für den Fall, wo die unternehmerische Verwendung von Gebäuden unverändert bei unter 10 % verbleibt, könnte auch die in § 28 Abs 25 Z 4 UStG normierte **Übergangsbestimmung** sprechen, die wohl so verstehen ist, dass die 10 %- Grenze nur *pro futuro*-Fälle betreffen soll. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 28 Abs 25 Z 4 UStG ist die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach Ablauf des der Veröffentlichung der Ermächtigung zu dieser Regelung gem Art 27 der 6. MWStR im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften folgenden Kalendermonates ausgeführt werden bzw sich ereignen. Eine Korrektur des zuvor geltend gemachten Vorsteuerabzugs durch die Anwendung des § 12 Abs 10 UStG könnte somit möglicherweise im Widerspruch zum Gesetzeszweck bzw dessen zeitlichen Anwendungsbereich stehen (indirekte Rückwirkung).

Auch die Rechtsprechung des EuGH könnte gegen eine solcherart „rückwirkende“ Versagung des Vorsteuerabzuges, sprechen. In der Rs *Lennartz* führt der EuGH wörtlich aus: „*Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, sind die Mitgliedstaaten kraft der in Art 189 Abs 3 EWG-Vertrag verankerten*

*allgemeinen Verpflichtung gehalten, allen Vorschriften der 6. MWStR nachzukommen. Soweit keine abweichende Regelung gem Art 27, der den Mitgliedstaaten eine Mitteilungspflicht auferlegt, geschaffen worden ist, können die staatlichen Steuerbehörden einem Steuerpflichtigen keine von der (6.) MWStR abweichende Vorschrift entgegenhalten* (der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf sein Urteil vom 13.2.1985 Rs 5/84, *Direkt Cosmetics*, Slg 1985 S 617).“ Der EuGH lehnt damit allgemein die Anwendung von Vorschriften, die nicht den Vorgaben der 6. MWStR entsprechen, für Zeiträume ab, in denen eine Genehmigung für diese abweichenden Vorschriften **noch nicht erteilt wurde**. Diese restriktive Auslegung spricht daher gegen eine Vorsteuerkorrektur für Gebäude, die noch vor Genehmigung dieser Ausnahmeregelung errichtet oder angeschafft wurden, da damit zumindest indirekt ein rückwirkender Vorsteuerauschluss für Zeiträume bewirkt werden würden, für welche eine Genehmigung noch nicht vorlag. Die Genehmigungspflicht muss daher so verstanden werden, dass Gegenstände, die vor Einführung der Regelung über das Mindestnutzungsmaß angeschafft wurden, niemals von dieser Mindestnutzungsgrenze betroffen sind. Somit auch nicht über den Weg der Vorsteuerberichtigung.

Auch ist die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur nicht durch die (6.) MWStR gedeckt. Der Wortlaut des Art 20 Abs 1 der 6. MWStR, welcher die Berichtigung ursprünglich vorgenommener Vorsteuerabzüge vorsieht, ist zwar sehr allgemein gehalten und räumt den Mitgliedstaaten weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten ein. Eine durch eine Gesetzesänderung veranlasste Vorsteuerkorrektur, im Rahmen derer es zu keinem Wechsel von besteuerten zu nicht besteuerten Umsätzen kommt, könnte daher durch die 6. MWStR gedeckt sein. Zu betonen ist allerdings, dass die Mitgliedstaaten diese ihnen durch § 20 Abs 1 der 6. MWStR eingeräumten Befugnisse auch tatsächlich in Anspruch nehmen müssen, um sodann auf Basis der nationalen Regelung eine Vorsteuerkorrektur vornehmen zu können. Der österreichische Gesetzgeber hat diesen ihm offenbar zustehenden Gestaltungsspielraum jedoch nicht genützt. Er ging, wie erwähnt, vielmehr davon aus, dass § 12 Abs 10 UStG nur dann zum Tragen kommen soll, wenn sich das Verhältnis der gem § 12 Abs 3 UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden steuerpflichtigen zu steuerfreien Umsätzen ändert.

Abschließend ist zu prüfen, ob gegebenenfalls der gemeinschaftsrechtlich gebotene Vertrauensschutz einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs 10 UStG, die eine indirekte Rückwirkung darstellt, entgegensteht. Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 29.4.2004 Rs C-487/01 *Gemeente Leusden*, Rn 66 und 70) können Wirtschaftsteilnehmer dann nicht auf den Fortbestand eines einmal geschaffenen rechtlichen Rahmens vertrauen, wenn die 6. MWStR den Mitgliedstaaten weitgehende (Änderungs-)Befugnisse einräumt. Die Inanspruchnahme der Vereinfachungsmaßnahme des Art 27 Abs 1 der 6. MWStR, die nach der Rechtsprechung des EuGH sehr eng auszulegen ist, kann grundsätzlich aber nicht als geeignete (Änderungs-)Befugnis angesehen werden. Ferner hätte der nationale Gesetzgeber - die Inanspruchnahme des Art 27 der 6. MWStR als geeignete Maßnahme vorausgesetzt - darauf achten müssen, dass die Umsetzung nicht plötzlich und unvorhersehbar vollzogen wird, damit den betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wird, sich an die neue Gesetzeslage anzupassen (EuGH 22.11.2001, Rs C-301/97, *Niederlande/Rat*, Slg. 2001 I-8853 Rn 43; dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen; EuGH 15.12.1987 Rs C-326/85 *Niederlande/Kommission*, Slg 1987 S 5091 Rn 24). **Da eine nach § 12 Abs 10 UStG vorzunehmende Vorsteuerkorrektur keine geeignete Übergangsbestimmung darstellt, würde eine auf dieser Grundlage vorzunehmende Vorsteuerkorrektur gegen den Vertrauensschutzgrundsatz verstoßen.**

## **II.B. Kürzung des Vorsteuerabzugs; Nicht Steuerbarkeit des Eigenverbrauchs:**

Das Finanzamt beruft sich darauf, dass der „Eigenverbrauch“ eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nach § 3 Abs 1a Z 1 UStG nicht umsatzsteuerbar sei. Diese Bestimmung ist mit **1.5.2004** in Kraft getreten (BGBl 2004/27). Korrespondierend wurde in § 12 Abs 3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot iZm 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 UAbs 2 der 6. MESTR. Die Neureglung sei deshalb eingeführt worden, da die „*konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu*



erheblichen Steuerausfällen führen würde“ und Weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmer vorläge.

Nach der Rz 2000 der UStR 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neureglung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. 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, Rs *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 ist, weshalb die Befreiung für Vermietungstätigkeiten nicht anwendbar ist. Da die Privatnutzung als steuerpflichtiger Eigenverbrauch zu behandeln ist, steht auch der volle Vorsteuerabzug zu.

In seinem Urteil vom 14.7.2005 in der Rs *Charles & Charles-Tijmens* stellt der EuGH fest, dass Art 6 Abs 2 und Art 17 Abs 2 und 6 der 6. MWStR einer Regelung entgegen stehen, die es ausschließt, dass ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut, das zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für andere Zwecke verwendet wird, insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und gegebenenfalls die beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abzieht.

Für die nationale Rechtslage ergeben sich aus der Entscheidung des EuGH in der Rs *Charles & Charles-Tijmens* folgende Konsequenzen: Der EuGH setzt sich in diesem Urteil erstmals mit der Thematik der Wettbewerbsverzerrung, wie sie in Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR angesprochen ist, auseinander. In diesem Zusammenhang betont er zunächst in ständiger Rechtsprechung nochmals, dass eine 100%ige Zuordnung bei gemischter Nutzung zwingend möglich sein muss, womit auch das Recht auf vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug entsteht. Die private Nutzung ist als Folge dieser Zuordnungsentscheidung einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Von einer Gleichstellung mit einer Dienstleistung gegen Entgelt kann gem Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR nur dann abgesehen werden, wenn diese nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.

Der Anwendungsbereich des Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR ist nach dieser Rechtsprechung allerdings nur sehr eingeschränkt möglich. Denn nach dem vorliegenden Urteil dürfte eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz, dass die private Verwendung einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist, nur dann möglich sein, wenn dies zur Vereinfachung der Steuererhebung dient. Damit räumt Art 6 Abs 2 UAbs 2 offenbar lediglich ähnliche Möglichkeiten ein, wie sie auch in Art 27 Abs 1 der 6. MWStR vorgesehen sind. Auch nach Art 27 Abs 1 der 6. MWStR können die Mitgliedstaaten, sofern sie hierfür eine Ermächtigung der Kommission erhalten, lediglich dann abweichende Vorschriften einführen, wenn sie der Vereinfachung der Steuererhebung dienen, oder geeignet sind, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Der Gestaltungsfreiraum im Rahmen des Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR dürfte nach der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH ähnlich beschränkt sein. Abweichungen sind, außer im Fall der Vereinfachung der Steuererhebung, offenbar nicht möglich.

Darüber hinaus darf der Gebrauch dieser Ausnahmebestimmung nach Auffassung des EuGH nicht dazu führen, dass der Unternehmer dadurch in seinem Recht auf vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug beschränkt wird, sofern er sich entschieden hat, den Gegenstand zur Gänze seinem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Dies würde der Rechtsprechung der 6. MWStR widersprechen. Ein Vorsteuerabzug muss demnach jedenfalls auch für den privat verwendeten Teil möglich sein, sofern sich der Steuerpflichtige entscheidet den Gegenstand in das Unternehmensvermögen einzubeziehen. Die Bestimmung des Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR darf damit wohl allgemein nicht mit dem Zweck angewendet werden, den Vorsteuerabzug auszuschließen. Nicht möglich wird es daher auch sein, auf Grundlage dieser Bestimmung den Vorsteuerabzug für bestimmte Gegenstände, die sowohl privat als auch unternehmerisch genutzt werden, wie zB Gebäude, zu versagen. Sie ist allgemein nicht geeignet den Vorsteuerabzug auszuschließen. Mit diesen Argumenten reiht sich das vorliegende Urteil daher nahtlos in die bisherige Rechtsprechung des EuGH ein, wonach zwecks Harmonisierung Abweichungen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten nur in ausdrücklich in der Richtlinie vorgesehenen Fällen möglich sind und Ausnahmebestimmungen eng ausgelegt werden müssen.

**Vor diesem Hintergrund ist die mit 1.5.2004 in § 3a Abs 1a Z 2 letzter Satz UStG eingeführte Bestimmung, wonach die private Verwendung eines Grundstücks ein nicht steuerbarer Vorgang ist, als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar einzustufen, da die Nichtsteuerbarkeit der privaten Verwendung von Grundstücken jedenfalls nicht als Maßnahme zur Steuervereinfachung gewertet werden kann. Die Regelung des § 3a Abs 1a Z 2 letzter Satz UStG stellt daher keine zulässige Abweichung iSd Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR dar.**

Auch führt sie zu eben jener Rechtsfolge, die der EuGH klar **als gemeinschaftswidrig** identifiziert hat. Der mit der Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauchs verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug, welcher in § 12 Abs 3 Z 4 UStG explizit verankert ist, stellt nach dieser Rechtsprechung **eine unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzuges dar**, da Unternehmer, die sich dafür entschieden haben, Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens zu behandeln, jedenfalls die Möglichkeit haben müssen, die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer vollständig und sofort abziehen zu können. Ein Unternehmer muss daher, wenn er sein gemischt genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zuordnet, die gesamten Vorsteuern abziehen können und entsprechend der Systematik der Richtlinie den privaten Verbrauch einer Besteuerung zuführen. Da die private Verwendung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Seeling*, auf welche der EuGH im vorliegenden Urteil ausdrücklich rekurriert und damit wohl bewusst deren Folgen erkennt, auch nicht unter die Befreiungsvorschrift des Art 13 Teil B lit b der 6. MWStR subsumiert werden kann, kann ein Vorsteuerabzug auch nicht aufgrund dieser Vorschrift abgelehnt werden. **Eine Versagung des Vorsteuerabzuges und/oder eine Nichtbesteuerung der privaten Verwendung würden daher nach Auffassung des EuGH zu Wettbewerbsverzerrungen (im Vergleich mit der steuerpflichtigen Vermietung) führen, die es jedoch nach Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR zu verhindern gilt. Die Nichtsteuerbarkeit der privaten Verwendung nach österreichischem Recht, die zum Verlust des Vorsteuerabzuges führt, widerspricht daher dem Gemeinschaftsrecht. Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR stellt somit keine taugliche Rechtsgrundlage für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug für den privaten Nutzungsanteil bei gemischt genutzten Gebäuden dar.**

## **II.C. Zwischenergebnis 2004 bis 2006:**

**Durch die Ausführungen in den UStR 2000, Rz 2003 (= Finanzverwaltungspraxis) wurde das Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs 6 der 6. MWStR hinsichtlich gemischt genutzter Gebäude (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG) endgültig aufgegeben.** Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Metropol Treuhand und Stadler* (EuGH 8.1.2002, C-409/99, Slg 2002 I-00081).

**Die auf § 12 Abs 10a UStG gestützte Vorsteuerberichtigung ist abzulehnen**, da eine **Änderung der Verhältnisse** grundsätzlich nur dann vorliegt, wenn sich das Verhältnis von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen ändert. Im Übrigen ist auch aufgrund der Übergangsbestimmung in § 28 Abs 25 Z 4 UStG die Zulässigkeit eines „rückwirkenden“ **Vorsteuerauschlusses** über den Weg der Berichtigung abzulehnen. Gemeinschaftsrechtlich ist eine Anwendung der Vorschrift des § 12 Abs 10 UStG in jenen Fällen, in denen sich das unternehmerische Nutzungsausmaß nicht ändert und unter 10 % verbleibt, aus Gründen des **gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes** nicht möglich.

Der mit der Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauchs verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug, welcher in § 12 Abs 3 Z 4 UStG explizit verankert ist, stellt nach der Rechtsprechung des EuGH eine unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzuges dar. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges und/oder eine Nichtbesteuerung der privaten Verwendung führen zu Wettbewerbsverzerrungen (im Vergleich mit der steuerpflichtigen Vermietung), weshalb die Bestimmung des Art 6 Abs 2 UAbs 2 der 6. MWStR keine Anwendung findet. **Folglich sind die mit Wirkung 1.5.2004 erfolgten Änderungen in § 3a Abs 1a letzter Satz und § 12 Abs 3 Z 4 UStG, die zum Verlust des Vorsteuerabzuges für den privat genutzten Anteil führten, als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar einzustufen.**

Ergänzend verwies die steuerliche Vertreterin auf die Ausführungen Aigners in SWK 2009, S 818.

**Der Referent hielt der steuerlichen Vertreterin vor:**

Unter der Annahme, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils infolge Beibehaltung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht zusteht und dass die Mindestgrenze von 10% richtlinienwidrig ist, ergeben sich nachstehende Besteuerungsgrundlagen.

2003: Vorsteuern Gebäude 6,23% von 5.146,00 = 320,60 (wie veranlagt).

2004: Vorsteuern Gebäude 6,23% von 110.089,56 (19.384,00 + 90.705,56) = 6.858,58; Vorsteuern Büro wie bisher (100%); keine Vorsteuerberichtigung; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2005: Vorsteuern Gebäude 6,23% von 18.505,50 = 1.152,89; keine Vorsteuerberichtigung; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2006: keine Vorsteuerberichtigung; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2007: Vorsteuerberichtigung bezüglich der Büroeinrichtung wie erklärt/veranlagt; Vorsteuerberichtigung Gebäude 1/10 von 8.332,07 (320,60 + 6.858,58 + 1.152,89) = 833,21.

Die steuerliche Vertreterin teilte hierauf mit, dass Sie die Berechnung (unter der erwähnten Annahme) der Höhe nach für zutreffend erachtet.

**Über die Berufung wurde erwogen:****Rechtslage bis 2003**

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, unter Hinweis auf das (diesbezügliche) EuGH-Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, Puffer, für die Jahre bis 2003 ausgesprochen, dass hinsichtlich des Anteiles, den überwiegend privat genutzte Räume am Gebäude haben, infolge des vom Beibehaltungsrecht (Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) gedeckten § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kein Vorsteuerabzug zusteht.

In der Berufung (bzw. Aigner, aaO, Pkt. 2.3.2.) wird hingegen die Ansicht vertreten, der VwGH sei im Vorabentscheidungsersuchen Puffer bereits davon ausgegangen, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 vom Beibehaltungsrecht gedeckt ist und habe dem EuGH gar keine diesbezügliche Frage mehr gestellt, weshalb der EuGH auch keine diesbezügliche Antwort gegeben hat.

Dies trifft jedoch nicht zu, hat doch der VwGH angefragt, ob das Recht, einen Vorsteuerauschluss beizubehalten, dadurch beeinträchtigt wird, dass ein anderes Recht auf Vorsteuerauschluss aufgegeben wird (Frage 4). Mit der Antwort, dass dies zu verneinen sei, wenn die beiden Vorsteuerauschlussbestimmungen autonom seien, hat der EuGH implizit zum Ausdruck gebracht, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unter der genannten Voraussetzung vom Beibehaltungsrecht gedeckt ist. Hätte der EuGH bereits davon auszugehen gehabt, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 vom Beibehaltungsrecht gedeckt ist, hätte er keine derartige Antwort gegeben. Vielmehr hätte sich

dann die Beantwortung der (nicht gestellten) Frage erübrigt. Der UFS ist in seiner Entscheidung vom 15.10.2009, RV/0414-I/04, auch zu diesem Ergebnis gekommen.

In der Berufung (bzw. Aigner, aaO, Pkt. 2.3.3.) wird weiters ausgeführt, die Bestimmung des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gestatte nur die Beibehaltung von Ausschlüssen in Bezug auf bestimmte Arten von Ausgaben, die sich nach der Natur des erworbenen Gegenstandes bestimmen und nicht nach deren Verwendung. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, der auf Letztgenanntes (private Verwendung) abstellt, sei daher nicht vom Beibehaltungsrecht umfasst.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH im Urteil Puffer eine solche Ansicht offensichtlich nicht (mehr) vertritt, sonst hätte er die Frage 4 anders beantwortet. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH im Erkenntnis vom 26.3.2007, 2005/14/0091, ausgeführt hat, dass Räume für den privaten Wohnbedarf sehr wohl „bestimmte Gegenstände“ im Sinn des EuGH-Urteils vom 5.10.1999, C-305/97, Royscot, sind.

Aigner, aaO, meint unter Pkt. 2.1., das dem Wort „überwiegend“ im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 keine Bedeutung zukommt, wenn man der Interpretation des VwGH folgt. Die genannte Bestimmung verweise nämlich auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG, nach welchem ohnehin eine Überwiegensbetrachtung anzustellen ist. Weil dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen sei, dass er Gesetzesbestimmungen mit inhaltsleeren Begriffen anreichert, müsse ergänzend zur ertragsteuerrechtlichen Überwiegensprüfung nachgelagert auch eine Überwiegensprüfung für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgen.

Dem ist entgegenzuhalten: Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG sind betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen im Zusammenhang mit bestimmten Wirtschaftsgütern nicht abzugsfähig, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Würde § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 das Wort „überwiegend“ nicht enthalten, stünde der Vorsteuerabzug im Ausmaß der angemessenen Aufwendungen zu. Infolge des Wortes „überwiegend“ steht der Vorsteuerabzug hingegen nur dann (und zwar zur Gänze) zu, wenn die Aufwendungen überwiegend angemessen sind. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Barockschränke um 15.000,00 erworben wird und ein vergleichbares neuwertige Anlagegut 10.000,00 kosten würde. Würde der Barockschränke um 30.000,00 angeschafft, steht (weil überwiegend unangemessen) kein Vorsteuerabzug zu. (Ertragsteuerlich dürfen jedoch in beiden Fällen nur 10.000,00 abgezogen werden.) Dem Wort „überwiegend“ im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kommt daher in bestimmten (den genannten) Fällen eine Bedeutung zu. In diesen Fällen hat die von Aigner geforderte nachgelagerte Überwiegensprüfung für umsatzsteuerliche Zwecke zu erfolgen.

Der für das Jahr 2003 begehrte Vorsteuerabzug betreffend die privat genutzten Gebäudeteile steht daher nicht zu.

### **Rechtslage 1. Jänner bis 30. April 2004**

Die bisher im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 enthaltene Regelung des Nutzungseigenverbrauchs wurde dadurch beseitigt, dass nunmehr der bisher in lit. c geregelte Aufwandseigenverbrauch in lit. a normiert wird. Im Gegenzug wurde § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 eingefügt, nach welchem ua. die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird.

Damit wurde die Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen. Es könnte somit argumentiert werden, dass laut Ansicht des EuGH (sowie ihm folgend des VwGH) nach der Richtlinie für den privaten Nutzungsanteil der Vorsteuerabzug zusteht, weshalb nunmehr auch innerstaatlich der diesbezügliche Vorsteuerabzug zugestanden und folglich das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses aufgegeben wurde.

Dies trifft jedoch insofern nicht zu, als innerstaatlich aufgrund des unverändert weitergeltenden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für (überwiegend) private genutzte Räume der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Mangels Vorsteuerabzuges ist die Privatnutzung somit nicht einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und berechtigt daher auch nicht über diesen Weg zum Vorsteuerabzug. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ist demnach nur in den unter 1.3. und 1.4. abgehandelten Fällen anzuwenden.

Dem Argument, nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genüge schon der teilweise Vorsteuerabzug, damit die Privatnutzung als (steuerpflichtige) Leistung fingiert wird, womit dann doch für den privaten Nutzungsanteil der Vorsteuerabzug zusteht, wäre entgegenzuhalten, dass Beurteilungseinheit der einzelne Raum ist, für den ohnehin nur der gänzliche oder gar kein Vorsteuerabzug zustehen kann. Überdies würde besagte Argumentation auf folgendes absurde Ergebnis hinauslaufen, dass nämlich der volle Vorsteuerabzug zusteht, weil der teilweise Vorsteuerabzug zusteht. Weiters hat der UFS bereits in seinen Entscheidungen vom 10.8.2005, RV/0826-L/04, RV/1068-L/04 und RV/0163-L/05, dargelegt, dass der in Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL genannten Bedingung "wenn" die Bedeutung von "insoweit" beizulegen ist. Aus denselben Gründen ist dem im § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 enthaltene Passus "... Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ..." die Bedeutung von "... Gegenstandes, insoweit dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ..." beizulegen. Auch deswegen ginge die angeführte Argumentation ins Leere.

## **Aufgabe des Beibehaltungsrechtes?**

In der Berufung (bzw. Aigner, aaO, Pkt. 2.3.4.) wird eingewendet, dass von der Verwaltungspraxis der Vorsteuerabzug für den privaten Nutzungsanteil gewährt wurde. Damit sei das Beibehaltungsrecht aufgegeben worden. Zudem würden die UStR 2000 in Rz 1906 vorsehen, dass bei Berufung auf die Mehrwertsteuerrichtlinie (zumindest bis 31.12.1997) der volle Vorsteuerabzug zu gewähren war. Durch Rz 2003 der UStR 2000 sei das Beibehaltungsrecht endgültig aufgegeben worden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass laut Rz 1906 der volle Vorsteuerabzug nur bei untergeordneter Privatnutzung zu gewähren war. Zur Rz 2003 ist anzumerken, dass die eindeutige Gesetzeslage durch eine Verwaltungsanweisung bzw. eine Praxis nicht ausgehebelt werden kann. Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Grundprinzip der Gewaltentrennung vor. Die Verwaltungspraxis kann nur dann maßgeblich sein, wenn durch sie nicht völlig eindeutige Gesetzesbestimmungen (wie „Personenkraftwagen“ oder „Kombinationskraftwagen“; diese waren Gegenstand des EuGH-Urteils vom 8.1.2002, C 409/99, Metropol Treuhand und Stadler) ausgelegt werden.

## **Rechtslage ab 1. Mai 2004**

Dem § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 wurde ein Satz angefügt, nach welchem "Z 1 nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks gilt".

Dem § 12 Abs. 3 UStG 1994 wurde folgende Z 4 angefügt: "Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen: .....die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht".

Damit ist innerstaatlich jedoch nur klargestellt worden, dass für die private Nutzung nach wie vor kein Vorsteuerabzug zusteht.

Daran würde sich selbst dann nichts ändern, wenn (wie in der Berufung ausgeführt) der letzte Satz des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar wäre, weil bereits nach der Grundnorm (siehe oben Rechtslage 1. Jänner bis 30. April 2004) der Vorsteuerabzug für die private Nutzung nicht zusteht.

Die für die Jahre ab 2004 begehrten Vorsteuern betreffend die privat genutzten Gebäudeteile stehen daher nicht zu. Die Privatnutzung ist somit gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 auch nicht zu besteuern.

## **Mindestnutzung bei Gebäuden (Grundstücken) von 10% erforderlich?**

Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt ist in der Richtlinie weder eine unternehmerische Mindestnutzung von 10% normiert noch wird durch die diesbezügliche Ermächtigung seitens des Rates eine solche Grenze eingezogen (siehe auch Krumenacker in ÖStZ 2006/874, 414, Punkt 2.1.5). Eine derartige Grenze ist in Anbetracht der VwGH-Judikatur bei Gebäuden auch gar nicht (mehr) nötig (im Ergebnis so auch Beiser, SWK 2009, S 627, 2.3., 3. und 6. sowie Kirchmayr/Achatz in taxlex 2009, 313).

Eine Berichtigung der für Zeiträume vor Februar 2005 zustehenden Vorsteuern hat daher nicht zu erfolgen.

### **Vorsteuerberichtigung 2007**

Da die zunächst unternehmerisch genutzten Räumlichkeiten und Einrichtungen im Jahr 2007 (vorübergehend) nicht mehr unternehmerisch genutzt werden, hat gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für das Jahr 2007 eine Berichtigung der mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung anerkannten Vorsteuern iHv 1/5 (Büroeinrichtung) bzw. 1/10 (Gebäude) zu Lasten des Berufungswerbers zu erfolgen.

§ 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994 verweisen zwar auf Abs. 3 (in welchem der Vorsteuerauschluss wegen Ausführung unecht steuerfreier Umsätze normiert ist). Demnach wäre nur bei einem (gegenständlich nicht vorliegenden) Wechsel zwischen unecht steuerfreien und anderen Umsätzen eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Nach Art. 20 Abs. 1 lit. a der 6. MwSt-RL bzw. Art. 184 der MwSt-SysRL ist jedoch der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Der Verweis auf Abs. 3 ist daher richtlinienkonform so zu verstehen, dass damit nur der hauptsächlich vorkommende Fall genannt wird, dass im Übrigen jedoch alle Änderungen der Vorsteuerabzugsberechtigung einen Berichtigungsgrund darstellen (siehe auch Krumenacker in ÖStZ 2006/874, 414, Punkt 2.1.2.).

§ 12 Abs. 10a UStG 1994 (Zwanzigstelberichtigung) ist nicht anzuwenden, weil hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils (laut der gegenständlichen Berufungsentscheidung) kein Vorsteuerabzug zusteht.

Linz, am 5. November 2009