

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2009/15/0100-9

(früher: 2006/15/0056)

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S P in S, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Reisnerstraße 40, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 2. März 2005, Zl. RV/1186-L/04, betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die Beschwerdeführerin errichtete im Zeitraum vom November 2002 bis Juni 2004 ein Einfamilienwohnhaus samt Schwimmbad. Mit Eingabe vom 10. Juli 2003 teilte sie dem Finanzamt mit, dass sie ein Zimmer des Einfamilienhauses zu Büro Zwecken steuerpflichtig vermieten und daraus einen voraussichtlichen Umsatz von rund € 2.000,-- jährlich erzielen werde. Neben den zu erwartenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beziehe sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von rund € 10.000,-- jährlich.

Im Zuge einer im Herbst 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass sich im Gebäude zwei Büroräume befinden, von welchen der eine ab November 2003 und der andere ab Jänner 2004 vermietet wurden. Die Privatnutzung habe im November 2003 begonnen. Der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes betrage rund 11%. Im Zeitraum von Oktober 2002 bis März 2004

(28. Mai 2009)

seien Errichtungskosten von rund € 609.200,-- brutto (darin enthalten Vorsteuern in Höhe von rund € 99.800,--) angefallen. Die Beschwerdeführerin habe das Einfamilienhaus zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet und unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache "Seeling" die für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellten Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht.

Mit Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 ließ das Finanzamt die für die Errichtung des Schwimmbades in Rechnung gestellten Umsatzsteuern nicht zum Abzug zu und anerkannte von den übrigen Errichtungskosten nur einen Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung von 11%.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde u.a. mit der Begründung ab, dass für gemischt genutzte Gebäude schon vor dem Beitrittszeitpunkt Österreichs zur EU ein Vorsteuerauschluss hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile bestanden habe und der nationale Gesetzgeber sein diesbezügliches gemeinschaftsrechtliches Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben habe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die gänzliche Zuordnung eines Gegenstandes (gegenständlich ihres Wohnhauses) zum Unternehmensbereich nach der Judikatur des EuGH das Recht auf vollen Vorsteuerabzug vermittele und gegenständlich auch kein Fall vorliege, in dem ein Mitgliedstaat iSd Art. 17 Abs. 6 der 6. RL zur Fortführung eines bestehenden Vorsteuerauschlusses berechtigt sei.

Mit Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemäß Art. 234 EG um Vorabentscheidung angerufen. Im Vorlagebeschluss wird u.a. ausgeführt:

"In Bezug auf privaten Wohnraum enthält das UStG 1994 zwei einander überlappende Bestimmungen, die einem Vorsteuerabzug entgegenstehen können:

§ 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den

Begriff der Lebensführung fallen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen.

Daneben enthält § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 Vorschriften zum Vorsteuerabzug bei Grundstücken.

Für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt wird, bewirkt jede dieser Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 andererseits) für sich, dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt wird, der dem Unternehmen dient, nicht aber für jenen Teil, der privaten Wohnzwecken dient (siehe hiezu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2007, 2005/14/0091).

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 hat seit dem EU-Beitritt Österreichs folgende Änderungen erfahren:

Bei Inkrafttreten des UStG 1994 (mit 1. Jänner 1995) bestimmte § 12 Abs. 2 Z. 1 (wie das Vorgängergesetz UStG 1972), dass Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Das bedeutet, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich jenes Teiles des Gebäudes, der privaten Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient, nicht gewährt wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe den Vorlagebeschluss vom 22. September 1999 in der Rs Metropol und Stadler, C-409/99) ist dieser Bestimmung die Bedeutung beizulegen, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliegt, sodass etwa im Falle der Änderung der Verhältnisse eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen ist.

[...]

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde einerseits 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, hat § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 eine weitere, im gegebenen Zusammenhang nicht bedeutsame Änderung erfahren: Seit dieser mit dem Jahr 2000 in Kraft getretenen Änderung bedarf es keines Antrages des Steuerpflichtigen auf (gänzliche) Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen mehr, sondern ergibt sich eine solche Zuordnung

als Regelfall unmittelbar aus dem Gesetz. § 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 hat auch durch dieses Gesetz keine Änderung erfahren.

[...]

35. In Bezug auf die in den Jahren 1995 bis 1997 bestehende Rechtslage ist der Verwaltungsgerichtshof zur Auffassung gekommen, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 durch Art 17 Abs. 6 der 6. RL gedeckt sind. ...

[...]

37. [Es] stellt sich die Frage, ob die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 vorgenommene Änderung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 allenfalls auch schädliche Wirkungen auf die - hinsichtlich des privaten Wohnraumes - überlappende Vorsteuerauschlussbestimmung nach § 12 Abs. 2 Z. 2 Buchstabe a UStG 1994 zeitigt."

In der Folge hat Proding (einer der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem EuGH) in SWK 2009, S 65ff, die Meinung zum Ausdruck gebracht, dass die vom vorlegenden Gericht befürwortete Auslegung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von der dieser Bestimmung früher beigelegten Bedeutung abweiche (siehe Rn 74 des nachstehend zitierten Urteils).

Mit Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, hat der EuGH im gegebenen Zusammenhang zu Recht erkannt, es komme darauf an, ob § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 "unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 anwendbar" sei. Im Urteil wird u.a. ausgeführt:

- "95 Was schließlich die Frage angeht, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 auswirkt, an dem keine Änderungen vorgenommen wurden, so hängt ihre Beantwortung davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind.
- 96 Wäre § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 nämlich nicht unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 anwendbar, so hätte dies zur Folge, dass sich eine Unzulässigkeit von Z 1 auch auf Z 2 lit a auswirken würde. Handelt es sich dagegen um eine autonom anwendbare Bestimmung, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestand und seither nicht geändert wurde, findet die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung.

97 Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Tragweite der in Rede stehenden nationalen Bestimmungen zu ermitteln."

Nach Ergehen dieses Urteils erstattete die Beschwerdeführerin eine "Stellungnahme gem § 36 Abs 8 VwGG zur Vorabentscheidung des EuGH", in der sie zum einen den oben angeführten Literaturbeitrag ihres Vertreters vor dem EuGH inhaltlich wiedergab und zum anderen ihrer Ansicht Ausdruck verlieh, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg.cit. zueinander in einer Wechselbeziehung im Sinne der Rn 95 des angeführten Urteils stünden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 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.

Ein Gebäude, das zu einem Teil betrieblichen Zwecken dient, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers, wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich wie folgt behandelt:

Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus, das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen; vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (siehe zu dieser Aufteilung für viele die hg. Erkenntnisse vom 19. September 1989, 88/14/0172, vom 25. Jänner 1995, 93/15/0003, und vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0114; sowie Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz. 85, und Sarnthein, in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug, 21 [25]).

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (iSd oben dargestellten Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist entgegen dem Vorbringen in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin unabhängig von § 12

Abs. 2 Z 1 leg.cit., also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) - autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Anders als in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, decken sich die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. jedoch nicht. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasst nämlich zusätzlich auch völlig anders gelagerte Sachverhalte, etwa wenn sich die Mischnutzung daraus ergibt, dass das Gebäude neben der unternehmerischen einer anderen, aber nicht durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfassten Nutzung unterliegt. Ein derartiger - ausschließlich durch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasster - Fall liegt etwa vor, wenn ein räumlicher Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken dient, der andere Teil hingegen brach liegt, vom Unternehmer also überhaupt keiner Verwendung gewidmet wird (zu weiteren Beispielen vgl. Sarnthein, Gemischte Nutzung von Grundstücken im Unternehmen, ÖStZ 2005/184).

Im Beschwerdefall ergibt sich - wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt - der Vorsteuerauschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung

des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Die Beschwerdeführerin ist daher durch den angefochtenen Bescheid insoweit nicht in subjektiven Rechten verletzt worden.

Aber auch die behaupteten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Die private Nutzung des Schwimmbades und das Ausmaß der privaten Nutzung des Gebäudes waren im Verwaltungsverfahren nicht strittig. Vor diesem Hintergrund bedurfte es der von der Beschwerdeführerin vermissten "detaillierten Untersuchung" der vom Finanzamt vorgenommenen Aufteilung durch die belangte Behörde nicht.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

W i e n , am 28. Mai 2009