



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X., vom 4. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird vorläufig für das Jahr 2009 festgesetzt mit:	-47.660,55 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	0,00 €
Summe Umsatzsteuern	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-46.968,14 €
Vorsteuern betreffend die geschuldete, auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer (§ 12 Abs. 1 Z 2 lit. b)	-692,41 €
Gutschrift	-47.660,55 €

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Architektin, errichtete in den Jahren 2008 bis 2010 ein Wohnhaus. Mit Schreiben vom 28. Jänner 2009 gab sie dem Finanzamt bekannt, dieses Haus, welches sie zu diesem Zeitpunkt noch gemeinsam mit ihrem damaligen Ehemann errichtete, zu 72% privat und zu 28% betrieblich (Büro) nutzen zu wollen. In einem weiteren Schreiben vom 19. November 2009 erklärte sie gegenüber dem Finanzamt, aufgrund der Scheidung von ihrem Ehemann und der Übernahme der gesamten Finanzierung der Baukosten das Gebäude zu 22,50% auch zu vermieten zu wollen, sodass die private Verwendung nur mehr 49,50% betrage. Mit

Umsatzsteuerklärung 2009 machte sie dementsprechend 50,50% der mit der Errichtung des Gebäudes in Zusammenhang stehenden Vorsteuern geltend, was einem Betrag in Höhe von - 42.589,95 € entsprach. In diese Höhe setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2009 auch (vorläufig) fest.

Im Juni 2010 führte das Finanzamt eine Prüfung bei der Bw. durch, bei der die Aufteilung des Gebäudes geprüft wurde. Dazu stellte die Prüferin fest:

Die Untergeschoße UG 06 (Wäsche, 8,69m²), UG 07 (Lager, 8,92m²) und UG 09 (Geräte, 8,35m²) seien zur Gänze dem privaten Bereich des Gebäudes zuzurechnen. Das Wohnzimmer im Erdgeschoß werde sowohl betrieblich als auch privat genutzt und sei daher nur im Verhältnis der unternehmerischen und privaten Nutzung des Gesamtgebäudes als unternehmerisch zu berücksichtigen. Die Bw. habe bei der Besichtigung des Wohnhauses am 17.06.2010 ausgesagt, dass dieses Zimmer nur beruflich genutzt werden würde, und zwar um mit Kunden Besprechungen abzuhalten und Entwürfe zu zeigen. Lediglich am Abend würde die Bw. den Raum als Wohnzimmer nutzen, um ein Buch zu lesen oder ähnliches. Sie besitze im privat genutzten Obergeschoß des Wohnhauses kein Wohnzimmer. Im Erdgeschoß befinde sich hinter dem Wohnzimmer ein Besprechungszimmer, welches ausschließlich für die berufliche Tätigkeit genutzt werde und auch zu 100% dem beruflichen Anteil hinzugerechnet worden sei. Daher sei es für die Betriebsprüfung nicht glaubhaft, dass das Wohnzimmer ausschließlich beruflich und nicht auch privat genutzt werde. Auch die Garage sei bisher nicht in die Berechnung der Gesamtnutzfläche mit einbezogen worden. Für diese könne ein betrieblicher Anteil höchstens im Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes angesetzt werden. Die Aufteilung sei daher wie folgt vorzunehmen:

Vermietung und Verpachtung	19,40%
Büro/Geschäftsfläche	29,00%
Privat/Wohnhaus	51,60%

Der betriebliche Anteil betrage daher 48,50%, der private 51,60%. Dies führe zu einer Verminderung der Vorsteuern 2009 um 1.742,27 €.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Prüferin und setzte die Umsatzsteuer mit einem im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 5. Juli 2010 mit -40.847,68 € fest.

In der gegen diesen Bescheid am 26. Juli 2010 erhobenen Berufung wandte die Bw. gegen die Aufteilung des Wohnhauses durch das Finanzamt ein, sie habe im Mai 2010 zusätzlich zu der im April 2010 abgelegten Ziviltechnikerprüfung auch die Baumeisterprüfung abgelegt. Dadurch ergebe sich auch in der Entwicklung ihrer beruflichen Tätigkeit eine Erweiterung und

Erschließung zusätzlicher Geschäftsfelder, weswegen die geplante Nutzung der Räume und die Verwendung des Gebäudes neu festzulegen sei. Die Änderung der Verwendung des Gebäudes sei auch bei der Baubehörde eingereicht worden. Das Gebäude würde nunmehr wie folgt genutzt:

Wohnung privat	OG 01	TV	9,05 m ²
	OG 02	Ankleide	9,08 m ²
	OG 03	Schafen	8,95 m ²
	OG 04	Bad	12,89 m ²
	OG 05	WC	1,54 m ²
	OG 06	Essen/Wohnen	29,29 m ²
	OG 07	WC	1,78 m ²
	OG 08	Speis	1,87 m ²
	OG 09	Kochen	10,22 m ²
	Gesamt		84,67 m ²
Vermietung	EG 03	Vorraum	7,65 m ²
	EG 04	Flur	10,37 m ²
	EG 05	Zimmer	14,34 m ²
	EG 06	Zimmer	13,93 m ²
	EG 07	WC/Du	7,75 m ²
			54,04 m ²
Büro/Geschäftsfläche	UG 01	Werkstatt	10,30 m ²
	UG 02	Lager	6,70 m ²
	UG 03	WC	7,85 m ²
	UG 04	Vorraum	14,56 m ²
	UG 05	Büro/Arbeiten	16,58 m ²
	EG 01	Büro/Besprechung	34,08 m ²
	EG 02	Büro/Teeküche	11,21 m ²
			101,28 m ²

Dies ergebe folgende prozentuelle Aufteilung:

Vermietung und Verpachtung	22,50%
Büro/Geschäftsfläche	42,20%
Wohnung privat	35,30%

Das Gebäude werde daher zu 64,70% betrieblich und zu 35,50% privat genutzt. Die Kellerräume würden in diese Aufteilung nicht mit einbezogen, da sie allgemein genutzt würden.

Das Finanzamt folgte in der Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2010 dieser Aufteilung der Bw. nicht, vielmehr änderte es den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten der Bw. ab und setzte die Umsatzsteuer (vorläufig) mit -35.908,40 € fest. Zur Begründung führte es aus:

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Vorsteuern im Zusammenhang mit Arbeitszimmern setze voraus, dass eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung des betreffenden Räume vorliege, wobei für im häuslichen Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume eine Abgrenzung zwischen privater oder betrieblicher Nutzung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden könne. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung, zu denen auch die Kosten der Befriedigung des Wohnbedürfnisses zählten, mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stünden, könnten sie nur dann als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn sich der Teil, der auf die ausschließliche betriebliche Nutzung falle, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienten, trennen lasse. Sei eine solche Trennung in Betriebsausgaben einerseits und in Kosten der Lebensführung andererseits nicht einwandfrei durchführbar, so gehörten diese Aufwendungen zur Gänze zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben. So dürften Aufwendungen, die typischerweise die private Lebensführung beträfen, auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie beruflich mitveranlasst seien. Betreffend Arbeitszimmer in einem Privathaus sei eine einwandfreie Trennung von der Privatsphäre zumeist nicht möglich, sodass nach der Rechtsprechung eine Art Vermutung gegen das Vorliegen entsprechender Betriebsausgaben bestehe; keinesfalls seien Betriebsausgaben anzunehmen, wenn die Ausstattung des Arbeitszimmers (auch) eine private Nutzung ermögliche. Der Raum EG 01, ursprünglich im Plan als Wohnraum bezeichnet, sei daher auf Grund obiger Ausführungen nicht als betrieblich genutzt anzuerkennen. Wenn gegenüber der Betriebsprüfung argumentiert worden sei, dass dieser Raum auch für die Präsentation von Projekten betrieblich verwendet werde, begründe diese in zeitlicher Hinsicht geringe Nutzung keine Zuordnung zum Betrieb, zumal weitere Büro- und Besprechungsräume vorhanden seien und Vorführungen mit dem Beamer wohl auch privat verursacht sein könnten. Die Kellerräume UG 06, UG 07 und UG 09 mit der Bezeichnung „Wäsche“, „Lager“ und „Geräte“ seien eindeutig der Privatnutzung zuzuordnen. Sei das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus nicht zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen, seien die Garagierungskosten am Wohnort im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges, höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des übrigen Gebäudes als Betriebsausgaben abzugsfähig. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienten wie der Raum UG 08, beeinflussten das Aufteilungsverhältnis nicht. Sie seien entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen. Betrieblich genutzte Räume seien daher:

UG 01 Werkstatt	10,30 m ²
UG 02 Lager	6,70 m ²
UG 03 WC/Dusche	7,85 m ²
UG 04 Vorraum	14,56 m ²
UG 05 Büro	16,58 m ²
UG 10 Garage	13,53 m ²
EG 02 Büro	11,21 m ²
Gesamt:	80,73 m ²

Die zur Vermietung bestimmten Räume hätten ein Ausmaß von 54,04 m², sodass sich die privat genutzten Räumlichkeiten auf 177,82 m² beliefen. Das prozentuelle und für die Vorsteueraufteilung maßgebende Verhältnis laute daher:

Büro	25,83 %
Vermietung	17,28 %
Wohnung privat	56,89 %

Ferner könnten Aufwendungen für die Beleuchtung (1.669,61 €) und die Kaminanlage (4.711,93 €) als privat veranlasste Aufwendungen nicht berücksichtigt werden und seien die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig.

Am 20. September 2010 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Vorlageantrag beantragte sie die Aufteilung des Gebäudes gemäß einem anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1951 am 15. September 2010 erstellten Nutzwertgutachten vorzunehmen. Danach werde das Gebäude wie folgt genutzt:

Privat	Top W1	35,156 %
	Top G4	3,516 %
		<u>38,672 %</u>
Vermietung	Top B2	23,047 %
	Top B3	34,766 %
	Top G5	<u>3,516 %</u>
		61,329 %

Für das Top B 03 und das Top G 05 würden im Jahr 2010 noch Mieteinkünfte erzielt; das Top B 02 befinde sich noch in Fertigstellung. Für Top B 02 seien Mieteinkünfte im Jahr 2011 zu erwarten.

In einem Aktenvermerk vom 12. September 2011 hielt die Prüferin über eine weitere bei der Bw. durchgeführten Nachschau niederschriftlich fest, das Gebäude sei noch nicht fertiggestellt und könne daher keine genaue Beurteilung der Aufteilung durchgeführt werden. Es stünden noch keine Möbel im Haus und auch die Türen und Abtrennungen seien noch nicht vorhanden. Klare bauliche Veränderungen gegenüber der letzten Nachschau könnten nicht festgestellt werden.

Am 20. Dezember 2012 ersuchte der Referent das Finanzamt zu ermitteln, ob dieses Gebäude zwischenzeitig fertiggestellt sei und in welchem Ausmaß es unternehmerisch bzw. privat genutzt werde.

Das Finanzamt führte in diesem Sinne am 16. April 2013 eine weitere Nachschau bei der Bw. durch, bei der es feststellte, dass die Aufteilung des Gebäudes entsprechend dem Nutzwertgutachten vom 15. September 2010 vorgenommen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, in welchem Umfang die Bw. im Jahr 2009 zur Vornahme des Vorsteuerabzuges für die mit den Errichtungskosten des Gebäudes angefallenen Umsatzsteuern berechtigt war. Die Beantwortung dieser Streitfrage hängt davon ab, in welchem Umfang das Gebäude in diesem Jahr dem unternehmerischen Bereich der Bw. zuzurechnen war.

Denn gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen nur die Vorsteuern abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Maßgebend sind dabei die Umstände im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie Einfuhren von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Dient eine Leistung teilweise privaten und teilweise unternehmerischen Zwecken, so gilt sie nach dem Gesetz somit zu 100 % als unternehmerisch, sofern die 10% Grenze überschritten ist. Die nichtunternehmerische Verwendung führt zu einem Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1 a Z 1 UStG 1994.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 kann der Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen sowie Einfuhren aber auch nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt

behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern der unternehmerisch genutzte Teil zumindest 10 % beträgt. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen. Wird ein Gebäude erst später in Nutzung genommen, so verlängert sich die Frist bis zum Ende dieses Veranlagungszeitraumes (vgl. *Ruppe, UStG⁴, § 12 Tz 137*).

Bei gemischt genutzten Gebäuden ist zu beachten, dass gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 die nichtunternehmerische Verwendung von Teilen des Gebäudes zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug und nicht (nur) zu einem laufend zu versteuernden Eigenverbrauch führt. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für überwiegend privat genutzte Gebäudeteile ergibt sich auch aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Das bedeutet, dass bei Gebäuden der Vorsteuerabzug immer nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung eines Gebäudes zusteht (vgl. *Ruppe, UStG⁴, § 12 Tz 138*).

Im Berufungsfall hat die Bw. am 28. Jänner 2009 das neu errichtete Haus zu 28 % dem unternehmerischen Bereich und 72 % dem privaten Bereich zugeordnet. Diese Zuordnung hat sie im selben Jahr auf 50,50 % unternehmerisch und 49,50 % privat und am 20. September 2010, somit noch vor der Vermietung der Wohnung Top B 03 am 1. November 2012, auf 38,672% privat und 61,329% unternehmerisch abgeändert.

Die gegenüber der ersten Zuordnung vom 28. Jänner 2009 geänderte Zuordnung am 20. September 2010 ist daher vor der Innutzungsnahme des Gebäudes erfolgt und somit für das Jahr 2009 maßgeblich.

Da laut der Niederschrift über die Nachschau vom 16. April 2013 die tatsächliche Nutzung des Gebäudes jener im Nutzwertgutachten entspricht, ist die dort vorgenommene Nutzflächenaufteilung auch für den Vorsteuerabzug des Jahres 2009 heranzuziehen.

Es sind somit 61,329% der im Jahr 2009 im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses angefallenen Steuern als Vorsteuern abzugsfähig. Nicht zu den aufzuteilenden Steuern zählten jene, die im Zusammenhang mit den direkt den privaten Bereich zuzurechnenden Aufwendungen für die Beleuchtung (1.669,61 €) und die Kaminanlage (4.711,93 €) stehen (vgl. die Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2010). Der Gesamtbetrag der aufzuteilenden Vorsteuern beträgt daher 76.583,89 € (76.887,87 € aus Vorsteuern lt. Quartalsrechnungen 1-4/2009 zuzüglich 6.077,56 € aus Vorsteuern Dorfinstallateur abzüglich Vorsteuern Beleuchtung und Kaminanlage). Davon sind 61,329% oder 46.968,14 € als Vorsteuern abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Mai 2013