

Vorsteuerabzug für ein zu 15% unternehmerisch genutztes Ferienwohnhaus einer Privatstiftung

Der Vorsteuerabzug für ein zu 15% unternehmerisch genutztes Ferienwohnhaus einer Privatstiftung steht nur für diese 15% zu. Für 85% besteht ein Vorsteuerauschluss, der sich aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ergibt. Diese Bestimmung ist durch Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gedeckt..

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a
UStG 1994, § 12
Abs. 1 Z 1 KStG
1988, § 20 Abs. 1 Z 1
EStG 1988, Art. 17
Abs. 6 6. Mehrwert-
steuer-Richtlinie
UFS 02.10.2009,
RV/1939-W/05

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Privatstiftung, die mit Stiftungsurkunde vom 1x.xxxx.19xx durch die vier Stifter, M.B., J.P., C.P. und A.P. gegründet wurde. Zweck dieser Privatstiftung ist die Versorgung der Stifter und bestimmter Familienmitglieder derselben sowie die Sicherung des Fortbestandes von Unternehmen, an denen die Stifter oder die Stiftung selbst wesentlich beteiligt sind.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002 und 2003 wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die Bw. in Zusammenhang mit der Errichtung eines Ferienwohnhauses am K-See - unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 8. März 2003, Rs C-269/00, Seeling - den Abzug sämtlicher Vorsteuern (100%) geltend machte, obgleich nur 15% dieses Ferienhaus unternehmerisch genutzt würden.

Mit Kaufvertrag vom 30. Mai 1997 erwarb die Bw. eine Hälfte des am K-See befindlichen Doppelsommerhauses mit EZxxx, KGxxxx, um S 3.000.000,- (zuzügl. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) und machte für dessen Um- und Ausbau in den Jahren 2002 und 2003 Aufwendungen iHv € 25.332,30 (2002) bzw. € 246.116,71 (2003) geltend.

Mit Mietvertrag vom 2. April 2004 wurde das im Obergeschoß befindliche Zimmer im Ausmaß von 10,9 m² ab 1. April 2004 gegen einen monatlichen Mietzins von € 200,- (zuzüglich 10% USt) auf unbestimmte Zeit vermietet. Infolge der nunmehrigen teilweisen unternehmerischen Nutzung dieses Ferienwohnhaus machte die Bw. in Zusammenhang mit dessen Um- und Ausbau in den Jahren 2002 und 2003 Vorsteuern iHv € 5.066,46 (2002) bzw. € 48.765,62 (2003) geltend.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung könne die Bw. unter Verweis auf die UFS-Entscheidung vom 2.3.2005, GZ. RV/1186-L/04, nur die anteiligen Vorsteuern im Ausmaß von 15% aus der unternehmerischen Nutzung dieses Ferienhauses geltend machen. Dies mit der Begründung, dass nach Art 17 Abs 6 der Sechsten-Mehrwertsteuer-Richtlinie Österreich die bisherigen Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten könne. Das in Art 17 Abs 6 dieser Richtlinie verankerte Recht, Vorsteuerauschlüsse beizubehalten, habe nach Auffassung der Betriebsprüfung Vorrang gegenüber einem allenfalls nach dieser Richtlinie und den hiezu ergangenen EuGH-Urteilen zustehenden vollen Vorsteuerabzug. Aus diesem Grund werden die in Zusammenhang mit der Errichtung dieses Ferienhauses geltend gemachten Vorsteuern im Ausmaß von 85% um die folgenden Beträge gekürzt:

Vorsteuerkürzungen durch die BP:

Bezeichnung:	Vorsteuern:
Jahr 2002:	4.306,49 €
Jahr 2003:	41.450,78 €

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003.

Gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 wurde mit Eingabe vom 20. September 2005 fristgerecht berufen und eine stattgebende Erledigung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, die Annahme des Finanzamtes, dass hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeteiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 kein Vorsteuerabzug zustehe, erweise sich als rechtsirrig. Der Bw. stehe in Anbetracht des EuGH-Urteiles vom 8.5.2003, Rs C-269/00, Seeling, daher der volle Vorsteuerabzug zu.

Zunächst sei richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften und sohin im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich gewesen sei. Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG sei im Hinblick auf die EuGH-Urteile vom 11.7.1991, Rs C-97/09, *Lennartz*, und vom 4.10.1995, Rs C-291/92, *Armbrecht*, jedoch gemeinschaftsrechtswidrig gewesen, da eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen sei. In den EuGH-Urteilen *Lennartz* und *Armbrecht* sei präzisiert worden, dass auch ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut dem Unternehmen und damit auch der privat genutzte Teil eines Wirtschaftsgutes dem Unternehmen zugeordnet werden könne. Der Steuerpflichtige habe daher insofern ein Wahlrecht.

Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG habe nach ihrem Regelungsinhalt die *Zuordnung* bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel und nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt. Die Versa-

gung des Vorsteuerabzuges sei aber eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privaten Teiles zum Unternehmen. Die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum 1.1.1995 auf Basis von Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie komme deshalb nicht zur Anwendung, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben gewesen sei, die insofern beibehalten werden können. Vielmehr habe eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Ziel hatte auf den Vorsteuerabzug eine indirekte Auswirkung gezeitigt. Diese Zuordnungsregelung und in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung seien vom EuGH als rechtswidrig erkannt worden.

Weiters sei zu bedenken, dass die Finanzverwaltung - trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG - nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts (teilweise) bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern sei der Vorsteuerauschluss faktisch nicht beibehalten worden.

Mit BGBl 9/1998 habe der Gesetzgeber auf die in den EuGH-Urteilen *Lennartz* und *Armbrrecht* festgestellte EU-Widrigkeit reagiert und die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft, als den Unternehmern nunmehr das Wahlrecht eingeräumt worden sei, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahre 2000 sei diese zufolge BGBl 106/1999 der Regelfall, der sich auch ohne Antrag ergebe. Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber mit § 6 Abs 1 Z 16 UStG die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht befreit und damit den vollen Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit dem daraus resultierenden Vorsteuerabzugsverbot sei nach der eindeutigen Judikatur des EuGH in der Rs Seeling ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG sei zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt worden. Allerdings liege auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor, als es sich nunmehr um eine Vorsteuerauschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen handle:

Habe nach der ursprünglichen Bestimmung eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Nutzung geführt, sei nach der Neubestimmung ab 1998 - auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung - immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug möglich gewesen. Nach der früheren Rechtslage hätte eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Teiles in späteren Jahren von Anfang an einen Vorsteuerabzug grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen habe zugeordnet werden können. Auch insofern seien die Regelung ab 1998 mit der früheren Regelung nicht vergleichbar, weswegen eine Neuregelung vorliege. Die Kompensationsmaßnahmen des § 6 Abs 1 Z 16 UStG iVm 6 Abs 2 UStG stehen aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Seeling wirke *erga omnes* und *ex tunc*.

Rechtsirrig erweise sich auch die Annahme des Finanzamtes, dass die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG angeblich auf Basis des Art 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie beibehalten worden sei.

Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 gestützt, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen und zum anderen nicht als Vorsteuerauschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerauschluss sei ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass die Zuordnungsbestimmung völlig geändert und eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei. Ab 2000 sei diese Zuordnung zum Unternehmen sogar der gesetzliche Regelfall. Daraus ergebe sich eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstücks bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen. Der Vorsteuerauschluss könne auch nicht auf die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführte Kompensationsbestimmung gestützt werden, die einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerauschluss normiert habe.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts habe, rege die Bw. die Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art 234 EG-Vertrag an.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Die gleichlautende Regelung fand sich in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1972.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden. Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 Z 1) abziehen.

Demgemäß sieht auch § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 vor, dass bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen. Die Bestimmung des Z 2 lit a leg.cit. versagt darüber hinaus den Abzug von "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung".

Nach Art 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Gemäß Unterabsatz 2 des Art 17 Abs 6 können bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Bw. unter Berufung auf das EuGH-Urteil in der Rs "Seeling" den Abzug sämtlicher Vorsteuern (100%) aus den in den Jahren 2002 und 2003 getätigten Aus- und Umbaumaßnahmen des nur zu 15% unternehmerisch genutzten Ferienwohnhauses am K-See geltend machen kann.

Die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 KStG 1988 stellt klar, dass Aufwendungen zur Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke bei einer Privatstiftung den Aufwendungen natürlicher Personen für ihre privaten Zwecke gleichzusetzen sind (s. sinngemäß Rz 1192 KÖSt-RL 2001).

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

Bei einer gemischten Nutzung eines Gebäudes für unternehmerische wie auch für private Zwecke ist aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil vorzunehmen. Für Zwecke der Aufteilung eines 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 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 (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; 14.12.2005, 2002/13/0114).

Wird im vorliegenden Fall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke benutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der Nutzfläche. Ist aber das Ausmaß der privaten Nutzung nicht strittig, bedarf es keiner weiteren detaillierten Untersuchung der Aufteilung.

Nach der Anordnung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 12 Abs 1 Z 1 KStG 1988 bzw. § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1998 sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf die privat genutzten Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst.

Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ist - unabhängig von § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 - autonom anwendbar. Soweit sich die gemischte Nutzung eines Gebäudes daraus ergibt, dass ein Teil des Gebäudes privaten Wohnzwecken dient, ergibt sich der Vorsteuerauschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG. Eine Bezugnahme auf § 12 Abs 2 Z 1 UStG bedarf es nicht. Nach Rz 97 des EuGH-Urteiles vom 23. April 2009, Rs C-460/07, Sandra Puffer, ist es Sache des nationalen Gerichts bzw. des Verwaltungsgerichtshofes, die *Tragweite* der in Rede stehenden Bestimmungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG sowie § 12 Abs 2 Z 1 UStG zu ermitteln (vgl. EuGH 23.4.2009, Rs C-460/07, Puffer).

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 einer Versagung des Vorsteuerabzuges. 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. gestützt hat (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Bereits in dem VwGH-Erkenntnis vom 26. März 2007, Zl. 2005/14/0091, wurde klarstellend ausgeführt, dass die dem privaten Wohnbedarf dienenden Wohngebäude durch die zwei Vorsteuerauschlussregelungen des § 12 Abs 2 UStG 1994 erfasst wurden. Der private Wohnraum zählt ebenso wie die bürgerliche Kleidung zu den Aufwendungen der Lebensführung des § 20 Abs 1 Z 1 bzw. Z 2 lit a EStG, weswegen hierfür ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug besteht (vgl. VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Rechtsansicht in mehreren nachfolgenden Erkenntnissen vertreten, sodass inzwischen von einer gefestigten Rechtsprechung auszugehen ist (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; 8.7.2009, 2009/15/0103).

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Versagung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich des privaten Wohnzwecken Gebäudeteils bzw. der nicht vermieteten Zimmer im Ferienwohnhaus am K-See bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994, die unabhängig von der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 leg.cit. anzuwenden ist.

Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ist unabhängig der seit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 mehrfach geänderten Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 1 leg.cit. anwendbar und durch Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gedeckt.

Soweit der von der Bw. nicht vermietete Teil des Ferienwohnhauses am K-See anderen als satzungsgemäßen Zwecken der Bw. dient, wäre allenfalls unter Verweis auf das EuGH-Urteil vom 12.2.2009, C-515/07, VNLTO, der Vorsteuerabzug für die nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Nutzung zu versagen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192).

Zur Berufung auf die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis "Puffer", Zl. 2009/15/0100, gerade auf Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich Bezug nimmt und die Bestimmungen in Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie in seine Überlegungen miteinbezogen hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Oktober 2009