



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, 8786 Rottenmann, vom 20. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 22. November 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb im Jahr 1997 eine Liegenschaft mit einem Rohbau in B., den sie zwischen den Jahren 1998 und 2001 zu einem Gebäude mit 9 Appartements ausbaute. Die im Zusammenhang mit dieser Investition angefallenen Umsatzsteuern machte sie mit Umsatzsteuervoranmeldungen als Vorsteuern geltend. Der dadurch bewirkte Vorsteuerüberhang veranlasste das Finanzamt zu Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen (UVA-Prüfung) für die Zeiträume Oktober 1998 bis September 1999 sowie April 2000 bis Dezember 2000. Diese ergaben jeweils, dass die bereits im Jahr 2000 fertiggestellte Dachgeschoßwohnung Top 9 mit 142 m² nicht für eine unternehmerische Nutzung bestimmt sei und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

In einem Aktenvermerk über eine Besichtigung des Gebäudes im Rahmen der UVA-Prüfung betreffend die Monate Oktober 1998 bis September 1999 vom 17. März 2000 hielt der Prüfer u.a. fest, dass die Dachgeschoßwohnung bereits fertiggestellt und als Pächterwohnung vorgesehen sei. Es sei geplant, das gesamte Gebäude zu verpachten. Als Pächterin sei die in A. wohnhafte Mutter vorgesehen. Verträge lägen noch keine vor. Die Dachgeschoßwohnung sei äußerst luxuriös ausgestattet.

Im UVA-Prüfbericht vom 19. April 2001 den Zeitraum April bis Dezember 2000 betreffend führte der Prüfer aus: Die Dachgeschoßwohnung werde privat genutzt. Sie sei über ein eigenes Stiegenhaus zu erreichen. Beim Zugang zum Stiegenhaus und bei der Eingangstür sei ein Schild mit dem Namen „Fam. H.“ angebracht. Auch im Telefonbuch sei Frau Mag. H. bereits gemeldet. Die Ausstattung in der Dachgeschoßwohnung sei luxuriös, in ihr befindet sich u.a. ein Kachelofen. Es seien auch ein eigenes Büro mit PC sowie ein Kinderzimmer mit einem Stockbett eingerichtet. Die Ausstattung der Wohnung Top 9 hebe sich daher von jener der anderen Wohnungen ab.

Diesen Feststellungen hielt die steuerlich vertretene Berufungswerberin in einer Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Kalendermonate April bis Dezember 2000 entgegen, dass grundsätzlich das gesamte Gebäude für Vermietungszwecke bestimmt sei und lediglich Teile der Wohnung Top 9 zeitweilig auch einer privaten Nutzung unterliegen könnten. Die Feststellung des Prüfers, die Ausstattung der Wohnung Top 9 unterscheide sich von der der übrigen Wohnungen, sei unrichtig. Die Ausstattung des Freizeit- und Saunabereiches im Untergeschoß stehe später allen Mietern zur Verfügung. Die Ausstattung dieses Bereiches sei höherwertig als die Ausstattung der Wohnung Top 9. Das Treppenhaus und Teile des Sportbereiches im Untergeschoß seien mit Granitblöcken ausgestattet. Im Vergleich dazu seien in der Dachgeschoßwohnung lediglich Fliesen- und Holzböden verlegt worden. Diese Ausstattung sei auch für die anderen Wohnungen vorgesehen. Die Klingelanlage umfasse 9 Einheiten. Um den Handwerkern die Möglichkeit zu geben, sich bei der Eigentümerin bzw. von ihr beauftragten Vertretern melden zu können, sei interimsmäßig handschriftlich und mit Bleistift der Name der Berufungswerberin an der Klingelanlage Nr. 9, nicht aber am Briefkasten, angebracht worden. Nichtsdestotrotz könnten Teile der Dachgeschoßwohnung in Zeiten einer Nichtbelegung durch Gäste privat genutzt werden. Im Jahr 2000 sei die Wohnung an 14 Tagen privat genutzt worden.

Zum selben Ergebnis wie die UVA-Prüfer gelangte auch der Prüfer anlässlich einer Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO die Jahre 1998 bis 2002. Im Prüfbericht vom 19. November 2004 führte er dazu aus: Im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern im

Jahr 1998 sei zwar das gesamte Gebäude einschließlich der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile dem Unternehmen zugeordnet worden. Da aber die ab dem Jahr 1998 geltend gemachten Vorsteuern nicht zur Gänze im Zusammenhang mit dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil angefallen seien, könne trotz wirksamer Zuordnung des ganzen Gebäudes zum Unternehmen ein Vorsteuerabzug für jene Aufwendungen, die in den Jahren 2000 und 2001 die privat genutzte Dachgeschoßwohnung mit einem Anteil an der Gesamtfläche in Höhe von 29,50 % beträfen, für den gesamten Zeitraum 1998 bis 2001 nicht gewährt werden. Die unternehmerische Nutzung dieser Wohnung ab dem Jahr 2002 stelle eine Änderung der Verhältnisse des § 12 Abs. 10 UStG 1994 dar und führe insoweit zu einer Vorsteuerberichtigung zu Gunsten der Berufungswerberin. Ein Vorsteuerabzug für das Appartement Top 9 sei daher aufgrund der nicht unternehmerischen Nutzung bis zum Jahr 2002 nicht zulässig.

Aufgrund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt am 22. November 2004 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 ohne Berücksichtigung der auf die Dachgeschoßwohnung entfallenden Vorsteuer.

Gegen diese Bescheide wandte sich die Berufungswerberin mit Berufung vom 24. Dezember 2004. Zusammengefasst begründete sie diese wie folgt: Die Behörde gehe von der Annahme aus, dass das Appartement Top 9 ausschließlich für Privatzwecke errichtet bzw. ausgebaut worden sei und verwehre daher für diesen Teil des Gebäudes den Vorsteuerabzug. Als Begründung für diese Maßnahme werde im Betriebsprüfungsbericht auf den im Prüfungsverfahren abgewickelten Schriftverkehr verwiesen. Dieser Schriftverkehr enthalte jedoch keine Anhaltspunkte, welche die Annahme der Behörde rechtfertigen oder beweisen könnte. In mehreren Eingaben sei die Vorlage von entsprechenden stichhaltigen Beweisen urgiert worden, was aber bis zum Abschluss der Prüfung nicht geschehen sei. Weiters habe bis zum Abschluss der Prüfung keine genaue Berechnung des Anteiles der betroffenen Wohnung an der Gesamtnutzfläche vorgelegt werden können. Die Behörde gehe von einem Anteil in Höhe von 29,50 % aus, laut Bauplan betrage dieser jedoch lediglich 22,50 %. Im Gegenzug sei aber von der Berufungswerberin niemals bestritten worden, dass das betroffene Appartement tageweise tatsächlich privat durch sie und ihre Familie genutzt worden sei. Das Ausmaß dieser Nutzung sei in den jeweiligen Steuererklärungen mit den daraus resultierenden abgabenrechtlichen Konsequenzen bekannt gegeben worden. Die Absicht, dieses Appartement ausschließlich privat zu nutzen, sei niemals vorhanden gewesen. Die Begründung im Betriebsprüfungsbericht, aufgrund der nichtunternehmerischen Nutzung sei ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, gehe vollkommen an der Realität vorbei, da es in der Natur der Dinge liege, dass sich Baumaßnahmen über einen längeren Zeitraum hinzögeln, in dem eine unternehmerische Nutzung noch nicht erfolge. Würde man diesbezüglich der Ansicht der

Behörde folgen, wären sämtliche Planungs- und Herstellungsmaßnahmen von Betriebsgründern über einen längeren Zeitraum vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies sei aber sicher nicht im Sinne des Gesetzgebers. Allein schon aus den obigen Ausführungen sei erkennbar, dass die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet seien. Im Übrigen sei der Vorsteuerausschluss in Bezug auf die Wohnung Top 9 gemeinschaftsrechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Für gemischt, d.h. teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzte Grundstücke richtete sich im Anwendungsbereich des UStG 1994 die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen und stand grundsätzlich nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zu. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 mit Wirkung ab 1.1.1998 bestand aber die Möglichkeit, auch den nichtunternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmen zuzuordnen (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBI. I 1998/9). Ab dem Jahr 2000 war die gänzliche unternehmerische Zuordnung gemischt genutzter Grundstücke der gesetzliche Regelfall (vgl. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1999 idF BGBI. I 1999/106). Dennoch stand der Vorsteuerabzug auch bei gänzlicher Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmen nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstückes zu, weil die nichtunternehmerische Verwendung eines Grundstückes gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 einer unecht steuerbefreiten Vermietung gleichgesetzt wurde und insoweit vom Vorsteuerabzug ausschloss.

Daneben gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 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, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Damit sind Aufwendungen des Unternehmers für die private Lebensführung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Diese Bestimmung galt bereits vor der Einführung des UStG 1994 und wurde von diesem übernommen.

Die Gleichstellung des Eigenverbrauchs in Bezug auf Grundstücke mit einer steuerfreien Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 wurde vom EuGH mit Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00, *Seeling*, für gemeinschaftswidrig erklärt. Aufgrund der Rückwirkung von EuGH-Urteilen entstand nun die Streitfrage, ob damit der Vorsteuerabzug ab dem Jahr 1998 für das

gesamte Gebäude zustand oder ob der Vorsteuerausschluss für den nichtunternehmerischen Teil vom Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL umfasst war und damit trotz des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Seeling* zur Anwendung gelangte. Insbesondere war strittig, ob die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 vorgenommene Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 allenfalls auch schädliche Auswirkung auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG habe, oder ob die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 autonom, d.h. unabhängig von der Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, anzuwenden sei.

Diese Frage ist zwischenzeitig durch Entscheidungen des EuGH und des VwGH geklärt worden.

Zunächst hat der EuGH mit Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, *Sandra Puffer*, festgestellt, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I 9/1998, vorgenommene Gesetzesänderung, mit der der frühere Vorsteuerausschluss bei grundsätzlich bestehender Mehrwertsteuerpflicht in eine unechte Steuerbefreiung umgewandelt wurde, nicht mehr vom Beibehaltungsrecht des Art. 17 Abs. 6. EG-RL umfasst sei. Die Frage, ob von dieser Änderung auch die beibehaltene Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 betroffen sei, hänge davon ab, ob diese mit der Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in einer Wechselbeziehung stehe oder autonom anzuwenden sei. Diese Frage sei von den nationalen Gerichten zu entscheiden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Frage mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, entschieden, dass der Vorsteuerausschluss für ertragsteuerrechtlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden sei. Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1998 zufolge seien in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet seien, die Umsatzsteuern, die auf diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst. Werde ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richte sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche (zur Aufteilung gemischt genutzter Gebäude siehe die entsprechenden Ausführungen im Erkenntnis Zl. 2009/15/0100).

Dies bedeutet im Wesentlichen, dass der Vorsteuerabzug bei einem gemischt genutzten Gebäude nach wie vor nur für den unternehmerisch genutzten Teil zusteht und die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

Im Berufungsfall wurde ein Rohbau zu einem Gebäude mit 9 Appartements ausgebaut. Die in Rede stehende Dachgeschoßwohnung wurde bereits im Jahr 2000 fertiggestellt und am 14.6.2000 mit einer Teilbenützungsbewilligung durch die Bezirkshauptmannschaft freigegeben. Es steht außer Streit, dass bis zu Vermietung des gesamten Gebäudes mit Mietvertrag vom 15.2.2002 diese Wohnung (mit Ausnahme eines Büros, siehe unten) nie unternehmerisch genutzt wurde. Es steht weiters außer Streit, dass diese Wohnung von der Berufungswerberin für private Wohnzwecke verwendet wurde (laut Angaben der Berufungswerberin 14 Tage im Jahr 2000, 21 Tage im Jahr 2001). Konkrete, nach außen getretene Maßnahmen, diese Wohnung zu vermieten, sind in diesem Zeitraum nicht erkennbar. Die bloße Absicht, die Wohnung vermieten zu wollen, reicht aber nicht aus, um eine unternehmerische Verwendung anzuerkennen. Denn bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung des VwGH die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz136 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Denn weil die Wohnung (mit Ausnahme des Büros) nie unternehmerisch, sondern nur privat genutzt wurde, liegt insoweit nicht nur eine überwiegende, sondern eine ausschließliche private Nutzung vor. Entscheidend ist nämlich nicht, wie oft die Wohnung tatsächlich privat genutzt wurde, entscheidend ist vielmehr, dass diese jederzeit privat genutzt werden konnte. Insoweit die Wohnung aber privat genutzt wurde, steht der Vorsteuerabzug daher aufgrund des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht zu.

Der Anteil der Dachgeschoßwohnung an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes wurde von der Betriebsprüfung mit 29,50 % angegeben. In einer Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 8. September 2009 wurde dieser Anteil auf 25,12% korrigiert. Dieser Prozentsatz entspricht dem nach der Parifizierung der Wohnungen in das Grundbuch eingetragenen Anteil der Wohnung Top 9 an der Gesamtnutzfläche. Demgegenüber richtet sich der Anteil der Dachgeschoßwohnung nach Meinung der Berufungswerberin nach dem Bauplan und beträgt 22,50 %.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hinsichtlich des Nutzungsanteils der in Rede stehenden Wohnung dem von der Berufungswerberin angegebenen Prozentsatz von 22,50 %. Das Appartement Top 9 hat laut den unbeanstandet gebliebenen Angaben der Berufungswerberin ein Flächenmaß von 142 m² bei einer Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 471,97 m². Nun befindet sich in diesem Appartement auch ein Büro im Ausmaß von 35,95 m², das auch nach

den Ergebnissen der Betriebsprüfung bereits in den Jahren 2000 bis 2002 unternehmerisch genutzt wurde. Daher steht für diese Räumlichkeiten der Vorsteuerabzug zu und ist die Bürofläche von jener der Dachgeschoßwohnung abzuziehen. Ohne Büro beträgt die Fläche der Dachgeschoßwohnung 106,05 m², was einem Anteil an der Gesamtnutzfläche von 22,50 % entspricht. Dem neuen Ansatz des Finanzamtes in der Vorhaltsbeantwortung (25,12 %) kann hingegen nicht gefolgt werden, weil laut Grundbuchsauszug das in Rede stehende Gebäude in 10 Wohneinheiten aufgeteilt wurde und nicht in neun, sodass der Nutzflächenanteil der Wohnung Top 9 offensichtlich nicht mehr jenem vor der Parifizierung entspricht. Es steht daher im Ausmaß von 22,50 % kein Vorsteuerabzug zu. Die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 waren daher in diesem Sinne abzuändern.

Da das Appartement von Beginn an dem unternehmerischen Bereich der Berufungswerberin zugeordnet wurde, liegt mit der Vermietung des gesamten Gebäudes ab 14. Juni 2000 eine Änderung der Verhältnisse vor, die gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu einer positiven Vorsteuerberichtung ab dem Jahr 2002 führte. Eine Vorsteuerberichtigung wurde vom Finanzamt bereits berücksichtigt. Allerdings ändert sich durch die Reduktion des Anteils der Wohnung Top 9 an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 29,50 % auf 22,50 % auch die Bemessungsgrundlage für die Vorsteuerberichtigung. Sie war von 31.923,98 € laut BP-Bericht auf 24.348,80 € abzuändern. Die positive Vorsteuerberichtigung um 1 Zehntel p.a. beträgt daher 2.434,88 €. In diesem Sinne war auch der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 19. Jänner 2010