



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch Prodinger & Partner Steuerberatungs- & Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, 5760 Saalfelden, Leopold Luger-Straße 1, vom 18. Dezember 2008 gegen den gem. § 200 (1) BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Zell am See vom 28. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Miteigentümergemeinschaft (Bw) errichtete im Jahr 2008 ein Wohnhaus. Im Fragebogen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde der Prozentanteil der Nutzfläche des vermieteten Teils zur Gesamtnutzfläche des Gebäudes mit 34 % angegeben. Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2008 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Aufteilung der privaten bzw. Vermietungsanteile für das Gebäude nicht nach dem Nutzflächenverhältnis, sondern nach dem Wertverhältnis zu ermitteln sei. Der Vermietungsanteil betrage 45 %.

Im Rahmen einer den Zeitraum Jänner bis September 2008 umfassenden Außenprüfung gem. § 150 BAO stellte der Prüfer in Tz 1 seines Berichtes fest, dass in dem von der Bw errichteten Gebäude das Erd- und Obergeschoß privat genutzt und das Kellergeschoß zur Vermietung angeboten werde.

Es sei ein Vorsteuerbetrag von 52.891,43 € geltend gemacht worden. Dies entspreche einem Anteil von 45 % der gesamten auf das Gebäude entfallenden Vorsteuern. Hinsichtlich der Berechnung des unternehmerisch genutzten Anteiles sei eine Kostenaufstellung vorgelegt worden, welche die Gesamtkosten des Gebäudes in Summe enthalte und die auf den Keller entfallenden Anteile anführe. Diese Kostenanteile seien nicht nachvollziehbar, exakte Berechnungsgrundlagen für die Aufteilung seien nicht vorgelegt worden.

Würden einzelne, bestimmt abgegrenzte Gebäudeteile unternehmerisch, andere hingegen privat genutzt, sei das Gebäude in einen unternehmerischen und in einen privaten Teil aufzuteilen. Dies habe grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Dies ergebe einen unternehmerisch genutzten Anteil von 34 %. Der zulässige Vorsteuerabzug betrage 39.962,02 €.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung und setzte mit Bescheid vom 18. November 2008 die Umsatzsteuer für Juli bis September 2008 entsprechend fest.

Die Bw er hob durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter fristgerecht Berufung. Begründend wurde Folgendes vorgebracht:

Aufgrund der Lage des Gebäudes und des doch instabilen Grundes im dortigen Bereich hätten die Bw und auch die errichtende Firma dargelegt, dass im vermieteten Kellerbereich gegenüber dem sonstigen Bereich des Gebäudes weitaus höhere Kosten angefallen seien und dadurch die Anteile nach der Nutzflächenberechnung zu einer nicht den Tatsachen entsprechenden Verteilung führe.

Es werde daher beantragt, die Kosten für die Abdichtung der Terrasse, die Installations- und Verputzarbeiten, die Fliesen Terrasse und den Zubau Ost, die direkt dem Kellerbereich (zu 100 %) zuzurechnen seien, von den gesamten Kosten auszuscheiden. Weiters seien noch anteilige Kosten, die nach der Menge ebenfalls dem Kellerbereich zuordenbar seien, ermittelt und separat zusammengestellt worden (Fenster, Haustüre, Staubsaugeranlage Innentüren, Treppe). Auch die dem Privatbereich zurechenbaren Investitionen seien ausgeschieden worden. Der verbleibende Teil der Baukosten sei dann entsprechend der Nutzflächenaufteilung mit 34 % der Vermietung zugeordnet worden. Bei den direkt dem Kellerbereich zuordenbaren Rechnungen handle es sich um eingekaufte Leistungen von anderen Professionisten, sodass entsprechend der Mitteilung der errichtenden Firma ein Rohgewinn von 10 % hinzuzurechnen sei, weil auch die Kalkulation für den Verkaufspreis so erstellt worden sei.

Die in der Berufung entsprechend dieser Ausführungen näher dargestellte Berechnung ergab einen auf die unternehmerische Nutzung entfallenden Baukostenanteil von 47 %.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2014 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Vor dem rechtlichen Hintergrund, dass das Gebäude als bauliche Einheit zu sehen sei, erweise sich die in der Berufung vorgenommene Aufteilung der Baukosten als nicht sachgerecht. Die Terrasse über dem Kellergeschoss diene als Eindeckung und könne vom privat genutzten Erdgeschoss aus betreten werden. Der Zubau Ost sei ein Kellerbauteil, der dem Gesamtgebäude diene. Auch die Installations- und Verputzarbeiten würden dem Gesamtgebäude dienen. Da das Gebäude eine Einheit darstelle, seien auch Fenster, Türen, Treppen etc. im Verhältnis der unternehmerisch und der privat genutzten Nutzflächen aufzuteilen.

Daraufhin wurde fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt und ergänzend vorgebracht, dass die direkt zurechenbaren Kosten nicht dem allgemeinen Gebäude zuzuordnen seien. Dies betreffe die Abdichtung der Terrasse im Bereich der Vermietungsräumlichkeiten. Weiters seien die Installationsarbeiten ab Wasserzuleitung von außen bzw. ab Hauptschaltkasten durchgeführt worden. Die Installationen für den privaten Bereich seien ebenfalls wieder ab den Abzweigvorrichtungen erfolgt und es könne hier nicht gesagt werden, dass diese Installationen dem Gesamtgebäude dienen würden. Die Fliesen und Terrassenarbeiten beträfen die Kellerräumlichkeiten. Die Fliesen für die Terrasse über dem Kellergeschoss seien nicht enthalten.

In der Neuberechnung des nunmehr beantragten Vorsteuerabzuges in Höhe von 53.248,20 € wurden die Kosten für den Zubau Ost nicht mehr direkt dem Keller zugeordnet sondern nach dem Nutzflächenverhältnis aufgeteilt.

In der am 22. Dezember 2012 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2008 machte die Bw wiederum 45 % der mit der Errichtung des Gebäudes in Zusammenhang stehenden Vorsteuern geltend (56.704,64 €).

Mit Bescheid vom 28. Jänner 2010 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2008 vorläufig fest. Der auf das Gebäude entfallende Vorsteuerabzug wurde entsprechend dem unternehmerischen Nutzflächenanteil von 34 % in Höhe von 42.843,51 € anerkannt.

Die Bw stellte daraufhin den Antrag, dass die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Juli bis September 2008 gerichtete Berufung auch gegen den Jahresbescheid gelte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw errichtete im Jahr 2008 ein Wohngebäude. Das Kellergeschoss mit einer Ferienwohnung dient Vermietungszwecken, Erd- und Obergeschoss werden privat bewohnt. 34 % der Gesamtnutzfläche entfallen unstrittig auf die unternehmerische Nutzung.

Die Bw hat dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil 45 % der Errichtungskosten zugeordnet. Die Aufteilung nach dem Wertverhältnis wurde zunächst damit begründet, dass aufgrund der Lage des Gebäudes und des instabilen Grundes im dortigen Bereich im vermieteten Kellerbereich gegenüber dem sonstigen Bereich des Gebäudes weitaus höhere Kosten angefallen seien. In der diesbezüglichen Kostenaufteilung wurden beispielsweise die Erd- und Kanalarbeiten, die Baumeisterarbeiten, der Anbau Ost zur Gänze, die Zufahrt und der Parkplatz zur Hälfte dem Vermietungsteil zugeordnet. Die Riegelwände, die Tram- bzw. Brettstapeldecke, der Dachstuhl und der Dachaufbau wurden dagegen zur Gänze dem privaten Gebäudeteil zugewiesen.

In der Berufung bzw. im Vorlageantrag wurde die Aufteilung der Gesamtkosten (597.933,00 € netto) in der Weise vorgenommen, dass vorab die Kosten der Elektro- und Wasserinstallationen ab Hauptschaltkasten bzw. Wasserzuleitung von außen, Verputzarbeiten, Abdichtung der Terrasse und der Terrassenfliesen in Höhe von 87.711,00 € direkt dem Kellergeschoss zugeordnet wurden. Bei den Fenstern (Vermietung 9.680,00 € - privat 20.556,00 €), den Haustüren (je 1.800,00 €), der Staubsaugeranlage (je 1.500 €), den Innentüren (Vermietung 5.620,00 € - privat 5.620,00 €) und den Treppen (je 8.750,00 €) erfolgte eine direkte Zuordnung zum unternehmerischen und zum privaten Gebäudeteil. Der Restbetrag wurde nach dem Nutzflächenverhältnis aufgeteilt. Mit dieser Berechnung entfielen wiederum rund 45 % der Errichtungskosten auf den unternehmerischen Gebäudeteil.

Strittig ist die Aufteilung der Herstellungskosten des Wohngebäudes auf die unternehmerisch und privat genutzten Gebäudeteile und damit die Höhe des zulässigen Vorsteuerabzuges.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet ([S 274 BAO](#)). Durch den Umsatzsteuerjahresbescheid scheiden die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand. Die gegen den Festsetzungsbescheid gerichtete Berufung gilt somit als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet. Im gegenständlichen Fall war somit nur über den an die die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides Juli bis September 2008 getretenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 abzusprechen (vgl. VwGH 25.04.2013, [2009/15/0164](#)).

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für seine Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gem. [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

[§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) erfasst in Z 1 „die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge“ und in Z 2 lit. a „Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung“. Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar. Werden einzelne Räume eines Gebäudes unternehmerisch und andere Räume für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich nach der anteiligen Nutzfläche (vgl. zB VwGH 28.06.2012, [2009/15/0222](#)).

Nur wenn die gleichmäßige Verteilung der Herstellungskosten nicht sachgerecht erscheint, kann auch ein anderer Aufteilungsmaßstab herangezogen werden. Wenn die Raumhöhen der einzelnen Räume deutlich voneinander abweichen, wird sich als Aufteilungsgrundlage die Kubatur eignen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs.1 Tz 57). Weicht die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander ab (zB Keller und Obergeschoss), dann ist die unterschiedliche Nutzbarkeit (Wertigkeit) bei der Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen zu berücksichtigen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 85).

Eine gesonderte, von der Zurechnung des Gebäudes abweichende bzw. von dieser losgelöste Betrachtungsweise kommt nur bei Gebäudeinvestitionen in Betracht, die ihrer Art nach ausschließlich einzelnen Gebäudeteilen zugerechnet werden können, wie zB eine nur für einen bestimmten Gebäudeteil installierte Zentralheizung oder eine andere Sonderausstattung von Gebäudeteilen, die eindeutig von den sonstigen gesamten Baukosten abgrenzbar ist. Es ist hingegen nicht zulässig, Bauteile, die dem Gesamtgebäude dienen, wie etwa Fundamente, Keller, tragendes Mauerwerk, Dachstuhl und Eideckung ausschließlich einer der beiden Nutzungen und damit entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen (vgl. VwGH 26.09.1990, [86/13/0104](#)).

Der von der Bw ermittelte Aufteilungsschlüssel zwischen unternehmerischer und privater Gebäudenutzung von 45 zu 55 erweist sich aus folgenden Gründen als nicht schlüssig:

Die Bw hat die Kosten der Elektro- und Wasserinstallationen ab Hauptschaltkasten bzw. Wasserzuleitung von außen, Verputzarbeiten, Abdichtung der Terrasse und der Terrassenfliesen in Höhe von 87.711 € dem unternehmerisch genutzten Kellergeschoss direkt zugeordnet. Folgerichtig hätten auch die im zweigeschossigen Privatbereich angefallenen korrespondierenden Kosten dem privaten Gebäudeteil direkt zugeordnet werden müssen. Stattdessen wurden diese als gemischte Aufwendungen behandelt und nach dem Nutzflächenverhältnis aufgeteilt, sodass im Ergebnis 34 % der dem privaten Gebäudeteil direkt zuzuordnenden Kosten fälschlicherweise dem unternehmerischen Bereich zugewiesen wurden.

Weiters wurden die Kosten der Stiege zwischen Erdgeschoss und Kellergeschoss zur Gänze dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Diese dient jedoch dem Gesamtgebäude und ist daher entsprechend dem Nutzflächenverhältnis aufzuteilen. Dies gilt auch für die Staubsaugeranlage, die von der Bw den beiden Gebäudeteilen je zur Hälfte zugerechnet wurde.

Die Kosten für Fenster, Innentüren und Haustüre wurden von der Bw. mit dem Betrag von 17.100,00 € dem Kellergeschoss zugeordnet. Mit einem Anteil von 38 % der Gesamtkosten (45.076,00 €) weicht diese Zuordnung nicht wesentlich vom unternehmerischen Nutzflächenanteil von 34 % ab, wobei anzumerken ist, dass der Differenzbetrag von 1.803,00 € schon durch die fehlende direkte Zuordnung der Klimaanlage (2.500,00 €) zum privaten Gebäudeteil ausgeglichen wird.

Zudem hätte, um nach der Aufteilungsmethode der Bw zu einer sachgerechten Verteilung der Errichtungskosten zu gelangen, die direkte Kostenzuordnung nicht auf einzelne Ausstattungsteile beschränkt werden dürfen, sondern es hätten sämtliche Leistungsbezüge danach untersucht werden müssen, ob sie einem Gebäudeteil direkt zuordenbar sind oder ob eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis vorzunehmen ist.

Wie oben ausgeführt, erfolgt die Aufteilung eines Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen.

Im gegenständlichen Fall weicht die Nutzbarkeit der beiden Gebäudeteile nicht voneinander ab. Auch ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung von einer höherwertigen Ausstattung der privaten Räumlichkeiten im Vergleich zu den vermieteten Räumlichkeiten auszugehen. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Meinung, dass die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung der Herstellungskosten des Gebäudes nach dem von der Bw ermittelten Nutzflächenverhältnis zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Somit sind 34 % der im Jahr 2008 im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses in Rechnung gestellten

Umsatzsteuer in Höhe von 125.182,59 € als Vorsteuer abzugsfähig. Dieser Aufteilungsschlüssel ist auch für die Vorsteuern aus der Netzbereitstellung in Höhe von 827,73 € anzuwenden, sodass der diesbezüglich anzuerkennende Vorsteuerabzug 42,843,51 € beträgt. Dies entspricht dem von Finanzamt berücksichtigten Betrag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 9. Dezember 2013