

# TE Vwgh Erkenntnis 2012/3/29 2009/15/0210

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.03.2012

## Index

E3L E09301000;

E6j;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs6;

62007CJ0460 Puffer VORAB;

62008CJ0538 X Holding VORAB;

EStG 1988 §20 Abs1 Z1;

UStG 1994 §12 Abs2 Z1;

UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lit a;

1. EStG 1988 § 20 heute
2. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 56/2022
3. EStG 1988 § 20 gültig ab 07.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. EStG 1988 § 20 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
8. EStG 1988 § 20 gültig von 21.03.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
9. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
11. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
12. EStG 1988 § 20 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. EStG 1988 § 20 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
14. EStG 1988 § 20 gültig von 31.12.2005 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
15. EStG 1988 § 20 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. EStG 1988 § 20 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
17. EStG 1988 § 20 gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
18. EStG 1988 § 20 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
19. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
20. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997

21. EStG 1988 § 20 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
22. EStG 1988 § 20 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
23. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1995 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
24. EStG 1988 § 20 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
25. EStG 1988 § 20 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
26. EStG 1988 § 20 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des C K in S, vertreten durch die TU Pircher Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 6020 Innsbruck, Anton-Melzer-Straße 7/1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 15. Oktober 2009, Zl. RV/0414-I/04, betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Der Beschwerdeführer errichtete in den Streitjahren ein Wohnhaus mit Doppelgarage, das er nach den unstrittigen Feststellungen einer vom Finanzamt durchgeführten Außenprüfung zu rund 67% für private Wohnzwecke und zu rund 33% für Zwecke einer gewerblichen Tätigkeit (Modeagentur) nutzt. Die betrieblich genutzten Gebäudeteile befinden sich im Untergeschoß (zwei Büroräume, ein Lagerraum sowie einer der insgesamt zwei Pkw-Abstellplätze in der Garage) sowie im Erdgeschoß (Büro-Lager und ein Gästezimmer) des Gebäudes. Die übrigen Räume (Pkw-Abstellplatz in der Garage im Untergeschoß, Saunabereich, Wirtschaftsraum sowie zwei weitere Zimmer im Erdgeschoß und das gesamte Obergeschoß) werden privat genutzt.

In den Umsatzsteuererklärungen 1999 bis 2001 hatte der Beschwerdeführer die gesamte Vorsteuer für den Neubau geltend gemacht und der Privatnutzung (ab dem Jahr 2000) durch den Ansatz eines Eigenverbrauchs Rechnung getragen. In den nach der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 1999 bis 2001 vom 19. Februar 2003 ließ das Finanzamt nur die anteilig auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallende Vorsteuer zum Abzug zu; den für die Privatnutzung des Gebäudes erklärten Eigenverbrauch ließ das Finanzamt außer Ansatz.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufungen und wandte ein, die durch das AbgÄG 1997 geschaffene nationale Rechtslage, nach welcher der Eigenverbrauch für die Nutzung von Grundstücken für Wohnzwecke unecht steuerbefreit und deshalb der Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile ausgeschlossen sei, widerspreche der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) und den durch die Rechtsprechung des EuGH herausgearbeiteten Grundsätzen des Vorsteuerabzuges. Im Ergebnis führe die Steuerfreistellung des Eigenverbrauchs zu einer Einschränkung des von der Sechsten Richtlinie vorgegebenen Systems des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgender laufender Besteuerung des Eigenverbrauchs. Damit könnten sich betroffene Steuerpflichtige vor den innerstaatlichen Behörden und Gerichten direkt auf die Sechste Richtlinie berufen.

Nach einer abweislichen Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag unter Berufung auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, wiederum der volle Vorsteuerabzug für den Neubau (mit nachfolgender Eigenverbrauchsbesteuerung der Privatnutzung) begehrt.

In der am 29. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung machte der Beschwerdeführer geltend, dass der Verwaltungsgerichtshof im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056, die

(entscheidende) Frage, ob § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 durch das Beibehaltungsrecht nach Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt sei, nicht gestellt habe. Dies hätte aber nach der Rechtsprechung des EuGH (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki) zweifelhaft erscheinen müssen. In der am 29. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung machte der Beschwerdeführer geltend, dass der Verwaltungsgerichtshof im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056, die (entscheidende) Frage, ob Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 durch das Beibehaltungsrecht nach Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie gedeckt sei, nicht gestellt habe. Dies hätte aber nach der Rechtsprechung des EuGH (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki) zweifelhaft erscheinen müssen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab.

Nach Schilderung des Verfahrensganges führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die nicht anerkannten Vorsteuern entfielen auf jene Teile eines (optisch den Eindruck eines privaten Wohnhauses vermittelnden) Gebäudes, die dem privaten Wohnbereich des Unternehmers zuzurechnen seien. Nach dem Verhältnis der Nutzflächen der privaten Räume (67%) zu den Nutzflächen der betrieblichen Räume (33%) des Gebäudes handle es sich um eine Fallkonstellation, bei der § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 andererseits im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009 zum selben Ergebnis führten. Wenn in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragen wurde, dass die (Vor-)Frage, inwieweit § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 vom Beibehaltungsrecht nach Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie umfasst wäre, noch nicht beantwortet sei, so könne die belangte Behörde diesem Vorbringen auf Grund des logischen Zusammenhanges und auch im Hinblick auf die Ausführungen unter Rn 96 des Urteils des EuGH vom 23. April 2009, Sandra Puffer, ("Handelt es sich ... um Nach Schilderung des Verfahrensganges führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die nicht anerkannten Vorsteuern entfielen auf jene Teile eines (optisch den Eindruck eines privaten Wohnhauses vermittelnden) Gebäudes, die dem privaten Wohnbereich des Unternehmers zuzurechnen seien. Nach dem Verhältnis der Nutzflächen der privaten Räume (67%) zu den Nutzflächen der betrieblichen Räume (33%) des Gebäudes handle es sich um eine Fallkonstellation, bei der Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 einerseits und Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 andererseits im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009 zum selben Ergebnis führten. Wenn in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragen wurde, dass die (Vor-)Frage, inwieweit Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 vom Beibehaltungsrecht nach Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie umfasst wäre, noch nicht beantwortet sei, so könne die belangte Behörde diesem Vorbringen auf Grund des logischen Zusammenhanges und auch im Hinblick auf die Ausführungen unter Rn 96 des Urteils des EuGH vom 23. April 2009, Sandra Puffer, ("Handelt es sich ... um

eine autonom anwendbare Bestimmung, ... findet die Ausnahme in

Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung") nicht beipflichten. Die Rechtslage sei damit geklärt, sodass es eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 234 EG nicht bedürfe. Artikel 17, Absatz 6, Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung") nicht beipflichten. Die Rechtslage sei damit geklärt, sodass es eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens gemäß Artikel 234, EG nicht bedürfe.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Beschwerden sowohl an den Verfassungsgerichtshof als auch an den Verwaltungsgerichtshof.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der an ihn gerichteten Beschwerde mit Beschluss vom 7. Juni 2010, B 1459/09-3, abgelehnt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die an ihn gerichtete Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer macht - zusammengefasst - geltend, im Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007 sei stillschweigend vorausgesetzt worden, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt seien. Die Grundsatzfrage, ob das Beibehaltungsrecht nach der Sechsten Richtlinie so auszulegen sei, dass es auch für die Vorsteuerauschlussbestimmungen bei gemischt genutzten Gebäuden im UStG 1994 Anwendung finde, sei insofern vorweggenommen worden. Im Hinblick darauf, dass eine derartige Fragestellung nicht erfolgt sei, liege auch keine Antwort des EuGH hiezu vor. Das Beibehaltungsrecht sei nach der

Rechtsprechung des EuGH nur dann anzuwenden, wenn es sich auf Arten von Ausgaben beziehe, die sich aus der Natur des erworbenen Gegenstandes oder der erworbenen Dienstleistungen ergeben, nicht aber bei Ausgaben, die sich nach deren Verwendung oder den Einzelheiten dieser Verwendung bestimmen. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Österreich würden aber an die Art und Weise der Nutzung eines Raumes und somit an seine tatsächliche Verwendung anschließen. Der Beschwerdeführer macht - zusammengefasst - geltend, im Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007 sei stillschweigend vorausgesetzt worden, dass sowohl Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 als auch die Stamfassung des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 durch Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie gedeckt seien. Die Grundsatzfrage, ob das Beibehaltungsrecht nach der Sechsten Richtlinie so auszulegen sei, dass es auch für die Vorsteuerauschlussbestimmungen bei gemischt genutzten Gebäuden im UStG 1994 Anwendung finde, sei insofern vorweggenommen worden. Im Hinblick darauf, dass eine derartige Fragestellung nicht erfolgt sei, liege auch keine Antwort des EuGH hiezu vor. Das Beibehaltungsrecht sei nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann anzuwenden, wenn es sich auf Arten von Ausgaben beziehe, die sich aus der Natur des erworbenen Gegenstandes oder der erworbenen Dienstleistungen ergeben, nicht aber bei Ausgaben, die sich nach deren Verwendung oder den Einzelheiten dieser Verwendung bestimmen. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Österreich würden aber an die Art und Weise der Nutzung eines Raumes und somit an seine tatsächliche Verwendung anschließen.

Weiter würden sich die beiden Vorsteuerauschlussbestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) nicht überlappen; die beiden Bestimmungen würden nicht zur selben Rechtsfolge des Vorsteuerauschlusses in Bezug auf die Herstellung der zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteile führen. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei vom Grundsatz geprägt, dass ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig sei, wenn die getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Als Kostenelement sei hiebei die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 beziehe sich hingegen auf Aufwendungen für den Haushalt, insbesondere die laufenden Betriebskosten und Instandhaltungen. Im Falle der Änderung der Voraussetzungen sei bei steuerpflichtigem Eigenverbrauch nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ein Berichtigungszeitraum von 10 Jahren vorgesehen, während § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine sofortige Berichtigung verlange, was de facto einen Vorsteuerauschluss bedeute. Dem Gesetzgeber könne jedenfalls nicht unterstellt werden, dass er mit den unterschiedlichen Vorsteuerauschlussbestimmungen ein und dieselbe Rechtsfolge, nämlich den Vorsteuerauschluss in Bezug auf die Herstellung der zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteile, geknüpft haben wolle und es daher im Belieben der Behörde stehe, entweder den einen oder den anderen Tatbestand für den Vorsteuerauschluss bei der Herstellung von Gebäuden heranzuziehen. Eine derartige Überlappung wäre aus Sicht des Gesetzgebers überflüssig. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass vom Tatbestand nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur die Anschaffung und Herstellung von Gebäudeteilen zu privaten Wohnzwecken und von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nur die laufenden Aufwendungen für den Haushalt erfasst seien. Weiter würden sich die beiden Vorsteuerauschlussbestimmungen (Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 und Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994) nicht überlappen; die beiden Bestimmungen würden nicht zur selben Rechtsfolge des Vorsteuerauschlusses in Bezug auf die Herstellung der zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteile führen. Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 sei vom Grundsatz geprägt, dass ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig sei, wenn die getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Als Kostenelement sei hiebei die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen. Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 beziehe sich hingegen auf Aufwendungen für den Haushalt, insbesondere die laufenden Betriebskosten und Instandhaltungen. Im Falle der Änderung der Voraussetzungen sei bei steuerpflichtigem Eigenverbrauch nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 ein Berichtigungszeitraum von 10 Jahren vorgesehen, während Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 eine sofortige Berichtigung verlange, was de facto einen Vorsteuerauschluss bedeute. Dem Gesetzgeber könne jedenfalls nicht unterstellt werden, dass er mit den unterschiedlichen Vorsteuerauschlussbestimmungen ein und dieselbe Rechtsfolge, nämlich den Vorsteuerauschluss in Bezug auf die Herstellung der zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteile, geknüpft haben wolle und es daher im Belieben der Behörde stehe, entweder den einen oder den anderen Tatbestand für den Vorsteuerauschluss bei der Herstellung von Gebäuden heranzuziehen. Eine derartige Überlappung wäre aus Sicht des Gesetzgebers überflüssig. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass vom Tatbestand nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 nur die Anschaffung und Herstellung von Gebäudeteilen zu privaten Wohnzwecken und von Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 nur die laufenden Aufwendungen für den Haushalt erfasst seien.

Mit diesem Vorbringen kann die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzeigen:

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 Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. In einem solchen Fall führt allerdings das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung entrichteten Mehrwertsteuer zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 16. Februar 2012, C-594/10, Laarhoven, Randnr. 25 ff).

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 Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. In einem solchen Fall führt allerdings das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung entrichteten Mehrwertsteuer zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands vergleiche , etwa das Urteil des EuGH vom 16. Februar 2012, C-594/10, Laarhoven, Randnr. 25 ff).

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 Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-74/08, Parat Automotive Cabrio, Randnr. 21).

Der Grundsatz des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer wird aber durch die Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Absatz 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 vergleiche , das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-74/08, Parat Automotive Cabrio, Randnr. 21).

Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Da diese Bestimmung als Ausnahmevorschrift eng auszulegen ist, ermächtigt sie die Mitgliedstaaten nicht dahin, eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck Anwendung finden kann (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. April 2010, C-538/08 u.a., X Holding BV u.a., Randnr. 42 f).

Artikel 17 Absatz 6, Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Da diese Bestimmung als Ausnahmevorschrift eng auszulegen ist, ermächtigt sie die Mitgliedstaaten nicht dahin, eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck Anwendung finden kann vergleiche , das Urteil des EuGH vom 15. April 2010, C-538/08 u.a., X Holding BV u.a., Randnr. 42 f).

Die den Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt voraus, dass die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisiert ist, damit sichergestellt ist, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (EuGH, X Holding BV u.a., Randnr. 44). Der EuGH hat in diesem Urteil ausgesprochen, dass

Artikel 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 und Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von "privaten Transportmöglichkeiten", "Speisen" und "Getränken", "Wohnraum" sowie von "Sport und Vergnügungen" für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen von "Werbegeschenken" oder "andere Zuwendungen" vorsieht (vgl. dem gegenüber die Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Sache, Randnr. 49 ff). Weiter hat der EuGH in diesem Urteil ausgesprochen, dass Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke. Die den Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt voraus, dass die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisiert ist, damit sichergestellt ist, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (EuGH, X Holding BV u.a., Randnr. 44). Der EuGH hat in diesem Urteil ausgesprochen, dass Artikel 11 Absatz 4, der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 und Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von "privaten Transportmöglichkeiten", "Speisen" und "Getränken", "Wohnraum" sowie von "Sport und Vergnügungen" für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen von "Werbegeschenken" oder "andere Zuwendungen" vorsieht vergleiche , dem gegenüber die Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Sache, Randnr. 49 ff). Weiter hat der EuGH in diesem Urteil ausgesprochen, dass Artikel 17 Absatz 6, der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

Die Sechste Richtlinie ist für Österreich am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten. Was die Anwendbarkeit von Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie angeht, ist daher auf diesen Zeitpunkt abzustellen (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer, Randnr. 88). Die Sechste Richtlinie ist für Österreich am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten. Was die Anwendbarkeit von Artikel 17 Absatz 6, Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie angeht, ist daher auf diesen Zeitpunkt abzustellen vergleiche , das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer, Randnr. 88).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (in der Stammfassung; ebenso § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Gemäß Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 (in der Stammfassung; ebenso Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1972) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer eins bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der Paragraphen 8, Absatz 2, und 12 Absatz eins, Ziffer eins, bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Wie aus den Ausführungen des EuGH und auch des Generalanwalts im Verfahren X Holding BV u.a. hervorgeht, ist die Frage, ob ein Vorsteuerauschluss wirksam normiert wird, hinsichtlich der einzelnen Ausgabenart zu prüfen. Entscheidend ist daher, ob die hier zu prüfenden Ausgaben ausreichend bestimmt sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Kosten für den privaten Wohnraum können demnach bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, mwN). Nach Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten

Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Kosten für den privaten Wohnraum können demnach bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, mwN).

Der EuGH hat eine Norm, die Ausgaben für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal des Unternehmers vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat, als hinreichend umschrieben angesehen (X Holding BV u.a., Randnr. 50). Für privaten Wohnraum des Steuerpflichtigen kann nicht anderes gelten. Auch im Urteil des EuGH, Sandra Puffer, Randnr. 96, wurde ausgeführt, dass die Ausnahme in Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Anwendung findet; dies lediglich unter der Voraussetzung, dass es sich um eine autonom anwendbare Bestimmung handelt. Der EuGH hat eine Norm, die Ausgaben für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal des Unternehmers vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat, als hinreichend umschrieben angesehen (X Holding BV u.a., Randnr. 50). Für privaten Wohnraum des Steuerpflichtigen kann nicht anderes gelten. Auch im Urteil des EuGH, Sandra Puffer, Randnr. 96, wurde ausgeführt, dass die Ausnahme in Artikel 17 Absatz 6, Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf die Bestimmung des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 Anwendung findet; dies lediglich unter der Voraussetzung, dass es sich um eine autonom anwendbare Bestimmung handelt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist es - wie der EuGH zu X Holding BV u.a. ausdrücklich ausgesprochen hat - unbedenklich, wenn die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke abgezogen werden darf (vgl. ebenso das Urteil des EuGH vom 14. Juni 2001, C-345/99, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik, wonach eine Einschränkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges auf Fahrzeuge, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden, rechtmäßig ist). Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist es - wie der EuGH zu X Holding BV u.a. ausdrücklich ausgesprochen hat - unbedenklich, wenn die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke abgezogen werden darf vergleiche , ebenso das Urteil des EuGH vom 14. Juni 2001, C-345/99, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik, wonach eine Einschränkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges auf Fahrzeuge, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden, rechtmäßig ist).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfasst mit dem Verweis auf

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - entgegen der Beschwerde - nicht bloß

die laufenden Aufwendungen, sondern auch die Kosten der Errichtung eines Wohnhauses (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0109). Dass die Tatbestände des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 und jene des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - was die Beschwerde betont - (zum Teil) "überlappen", bedeutet nicht, dass sie deckungsgleich sind. Damit kann aber - entgegen der Beschwerde - auch nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmung "überflüssig" sei (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, mwN). die laufenden Aufwendungen, sondern auch die Kosten der Errichtung eines Wohnhauses vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0109). Dass die Tatbestände des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1994 und jene des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 - was die Beschwerde betont - (zum Teil) "überlappen", bedeutet nicht, dass sie deckungsgleich sind. Damit kann aber - entgegen der Beschwerde - auch nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmung "überflüssig" sei vergleiche , bereits das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, mwN).

Die Ausführungen in der Beschwerde veranlassen daher den Verwaltungsgerichtshof nicht dazu, von seiner ständigen Rechtsprechung zum Vorsteuerauschluss bei gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäuden nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 abzugehen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, und vom 24. Juni 2010, 2006/15/0170 und 2010/15/0097). Die Ausführungen in der Beschwerde veranlassen daher den Verwaltungsgerichtshof nicht dazu, von seiner ständigen Rechtsprechung zum Vorsteuerauschluss bei gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäuden nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 abzugehen vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, und vom 24. Juni 2010, 2006/15/0170 und 2010/15/0097).



Im Hinblick auf die in diesen Erkenntnissen zitierten Urteile des EuGH nimmt der Verwaltungsgerichtshof auch von der Anregung, ein neuerliches Vorabentscheidungsersuchen zu stellen, Abstand.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 29. März 2012

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 62007CJ0460 Puffer VORAB

EuGH 62008CJ0538 X Holding VORAB

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150210.X00

#### **Im RIS seit**

25.04.2012

#### **Zuletzt aktualisiert am**

08.01.2016

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)