

An
die Parlamentsdirektion,
alle Bundesministerien,
alle Sektionen des BKA,
die Ämter der Landesregierungen und
die Verbindungsstelle der Bundesländer

Antwort bitte unter Anführung der GZ an die Abteilungsmail

Betrifft: Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 23. April 2009
in der Rechtssache C-460/07, Puffer, betreffend Ausschluss des Rechts auf
Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude, Stillstandsklausel;
Rundschreiben

1. Urteilstenor

Mit Urteil vom 23. April 2009 in der Rechtssache C-460/07 hat der EuGH aus Anlass eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorsteuerabzug bei teils unternehmerisch und teils privat genutzten Gebäuden über die

- Vereinbarkeit des vollen Vorsteuerabzuges mit dem Primärrecht,
- Beihilfeneigenschaft einer nationalen Umsetzungsmaßnahme der Richtlinie,
- Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Vorsteuerauschlüsse beizubehalten,

zu Recht erkannt:¹

„1. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a und Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten [Mehrwertsteuer]Richtlinie 77/388/EWG [...] verstoßen nicht dadurch gegen den allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung, dass sie mittels des Rechts auf vollen und sofortigen Abzug der Vorsteuer für die Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes und durch die gestaffelte Nacherhebung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung dieses Gebäudes den Steuerpflichtigen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen und gegenüber Steuerpflichtigen, die ihr Gebäude nur zu privaten Wohnzwecken verwenden, einen finanziellen Vorteil einräumen können.

¹ Das Urteil kann unter <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de> abgerufen werden. (Hervorhebungen in den Zitaten nicht im Original).

2. Art. 87 Abs. 1 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Maßnahme zur Umsetzung von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388, nach der das Vorsteuerabzugsrecht nur den Steuerpflichtigen zusteht, die besteuerte Umsätze tätigen, nicht aber jenen, die nur steuerbefreite Umsätze tätigen, nicht insofern entgegensteht, als diese nationale Maßnahme nur den erstgenannten Steuerpflichtigen einen finanziellen Vorteil verschaffen kann.

3. [Die Stillstandsklausel gemäß] Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Ausnahme nicht für eine nationale Bestimmung gilt, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind; dies zu ermitteln ist Sache des nationalen Gerichts.“

2. Ausgangsverfahren

Das Ausgangsverfahren betrifft die Rechtslage der Jahre 1998 bis 2003.² Eine Steuerpflichtige hatte ein Einfamilienhaus errichtet, das sie für private Wohnzwecke und zu etwa 11 % unternehmerisch nutzte (Vermietung zu Bürozwecken). Sie beantragte den vollen Abzug der ihr für die Errichtung ihres Einfamilienhauses in Rechnung gestellten Vorsteuern. Das Finanzamt anerkannte jedoch den Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes (von 11 %). Die Berufung wurde abgewiesen, da für gemischt genutzte Gebäude schon vor dem Beitritt Österreichs zur EU ein Vorsteuerausschluss hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile bestanden habe und der Gesetzgeber das Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben habe.

Aus Anlass einer Bescheidbeschwerde hat der VwGH neben der Frage der Gültigkeit des Vorsteuerausschlusses noch weitere Bedenken gegen einen sofortigen und vollen Vorsteuerabzug und eine nachfolgende (über zehn Jahre verteilte) Besteuerung der privaten Verwendung formuliert. Der VwGH fragte, ob diese Regelung der Richtlinie gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (insb. den Gleichheitsgrundsatz) verstößt, weil sie bewirkt, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke um ca. 5 % günstiger erwerben können als andere EU-Bürger (der

² Die Änderungen durch BGBl. I Nr. 134/2003 und BGBl. I Nr. 27/2004 waren daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens (vgl. zur späteren Rechtslage etwa Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Rz 1330 und 1455).

finanzielle Vorteil ergibt sich aus einer Art „zinsenlosen Kredit“ durch die Nachversteuerung über 10 Jahre). Weiters fragt er, ob die nationale Umsetzung der Richtlinie gegen Art. 87 EG (Beihilfenrecht) verstößt.

3. Zusammenfassung der Urteilsbegründung

Folgende Aspekte aus der Urteilsbegründung sind hervorzuheben, wobei die Auslegung der Stillstandsklausel auch über die steuerliche Frage hinaus vom Interesse sein könnte und daher etwas näher ausgeführt wird:

a) Zum Gleichbehandlungsgrundsatz:

Der EuGH hält seine Rechtsprechung (z.B. Rs. C-72/05, Wollny, Randnr. 24) aufrecht, dass ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt ist. Nimmt er diesen Vorsteuerabzug in Anspruch, ist er jedoch verpflichtet, (gemäß Art. 6 Abs. 2 lit. a der Richtlinie) Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung für den privaten Bedarf zu zahlen (vgl. Randnr. 42).

Der EuGH verneint, dass die finanziellen Vorteile aus einem sofortigen und vollen Vorsteuerabzug und der späteren Besteuerung der privaten Verwendung zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes führen. Die Situation der Steuerpflichtigen unterscheidet sich von der der Nichtsteuerpflichtigen, die keine solchen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben, in mehreren Merkmalen.³ Daher beruhe ein etwaiger Unterschied in der Behandlung auf der Anwendung unterschiedlicher Regeln auf unterschiedliche Sachverhalte und führe somit nicht zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung (Randnr. 57).

b) Zur Frage, ob der Liquiditätsvorteil eine staatliche Beihilfe ist

Die zweite Frage des VwGH ging dahin, ob die nationale Maßnahme zur Umsetzung der Richtlinie gegen Art. 87 Abs. 1 EG verstößt, weil der Vorteil aus dem Vorsteuerabzug für den Teil der privaten Nutzung nur Steuerpflichtigen eingeräumt wird, die besteuerte Umsätze tätigen, nicht aber Steuerpflichtigen, die nur steuerbefreite Umsätze tätigen.

Der EuGH verneint das Vorliegen einer Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG. Die Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts auf besteuerte Umsätze sei wesentlicher Bestandteil des Mehrwertsteuersystems, das durch gemeinschaftsrechtliche Vorschriften eingerichtet wurde, die von allen Mitgliedstaaten einheitlich umzusetzen

³ Etwaige Unterschiede ergäben sich aus der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität (insb. Besteuerung der Verwendung für private Zwecke gemäß Art. 6 Abs. 2 lit. a der Richtlinie, vgl. Randnr. 54 f), daraus, dass Steuerpflichtige ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgingen, und aus der besonderen Stellung der Steuerpflichtigen (insb. Schuldner der Mehrwertsteuer).

sind. Folglich fehle es an einer staatlichen Maßnahme, so dass Art. 87 Abs. 1 EG nicht anwendbar ist (Randnr. 70).

c) Zur Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses (Stillstandsklausel)

Nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 können die Mitgliedstaaten alle Vorsteuerauschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Für den vorliegenden Ausgangsfall sieht das österreichische UStG 1994 laut VwGH zwei sich „überlappende“ Vorsteuerauschlüsse vor (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a betreffend (sinngemäß) Aufwendungen der privaten Lebensführung und § 12 Abs. 2 Z 1 betreffend Gebäude, insoweit als die Entgelte nach dem EStG nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind). Beide Vorsteuerauschlüsse führen zur selben Rechtsfolge (Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung). Die Besonderheit im Verfahren lag nun darin, dass der zweitgenannte Vorsteuerauschluss (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) nach dem Beitritt zur EU mit dem AbgÄG 1997 auch förmlich geändert worden ist. Das ausdrückliche Ziel dieser Änderung bestand jedoch darin, durch eine geänderte Regelungstechnik den Vorsteuerauschluss beizubehalten.⁴

Der EuGH führt dazu sinngemäß aus, dass nicht bereits jede spätere Änderung einer nationalen Regelung eine Stillstandsklausel unanwendbar macht. Werden bestehende Ausschlussstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie geändert, indem der Mitgliedstaat diese Tatbestände einschränkt und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näher kommt, sei dies durch die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie gedeckt. Dagegen sei eine nationale Regelung nicht mehr gedeckt, wenn bestehende Ausschlussstatbestände erweitert werden und sich die nationale Regelung damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt (Randnr. 85 f).

Hinsichtlich des geänderten Vorsteuerauschlusses (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) führt der EuGH aus, dass die alte und neue Regelung auf unterschiedlichen Grundgedanken beruhen und unterschiedliche Verfahren geschaffen haben, so dass die Neuregelung den Rechtsvorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie in Österreich bestanden, nicht gleichgestellt werden könne. Ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm, sei dabei unerheblich (Randnr. 93 f).

⁴ Anlass der Änderung durch das AbgÄG 1997 war die EuGH-Rechtsprechung (Rs. C-97/90, Lennartz, vgl. RV 933 dB XX. GP). Dem Unternehmer wurde die Möglichkeit eingeräumt, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen. Die private Verwendung wurde (nach dem Vorbild der damaligen deutschen Rechtslage) als steuerbefreiter Umsatz bestimmt. Nach einem späteren Urteil des EuGH (Rs. C-269/00, Seeling) ist jedoch die private Verwendung kein steuerbefreiter Umsatz.

Ob sich diese Änderung durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit des unveränderten Vorsteuerauschlusses (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) auswirkt, hänge davon ab, „ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind. 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. Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Tragweite der in Rede stehenden nationalen Bestimmungen zu ermitteln.“ (Randnr. 95 ff).

4. Hinweis auf weitere Entwicklungen

a) Entscheidung des VwGH im fortgesetzten Verfahren

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der VwGH die Beschwerde der Steuerpflichtigen abgewiesen. Er hat i.W. entschieden, dass der seit dem Beitritt unveränderte Vorsteuerauschluss (für Aufwendungen der privaten Lebensführung) im Beschwerdefall weiterhin anzuwenden ist. „§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist [...] 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.“

b) Vorgeschlagene Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie

Es ist geplant, die Richtlinie 2006/122/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zu ändern, um den Vorsteuerabzug bei Grundstücken ausdrücklich auf den Anteil der unternehmerischen Verwendung zu beschränken (siehe den Vorschlag eines Art. 168a der Richtlinie 2006/122/EG).⁵

15. Juli 2009
Für den Bundeskanzler:
Georg LIENBACHER

Elektronisch gefertigt

⁵ Vorschlag der Kommission KOM (2007)667; zum gegenwärtigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens siehe http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=de&DosId=196353 oder <http://www.europarl.europa.eu/oeil/FindByProcnum.do?lang=2&procnum=CNS/2007/0238>.