

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B., vertreten durch Dipl. Vw. C, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 des Finanzamtes D mit Ausfertigungsdatum 19.06.2013

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner am 7.9.2012 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung 2010 einen Gesamtbetrag an Vorsteuern in Höhe von € 32.588,66 geltend, wovon unter der Kennzahl 028 Vorsteuern betreffend Gebäude ein Betrag von € 13.267,77 ausgewiesen wurde.
2. Im Zuge einer beim Bf. durchgeföhrten unter anderem den Nachschauzeitraum 1/2010 bis 6/2011 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass im Jahr 2010 am bestehenden Wohn- und Hotelgebäude ein Dachgeschoßaufbau auch zwecks Errichtung einer Privatwohnung erfolgt sei (Bericht vom 14.6.2013, ABNr. 121042/11, Tz. 3). Die neue Nutzflächenaufteilung unter Miteinbeziehung dieser Privatwohnung und Zurechnung derselben zur privaten Sphäre habe ein Aufteilungsverhältnis von 84,81 % betrieblich und von 15,19 % privat ergeben. Obwohl im Bericht zunächst ausgeführt wurde, dass der unter 20 % liegende privat genutzte Anteil zum Betriebsvermögen zu erfassen sei, wurde dennoch eine Vorsteuerkürzung wie folgt vorgenommen:

Aufstellung der einzelnen Posten	Kosten	Vorsteuer
Baukosten lt. Anlageverzeichnis	66.338,80	
fehlende Rechnung E	12.500,00	
Gesamte Baukosten/ geltend gem. VSt	78.838,80	15.767,76
betriebl. Anteile Dachsanierung		
Spenglerei F	8.000,00	1.600,00
Zimmermannsarbeiten	12.000,00	2.400,00
Gesamt / Vorsteuer	20.000,00	4.000,00
auszuscheidende Vorsteuer		11.767,76

Die Vorsteuer aus der fehlenden Rechnung E in Höhe von € 2.500 wurde vom Bf. in der Umsatzsteuererklärung 2010 nicht geltend gemacht (siehe KZ 028).

3. Gegen den am 19.6.2013 ausgefertigten Umsatzsteuer(erst)bescheid 2010, der den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 20.820,90 (32.588,66 - 11.767,76) auswies, erhob der Bf. durch seine steuerliche Vertretung Berufung. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0085, wurde die Gewährung des Vorsteuerabzuges aus den Gesamtbaukosten beantragt, da der private Gebäudeanteil weniger als 20 % des Gesamtgebäudes umfasste. Die nicht anerkannten Vorsteuern in Höhe von € 11.767,76 sowie die bisher noch nicht geltend gemachte Vorsteuer aus der Rechnung E in Höhe von € 2.500 sollte anerkannt werden.

4. In der am 10.9.2013 ausgefertigten teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung wurde die beantragte Vorsteuer in Höhe von € 2.500 aus der bisher noch nicht erfassten Rechnung E in Ansatz gebracht, was zu einem Gesamtbetrag an Vorsteuern von € 23.320,90 (€ 20.820,90 + 2.500) führte. Im Weiteren begründete die Abgabenbehörde die Versagung des Vorsteuerabzuges für die auf die Privatwohnung entfallenden Baukosten damit, dass der für sich zu betrachtende Zubau ausschließlich aus privaten Motiven - Schaffung einer Wohnung für die Tochter - errichtet worden sei und dieser auch zu 100 % privat genutzt werde. Unter Hinweis auf die im Zuge der Außenprüfung erstellte Niederschrift vom 30.9.2011 mit dem Bf. wurde ergänzend ausgeführt, dass zwischen dem Bf. und seiner Tochter ein Mietvertrag nicht abgeschlossen worden sei.

5. Im Vorlageantrag vom 11.10.2013 wurde nochmals unter Bezugnahme auf das zitierte Erkenntnis des VwGH die Anerkennung des Vorsteuerabzuges aus den Baukosten der Privatwohnung in Höhe von € 11.767,76 beantragt, da außer Streit stehe, dass der privat

genutzte Gebäudeanteil am Gesamtgebäude 15,19 % betrage. Die Vorsteuer von € 2.500 aus der bisher nicht erfassten Rechnung sei im Berufungswege bereits gewährt worden.

6. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 31.10.2013 zur Entscheidung vorgelegt. Beantragt wurde die Abweisung der Berufung, weil der Zubau aus privaten Gründen errichtet worden sei und somit nicht als für das Unternehmen angeschafft gelte. Der Zubau sei separat zu beurteilen und stehe ein Vorsteuerabzug aus den damit verbundenen Baukosten nicht zu. Im Übrigen liege zwischen dem Bf. und seiner Tochter ein fremdübliches Mietverhältnis nicht vor.

7. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Rechtslage

1. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, 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 1988 sind.

2. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

3. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 knüpft an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes an. Für die Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebsvermögen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 5. Juli 1994, 91/14/0110): Grundsätzlich ist für jeden Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und privat verwendet wird, das Überwiegen der einen oder der anderen Nutzung maßgeblich. Ergibt sich sodann, dass bei manchen Räumen die betriebliche Nutzung, bei anderen hingegen die außerbetriebliche Nutzung überwiegt, so gehört das Gebäude in jenem Ausmaß dem notwendigen Betriebsvermögen an, in dem die Räume mit überwiegender betrieblicher Nutzung zu den Räumen mit überwiegend privater Nutzung stehen. Erreicht der privat genutzte räumliche Gebäudeanteil bloß ein untergeordnetes Ausmaß, was der Fall ist, wenn er weniger als ca. 20 % des Gebäudes umfasst, gehört das Gebäude insgesamt zum Betriebsvermögen.

4. Werden für Zwecke der Einkommensteuer privat genutzte Räume eines Gebäudes dem Betriebsvermögen zugerechnet, weil sie in Verhältnis zum Gesamtgebäude nur ein untergeordnetes Ausmaß erreichen, hatte dies bereits im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 zur Folge, dass auch die mit diesem privat genutzten Gebäudeteil

zusammenhängenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend gemacht werden konnten (vgl. VwGH 18. Jänner 1983, 82/14/0100, und hiezu Nolz, Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung, SWK 1983, 85 (87)).

5. Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erging das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Puffer. Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0210; VwGH 28.6.2012, 2009/15/0222 und VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085) ausgesprochen, dass sich der Vorsteuerausschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, nicht hingegen aus der - nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbaren - Vorsteuerausschlussregelung, welche das Abgabenänderungsgesetz 1997 durch die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 geschaffen hat. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Gebäudeteil als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss daher aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, der eine Anknüpfung an die einkommensteuerrechtliche Behandlung vorsieht. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf es nicht, womit die Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unerheblich ist.

5. Die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gilt für Zeiträume vor Inkrafttreten des Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ab 1.1.2011 (RL 2009/162/EU vom 22.12.2009), sohin auch für das Beschwerdejahr 2010.

III. Sachverhalt

1. Der Bf. ist Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagerzahl 7, Bauparzelle 9 der Katastralgemeinde G mit der Grundstückadresse H, I..
2. Dieses Geschäfts- bzw. Betriebsgrundstück wird im Einheitswertbescheid AZ 11 als eine Wirtschaftseinheit bewertet.
3. Der Bf. nahm im Jahr 2010 beim bestehenden Wohn- und Hotelgebäude eine Aufstockung des Dachgeschoßes zur Errichtung einer Privatwohnung vor (Baubescheid), wobei gleichzeitig die Sanierung des reparaturbedürftigen Daches erfolgte (Niederschrift vom 30.9.2011).
4. Die Errichtungskosten für den Dachgeschoßaufbau betragen inklusive der nachgereichten Rechnung E € 78.838,81 netto zuzüglich € 15.767,76 Umsatzsteuer (Bericht vom 14.6.2013, Tz. 3).
5. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern beträgt im Beschwerdejahr € 35.088,66 (lt. Umsatzsteuererklärung € 32.588,66 + Rechnung E € 2.500).

6. Nach Aufstockung des Wohn- und Hotelgebäudes dienten im Beschwerdejahr 84,81 % der Gebäudegesamtnutzfläche betrieblichen und 15,19 % privaten Zwecken.
7. Die neu errichtete Privatwohnung wurde ab November 2010 in Verwendung genommen.

IV. Beweiswürdigung

1. In Streit steht letztlich nur, ob der Dachgeschoßaufbau verbunden mit der Schaffung einer Privatwohnung am bestehenden Wohn- und Hotelgebäude losgelöst vom Gesamtgebäude als selbständige bewertbares Wirtschaftsgut betrachtet werden kann.
2. Während der Bf. der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend auf Basis der Nutzflächenberechnung der Betriebsprüfung davon ausgeht, dass der privat genutzte Gebäudeanteil in dem sonst betrieblichen Zwecken dienenden Hotelgebäude mit 15,19 % der Gesamtnutzfläche bloß von untergeordneter Bedeutung sei und deshalb dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen und der Vorsteuerabzug zulässig sei, geht die Abgabenbehörde von einer Gesamtbetrachtung des Gebäudes - bei der ein Gebäudeanteil von 84,81 % betrieblichen und von 15,19 % privaten Zwecken dient - ab und wertet die im Dachgeschoß errichtete Privatwohnung als selbständig zu beurteilenden Zubau.
3. Das Finanzamt geht nach der in der Berufungsvorentscheidung ausgeführten Begründung offensichtlich davon aus, dass es sich um einen vom Altbestand losgelösten Zubau handelt, der als eigenständiges, selbständige bewertbares Wirtschaftsgut zu 100 % dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Die Abgabenbehörde stützt diese Ansicht lediglich auf die Tatsache, dass eine Privatwohnung für private Wohnbedürfnisse errichtet worden ist.
4. Dem Vorlagebericht vom 31.10.2013 waren neben diversen Bescheidausdrucken, der vom Prüfer mit dem Bf. erstellten Niederschrift vom 30.9.2011 und der Berufungsvorentscheidung, auch eine Kopie des Baubescheides vom 18.5.2010 der Gemeinde I beigeschlossen. Laut diesem Baubescheid werde im Zuge des Dachgeschoßaufbaus beim bestehenden Wohn- und Hotelgebäude der südseitige Teil der Dachkonstruktion abgebrochen und ein neues Geschoß durch Aufbau von Wänden und einer neuen Dachkonstruktion zur Unterbringung einer Privatwohnung geschaffen. Der neue Wohnungsaufbau werde sowohl im Bereich der Wände (ausgenommen zum Treppenhaus) als auch im Bereich der Dachflächen aus einer tragenden Holzkonstruktion mit entsprechenden Wand- und Dachschrägenaufbauten hergestellt. Der Zugang zur Wohnung bzw. die Erschließung erfolge über das bestehende Treppenhaus.
5. Der aktenkundige Sachverhalt deckt die Annahme der Abgabenbehörde, es läge ein separat zu beurteilender Zubau vor, nicht. Laut Baubescheid der Gemeinde I wurde im Zuge des baubehördlich bewilligten Dachgeschoßaufbaus eine Privatwohnung mit neuer Dachkonstruktion errichtet. Mit dieser Maßnahme habe laut den Ausführungen des Bf. in der Niederschrift vom 30.9.2011 gleichzeitig das reparaturbedürftige Dach saniert werden können. Dazu zeigen auch die im Internet abrufbaren Bilder (www.jj.at) betreffend die Historie des Hotels einen einheitlichen Gebäudekomplex

mit dem aufgebauten Dachgeschoß. Die Tatsache, dass die neu geschaffenen Räumlichkeiten ausschließlich - zu 100 % - privat genutzt werden rechtfertigt nicht, den Dachgeschoßaufbau als eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut zu betrachten, vielmehr bildet die im Hotelgebäudekomplex gelegene neu errichtete Privatwohnung mit dem Altbestand eine wirtschaftliche Einheit. Der Dachbodenaufbau am bestehenden Wohn- und Hotelkomplex ist unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung Teil des Gesamtgebäudes. Die mit dem Dachbodenaufbau einhergehende neue Dachkonstruktion dient dem Gesamtgebäude und kann die Privatwohnung nur über das Treppenhaus des Altbestandes erreicht werden (vgl. VwGH 18.1.1983, 82/14/0100). Unter Bedachtnahme auf Verkehrsauffassung erlangt der privat genutzte Gebäudeanteil auch deshalb kein eigenständiges Gewicht, da es sich hier um Wohnräume handelt, die in einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft (Gästebeherbergung) dient. Dass die beschwerdegegenständliche Liegenschaft ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet, spiegelt sich auch im Grundbuchsstand und im Einheitswertbescheid des Finanzamtes wieder.

V. Erwägungen

1. Wie im Zuge der Prüfung festgestellt wurde und wovon der Bf. auch ausging, betrug der privat genutzte Gebäudeanteil unter Einbeziehung der neu geschaffenen Privatwohnung insgesamt 15,19 % der Gebäudegesamtnutzfläche. Da die privat genutzten Räumlichkeiten nur ein untergeordnetes Ausmaß von 15,19 % der sonst betrieblich genutzten Gesamtfläche erreichen, sind die privaten Räumlichkeiten für Zwecke der Einkommensteuer dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen und führen damit zu (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (AfA, Betriebskosten, Finanzierungsaufwendungen usw.), welche erst in der Folge durch den korrespondierenden Ansatz einer so genannten "Nutzungsentnahme" im Ergebnis neutralisiert werden. Im Hinblick darauf ist die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - vor dem Hintergrund der Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - dahingehend auszulegen, dass sie für einen solchen Gebäudeteil, der erst nach einer Verrechnung mit der "Nutzungsentnahme" und sohin erst im saldierten Ergebnis zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führt, keinen Vorsteuerausschluss normiert (vgl. nochmals VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085).

Die mit den Errichtungskosten der Privatwohnung in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern sind sohin gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als Vorsteuer abzugsfähig.

2. Der anteilige Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude basiert auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Die private Nutzung des unternehmerischen Anteils führt iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 zu einem steuerpflichtigen Verwendungseigenverbrauch. Die beteiligten Parteien sind sich einig, dass dieser für die Monate November und Dezember 2010 insgesamt mit € 310,10 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Ansatz zu gelangen habe.

3. Lediglich der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass das Nichtvorliegen eines fremdüblichen Mietverhältnisses zwischen dem Bf. und seiner Tochter für den im gegenständlichen Beschwerdefall zu gewährenden Vorsteuerabzug aus den Wohnungserrichtungskosten nicht von Belang ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden im Falle untergeordneter Privatnutzung durch die zitierte Rechtsprechung (Punkt II. 3., 4. und 5.) ausreichend beantwortet ist und die Beantwortung der Frage, ob die Privatwohnung mit dem Altbestand ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellte im Wege der Beweiswürdigung zu erfolgen hatte (Punkt IV.).

Innsbruck, am 11. Februar 2016