

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.06.2012

Geschäftszahl

2009/15/0217

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 5. November 2009, Zl. RV/1014-L/09, miterledigt RV/1078-L/09, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 (mitbeteiligte Partei: G P in T), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte errichtete in den Jahren 2003 bis 2005 ein Gebäude (Einfamilienhaus mit Büroraum), das er von Dezember 2004 bis Ende 2006 zu 6,23% unternehmerisch und zu 93,77% privat nutzte. Ab 2007 betrug die unternehmerische Nutzung (vorläufig) 0%.

Der Mitbeteiligte machte die ihm für das Gebäude in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zur Gänze als Vorsteuer geltend und versteuerte die Privatnutzung als Eigenverbrauch. Für die im Jahr 2004 angeschaffte Büroeinrichtung machte er ebenfalls den Vorsteuerabzug geltend. Für 2007 berichtigte er (zu seinen Lasten) die für die Büroeinrichtung sowie die für das Gebäude geltend gemachten Vorsteuern um 1/5 bzw. 1/20.

Das Finanzamt nahm für nachstehende Zeiträume folgende Änderungen gegenüber den Erklärungen vor:

2003: Kürzung der Vorsteuern für das Gebäude um 93,77%. 2004: Vollständige Berichtigung der für 1-4/2004 geltend

gemachten Gebäude-Vorsteuern iHv 93,77% (zu Lasten des Mitbeteiligten); Kürzung der Gebäude-Vorsteuern 5-12/2004 um 93,77%; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2005: Berichtigung der für die Vorjahre mit einem Anteil von 6,23% (für Büroraum) anerkannten Vorsteuern für das Gebäude um 11/12 von 1/10 (zu Lasten des Mitbeteiligten); gänzliche Aberkennung der Vorsteuern für 2005; keine Besteuerung der Privatnutzung.

2006: Berichtigung der für die Jahre vor 2005 mit einem Anteil von 6,23% (für Büroraum) anerkannten Vorsteuern für das Gebäude um 1/10 (zu Lasten des Mitbeteiligten); keine Besteuerung der Privatnutzung.

2007: Berichtigung der für die Jahre vor 2005 mit einem Anteil von 6,23% (für Büroraum) anerkannten Vorsteuern für das Gebäude um 1/10 (zu Lasten des Mitbeteiligten).

Das Finanzamt begründete die Abweichungen von den Erklärungen für 2003 mit der Beibehaltung des im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur Europäischen Union bestehenden Vorsteuerausschlusses. Auch die für den Zeitraum 1-4/2004 für den privaten Nutzungsanteil geltend gemachten Vorsteuern für das Jahr 2004 seien zur Gänze zu berichtigen. Die ab Februar 2005 angefallenen Umsatzsteuern dürften aufgrund der Einführung der 10%- Grenze (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) zu 100% nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weshalb auch entsprechende Berichtigungen hinsichtlich der für vorherige Zeiträume anerkannten Gebäude-Vorsteuern vorzunehmen seien. Die Stornierung der Besteuerung der Privatnutzung erfolge deswegen, weil hinsichtlich der Privatnutzung im Ergebnis kein Vorsteuerabzug gewährt werde.

Der Mitbeteiligte erhob gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 Berufungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 ab und änderte die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 ab.

Begründend führte die belangte Behörde - soweit für dieses Beschwerdeverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, der Verwaltungsgerichtshof habe in dem Umsatzsteuer 2002 und 2003 betreffenden Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ausgesprochen, dass hinsichtlich des Anteiles, den überwiegend privat genutzte Räume am Gebäude hätten, infolge des vom Beibehaltungsrecht (Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG)) gedeckten § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kein Vorsteuerabzug zustehe. Der für das Jahr 2003 begehrte Vorsteuerabzug betreffend die privat genutzten Gebäudeteile stehe daher nicht zu.

Auch für die folgenden Jahre sei das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses nicht aufgegeben worden, weil innerstaatlich aufgrund des unverändert weitergeltenden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für (überwiegend) privat genutzte Räume der Vorsteuerabzug nicht zustehe. Mangels Vorsteuerabzuges sei die Privatnutzung somit nicht einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und berechtigte daher auch nicht über diesen Weg zum Vorsteuerabzug. Die für die Jahre ab 2004 begehrten Vorsteuern betreffend die privat genutzten Bereiche des Gebäudes stünden daher nicht zu. Die Privatnutzung sei somit gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 auch nicht zu besteuern.

Wie in der Berufung aber zutreffend ausgeführt werde, sei in der Richtlinie weder eine unternehmerische Mindestnutzung von 10% normiert noch werde durch die diesbezügliche Ermächtigung seitens des Rates eine solche Grenze eingezogen. Eine derartige Grenze sei in Anbetracht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei Gebäuden auch gar nicht nötig. Eine Berichtigung der für Zeiträume vor Februar 2005 im Ausmaß von 6,23% zustehenden Vorsteuern habe daher nicht zu erfolgen.

Da die zunächst unternehmerisch genutzten Räumlichkeiten und Einrichtungen im Jahr 2007 (vorübergehend) nicht mehr unternehmerisch genutzt worden seien, habe gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für das Jahr 2007 eine Berichtigung der mit dem angefochtenen Bescheid anerkannten Vorsteuern iHv 1/5 (Büroeinrichtung) bzw. 1/10 (Gebäude) zu Lasten des Mitbeteiligten zu erfolgen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten des Verwaltungsverfahrens und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Im Fall einer Amtsbeschwerde geht es nicht um die Geltendmachung subjektiver Rechte, weshalb bei solchen Beschwerden das Erfordernis des Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) nicht gegeben ist. Die Grenzen des Rechtsstreites werden bei Amtsbeschwerden durch die Anfechtungserklärung des Beschwerdeführers gezogen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2001/13/0291, mwN).

Das Finanzamt führt in der Beschwerde unter der Überschrift "Anfechtungserklärung" aus, es erachte sich dadurch beschwert, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Anwendung der unternehmerischen Mindestnutzung bei Gebäuden von 10% gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 als nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen habe und deshalb einerseits im Jahr 2005 Vorsteuern in der Höhe der unternehmerischen Nutzung von 6,23% anerkannt und andererseits keine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in der Höhe von 11/12 von 1/10 der vor 2005 (mit 6,23%) geltend gemachten Vorsteuern für 2005 bzw. in der Höhe von 1/10 der vor 2005 (mit 6,23%) geltend gemachten Vorsteuern für 2006 durchgeführt habe.

Der angefochtene Bescheid ist daher in diesem Beschwerdeverfahren nur in diesem, vom beschwerdeführenden Finanzamt genannten Umfang zu prüfen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Sechsten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für mehrwertsteuerliche Zwecke die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, als Unternehmensgegenstand zu behandeln, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. Der Grundsatz des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer wird aber durch die Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eingeschränkt. Nach dieser Bestimmung sind die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat festlegt, bei welchen Ausgaben dieses Recht nicht gilt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, mwN).

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die bestehende Ausschlussstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näherkommt, verstößt nicht gegen Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie. Dagegen stellt eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, *Sandra Puffer*, Randnr. 85 f).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, zur Rechtslage für die Jahre 1995 bis 1997 ausgesprochen hat, konnte ein Gebäude des Unternehmers, das mit einem Bereich seinem privaten Wohnbedarf gewidmet ist und mit einem anderen Bereich unternehmerischen Zwecken, durch zwei Vorsteuerauschlussregelungen des § 12 Abs. 2 UStG 1994 (in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung) erfasst werden. Das ist einerseits die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 EStG 1988 darstellen. Der private Wohnraum ist nämlich elementarer Teil der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988. Und das ist andererseits die ganz allgemein Gebäudeaufwendungen erfassende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 (Stammfassung). Sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 stellen auf einkommensteuerliche Vorschriften ab. Aus einkommensteuerlicher Sicht gilt für ein gemischt unternehmerisch und privat genutztes Gebäude Folgendes: Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere hingegen ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten räumlichen Bereich aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist jeder Raum, der ausschließlich oder zeitlich überwiegend privat genutzt wird, als privater Raum einzustufen (siehe im Einzelnen das zitierte Erkenntnis vom 26. März 2007 mwH). Vor diesem einkommensteuerlichen Hintergrund normieren § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sowie die Stammfassung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in Bezug auf ein nur teilweise für die privaten Wohnbedürfnisse des Unternehmers gewidmetes Gebäude übereinstimmend einen Vorsteuerauschluss hinsichtlich jener Gebäudebereiche (Räume), die ausschließlich oder überwiegend den privaten Wohnbedürfnissen des Unternehmers dienen.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 normiert, dass gemischt genutzte Gebäude auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, und zugleich in § 6 Abs. 1 Z 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt, dass die Verwendung der Gebäudeteile für private Wohnzwecke einen (den Vorsteuerabzug ausschließenden) steuerbefreiten Umsatz darstellt. Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 dahin abgeändert, dass nicht mehr auf einkommensteuerliche Regelungen abgestellt wird. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 hat in der Folge noch weitere Änderungen erfahren (vgl. AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004).

Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erging das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer. Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 (vgl. zuletzt das Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0210, und das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2009/15/0222) ausgesprochen, dass sich der Vorsteuerauschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, nicht hingegen aus der - nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbaren - Vorsteuerauschlussregelung, welche das Abgabenänderungsgesetz 1997 durch die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 geschaffen hat.

Aus dem hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ergibt sich, dass für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerauschluss - insbesondere vor dem Hintergrund der hier maßgeblichen Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 186a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - durch die (speziellere) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt wird. Bei teilweise privaten Wohnzwecken des Unternehmers dienenden Gebäuden ist daher das Überwiegen der privaten Nutzung pro Raum zu prüfen und nicht das Erreichen der 10%-Grenze an unternehmerischer Nutzung des Gesamtgebäudes. Eine 10%-Grenze, wie sie mit dem AbgÄG 2004 in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eingeführt worden ist, findet sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht. Werden daher bei einem gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäude Räume von insgesamt mehr als 90% der Nutzfläche des Gebäudes ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so schließt dies dennoch den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze aus (vgl. Beiser, Steuern7, Stand 1. September 2009, 289 f).

Es ist folglich nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Fall hinsichtlich der auf den ausschließlich unternehmerisch genutzten Raum entfallenden Umsatzsteuerbeträge (das sind im Wesentlichen 6,23% der auf das gesamte Gebäude entfallenden Umsatzsteuer) die Vorsteuerberechtigung auch noch ab dem Jahr 2005 als gegeben anerkannt und als Folge dessen in den Jahren 2005 und 2006 keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. Juni 2012