



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Mietkoch, M., vertreten durch Herbert Seidnitzer, Steuerberater, 8322 Studenzen 159, vom 1. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, vertreten durch Mag. Dr. Angelika Konrad nach der am 19. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Außenprüfung im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheiden einerseits unter Hinweis auf Rz 1912 und Rz 2001 der UStR 2000 lediglich die auf die unternehmerische Nutzung des gemischt genutzten Gebäudes (8,46 % - Büraum im Kellergeschoß) entfallenden Vorsteuern aus den Errichtungskosten im Streitjahr 2002 in Abzug gebracht und andererseits in den Streitjahren 2002 und 2003 die vom Berufungswerber (Bw.) bezüglich des privat genutzten Gebäudeteils vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung (Bemessungsgrundlage: HalbjahresAfA bzw. JahresAfA in Höhe

von € 428,45 bzw. € 856,86) unter Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 rückgängig gemacht [vgl. Anhang zum Bericht vom 28. April 2005, zu Tz 4-6 a) und b)].

In der dagegen eingebrachten Berufung hat der Bw. unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling, und die diesbezüglich einschlägigen Artikel in der Fachliteratur einerseits auch den Abzug der auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern in Höhe von € 7.718,51 im Jahr 2002 und andererseits den erklärungsgemäßen Abzug der Vorsteuern im Jahr 2003 begehrt. Überdies beantragte er die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2002 und 2003 um die "Eigenverbrauchsbesteuerung Seeling" zu erhöhen.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Da der auf den Bestimmungen des § 12 Abs. 2 und 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges bezüglich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles (91,54 %) bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 materiell bestanden habe (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBI. Nr. 663/1994 bzw. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972), sei der nationale Gesetzgeber nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt gewesen, die Vorsteuerausschlussregelung in diesem Umfang beizubehalten. Da somit die im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen keine Ausdehnung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerausschlusses bei gemischt genutzten Gebäuden bewirkt hätten, sondern im Ergebnis lediglich der Beibehaltung des bestehenden Vorsteuerausschlusses dienten, bestünden gegen deren Anwendung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken (vgl. auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 und VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141 und 0145). Somit stünde für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden nur der anteilige Vorsteuerabzug zu.

Die unechte Steuerfreistellung des Eigenverbrauchs stelle einen aus dem Blickwinkel des Artikel 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL gemeinschaftsrechtlich legitimen Akt zur Beibehaltung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerausschlusses im Zusammenhang mit der nicht unternehmerischen Nutzung von Grundstücksteilen dar.

Den dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. wie folgt begründet:

Er habe im Jahr 2002 mit seiner Lebensgefährtin ein Haus gebaut. Der Keller sei anfangs – mit Ausnahme des Büros im Ausmaß von 11,61 m² – leer gestanden. Da eine betriebliche

Nutzung beabsichtigt gewesen wäre, der genaue Zeitpunkt des Beginnes des Catering-Services aber noch nicht festgestanden sei – am Beginn sei er ausschließlich als Mietkoch tätig gewesen – seien diese Räumlichkeiten dem Betriebsvermögen zugeordnet und ein Vorsteuerabzug gemäß "EuGH Seeling" vorgenommen worden. Seit spätestens Anfang des Jahres 2004 bestehe aber seine Haupttätigkeit im Catering, was natürlich einen erheblichen Platzbedarf bedeute. Da Räumlichkeiten in seinem Haus zur Verfügung stünden – der Keller werde ausschließlich betrieblich genutzt und auch die Küche sei als Profiküche angelegt worden (sie bestehe zu 100 % aus Edelstahl) – habe er diese auch betrieblich genutzt. Die Anmietung von externen Räumlichkeiten wäre unökonomisch gewesen. Unter Berücksichtigung dieser erweiterten unternehmerischen Nutzung [Kellergeschoß: Wirtschaftsraum (9,23 m²), Bad/WC (4,52 m²), Büro I (11,61 m²), Büro II (9,13 m²) und Erdgeschoß: Küche (9,23 m²)] ergebe sich ein unternehmerischer Nutzungsanteil von 35,85 %, dem abzugsfähige Vorsteuern im Ausmaß von € 6.661,91 entsprechen würden. Unter Berücksichtigung der "Vorsteuern Seeling" in Höhe von € 2.628,55 und der bisher nicht geltend gemachten Vorsteuer aus der Anschaffung eines Küchenblockes in Höhe von € 777,03 sowie der unbestrittenen Vorsteuern aus der betrieblichen Tätigkeit in Höhe von € 955,20 betrage der Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern im Jahr 2002 € 11.022,69.

Im Übrigen würde für den privat genutzten Gebäudeteil die "Eigenverbrauchsbesteuerung Seeling" beantragt werden.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. November 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf die beim Verwaltungsgerichtshof unter den Geschäftszahlen 2005/15/0067 (nunmehr 2009/15/0103), 2005/15/0064 (nunmehr 2009/15/0102), 2005/15/0044 (nunmehr 2009/15/0101), 2006/15/0231 und 2005/14/0035 (nunmehr 2009/15/0100) betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden anhängigen Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des Beschwerdeverfahrens 2005/14/0035 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gerichtet. Dazu ist in der Rs. Sandra Puffer, C-460/07 am 23. April 2009 das Urteil des EuGH ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde im Ausgangsverfahren als unbegründet abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten 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, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 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 räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 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 Vorsteuerausschluss (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.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Im Beschwerdefall ergibt sich – wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt – der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994."

Somit sind die auf die privat genutzten Gebäudeteile – 91,54 % - entfallenden Vorsteuern vom Vorsteuerabzug jedenfalls ausgeschlossen.

Bezüglich der vom Bw. erstmalig im Vorlageantrag vertretenen Argumentation, wonach er durch das Anfang des Jahres 2004 als Haupttätigkeit betriebene Catering-Service einen erheblich größeren Platzbedarf habe und dadurch die vorhandenen Räumlichkeiten - der Keller werde ausschließlich betrieblich genutzt und auch die Küche sei als Profiküche angelegt worden (sie bestehe zu 100 % aus Edelstahl) – auch entsprechend unternehmerisch nutze, wodurch sich ein unternehmerischer Nutzungsanteil von 35,85 % ergebe, dem im Streitjahr 2002 abzugsfähige Vorsteuern im Ausmaß von € 6.661,91 entsprechen würden, ist Nachstehendes zu entgegnen:

Aus den im aktenkundigen Bauplan für die erstmalig im Vorlageantrag ins Treffen geführten Räumlichkeiten gewählten Bezeichnungen wie "Wirtschaftsraum", "Bad/WC", "Zimmer" und "Küche" ergibt sich kein Hinweis auf eine geplante unternehmerische Nutzung. Vielmehr entsprechen diese Bezeichnungen den bei der Planung von Einfamilienhäusern üblicherweise verwendeten Bezeichnungen für privat genutzte Räumlichkeiten. Auch aus der am 28. Mai 2004 beim Finanzamt Graz-Umgebung eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002, in der die Art des Unternehmens mit "Mietkoch" angegeben wird und aus den Beilagen ergibt sich kein näherer Hinweis auf die Absicht einer über den unstrittigen Büroraum mit dem Ausmaß von 11,61 m² hinausgehenden Widmung von Räumlichkeiten zur unternehmerischen Nutzung des Einfamilienhauses. Vielmehr wurden ausdrücklich nur

"anteilige Vorsteuern Büro – 8,46 %" begehrt, während die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern unter dem Titel "Vorsteuern EuGH 8.5.03 Rs. C-269/00 Seeling" beansprucht wurden. Somit kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw. bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Bauleistungen und der Lieferung des Küchenblockes im Streitjahr 2002 die Absicht der behaupteten unternehmerischen Nutzung der vorhin genannten Räumlichkeiten gehabt hätte. Auch mit den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag, wonach er am Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ausschließlich als Mietkoch tätig gewesen sei und damals der "genaue Zeitpunkt des Beginnes des Catering-Services aber noch nicht feststand" gibt der Bw. zweifelsfrei zu erkennen, dass er zwar die Möglichkeit eines derartigen zukünftigen Geschäftsfeldes in Erwägung gezogen haben mag, aber die für den unternehmerischen Leistungsbezug nötige Gewissheit im Streitjahr 2002 noch keinesfalls bestanden hat.

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der für das Streitjahr 2002 maßgeblichen Fassung des StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, gelten Leistungen im Zusammenhang mit einem unternehmerisch genutzten Gebäude unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgt, grundsätzlich zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt. Ist das Gebäude von vornherein zu 100 % dem Unternehmensbereich zugeordnet (hinsichtlich der Privatnutzung ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ausgeschlossen), so berechtigt die Verwendungsänderung zum nachträglichen Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, Anm. 245 zu § 12 und Beiser, Der Vorsteuerabzug für Gebäude – zurück zum UStG 1972! Eine Weichenstellung durch den VwGH in SWK 20/21/2009, S 627).

Inwieweit auf Grund der ab Anfang des Jahres 2004 behaupteten Aufnahme der Tätigkeit eines Catering-Services tatsächlich eine räumliche Erweiterung der unternehmerischen Nutzung des gegenständlichen Einfamilienhauses stattgefunden hat und demnach eine entsprechende Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen wäre ist nicht im gegenständlichen Verfahren, sondern im Veranlagungsverfahren für das Jahr 2004 zu beurteilen.

Der Berufungsantrag, die "Vorsteuern für 2003 erklärungsgemäß festzusetzen", erweist sich als unbegründet, da der in der Beilage "Aufstellung Hausausgaben" zur elektronischen Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 unter "Vorsteuern aus gewöhnlicher Tätigkeit" ausgewiesene Vorsteuerbetrag in Höhe von € 1.396,13 im angefochtenen Bescheid ohnedies ungetürtzt zum Abzug gebracht worden ist.

Dem Berufungsbegehren, "die Umsatzsteuern für 2002 und 2003 um die *Eigenverbrauchsbesteuerung Seeling* zu erhöhen" konnte nicht entsprochen werden, da auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung des BGBl. I Nr. 9/1998 der Nutzungseigenverbrauch von Grundstücken zwingend steuerbefreit ist (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, Tz 297 zu § 3).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. November 2009