



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0525-I/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Johanna Langer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ursula Gufler, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufung des Bw., W.H., vom 13. April 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 17. Februar 2000 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 nach der am 22. November 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

	1995	1996	1997
steuerpflichtige Umsätze	---	----	----
Vorsteuer	7.057,26 €	3.301,17 €	10.832,54 €
Gutschrift	7.057,26 €	3.301,17 €	10.832,54 €

Entscheidungsgründe

Der Steuerpflichtige errichtete in den Jahren 1995 bis 1997 ein aus vier Wohneinheiten bestehendes Wohnhaus in W.. Drei Wohnungen dienen der Vermietung, eine Wohnung wird vom Pflichtigen seit Dezember 1997 selbst genutzt.

Laut Fragebogen (Verf.24) vom 30.12.1998 wurde mit der Vermietungstätigkeit am 1.12.1997 begonnen, erste Erlöse wurden erst ab 1998 erklärt. Gleichzeitig mit den Umsatz- und

Jahressteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 wurde vom Pflichtigen am 2.4.1999 ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG1994 eingereicht. Laut Umsatzsteuererklärungen, denen keine weiteren Erläuterungen oder Beilagen angeschlossen waren, wurden Vorsteuern in folgender Höhe geltend gemacht (Beträge in öS):

1995	1996	1997
126.727,10	55.761,86	176.829,21

Daraufhin wurde seitens des Finanzamtes eine Nachschau bzw. eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt. Aufgrund eines Lokalaugenscheins wurde vom Prüfer neben unbestrittenen Berichtigungen der vom Pflichtigen erklärte betriebliche Anteil von 57,45 % auf 44,37 % geändert. Im Zuge dieses Betriebsprüfungsverfahrens brachte der Pflichtige schließlich am 12.7.1999 berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 ein, worin die gesamte für die Errichtung des Gebäudes angefallene Vorsteuer geltend gemacht wurde (Beträge in öS):

1995	1996	1997
207.499,06	97.061,56	261.745,15

Mit den am 17.2.2000 ergangenen Umsatzsteuerbescheiden für 1995 bis 1997 wurde den berichtigten Erklärungen nicht Rechnung getragen, vielmehr wurde den Bescheiden das Prüfungsergebnis zugrunde gelegt und die Vorsteuer wie folgt anerkannt (Beträge in öS):

1995	1996	1997
92.814,33	43.415,63	145.157,11

In der rechtzeitig dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass das Gebäude überwiegend der Vermietung und Verpachtung, also betrieblichen Zwecken diene. Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sei der Unternehmer berechtigt, das ganze Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen und die Vorsteuer geltend zu machen. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung im Fall „Armbrecht“ (EuGH 4.10.1995, Rs C-291/92, Slg I-2775) und auf Ruppe (UStG 1994², 966f) stehe der Vorsteuerabzug ab 1.1.1995 für alle noch offenen Veranlagungsfälle vor dem 1.1.1998 in vollem Umfang zu.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.9.2005 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend führt das Finanzamt aus, dass unbeschadet des EuGH-Urteils vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, der Vorsteuerabzug hinsichtlich eines Privatanteils eines gemischt genutzten Grundstückes für Zeiträume bis zum 31.12.2003 nicht zustehe. Im Zeitpunkt des EU-Beitrettes

sei ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1972 nur insoweit zulässig gewesen, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt, jedoch nur geringfügig privat genutzten Gebäuden sei der volle, für Leistungen im Zusammenhang mit nicht bloß geringfügig privat genutzten Gebäuden nur ein anteiliger Vorsteuerabzug in jenem Verhältnis zugestanden, in dem die Aufwendungen ertragsteuerlich abzugsfähig waren. Die Bestimmung des § 12 Abs.1 Z. 1 UStG 1972 sei gleichlautend in das UStG 1994 übernommen worden Österreich habe damit das in Art. 17 Abs.6 der 6. EG Richtlinie eingeräumte Beibehaltungsrecht in Anspruch genommen, sodass die Einschränkung des Vorsteuerabzuges ausschließlich privat genutzter Gebäudeteile betreffend aufrecht geblieben sei.

Daraufhin wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt. Im Zuge einer Vorhaltbeantwortung wurde im Verfahren vor dem UFS auch der vom Prüfer festgestellte betriebliche Anteil bestritten und der ursprünglich erklärte Anteil von 57,45 % als Eventualbegehren aufrechterhalten.

In der am 22. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Berufungswerber (Bw.) bzw. seinen steuerlichen Vertretern ergänzend ausgeführt, dass im Hinblick auf das Urteil des EuGH im Fall Seeling die gesamte Vorsteuer zustehe.

Zudem wurde in der mündlichen Verhandlung erstmals vorgebracht, dass der Bw. zunächst gar nicht beabsichtigt habe, eine Wohnung in dem neu errichteten Haus selbst zu beziehen. Vor Fertigstellung des Wohnhauses in W. habe er mit seiner jetzigen Frau eine Wohnung im Haus ihres Vaters in I. bewohnt. Richtig sei jedoch, dass sie sofort nachdem das Haus beziehbar gewesen sei, somit im Dezember 1997, in die größte Wohnung eingezogen seien, wo die Familie des Bw. seitdem ununterbrochen mit den beiden inzwischen geborenen Kindern lebe.

Der Nachweis für das Vorbringen, dass das Objekt ursprünglich zur Gänze zur Vermietung bestimmt gewesen sei, sei naturgemäß schwer zu dokumentieren. Es werde jedoch darauf verwiesen, dass in der „Buchhaltung“ bzw. den Aufzeichnungen des Bw. die Baukosten zur Gänze aufscheinen und auch die Vorsteuer für die gesamten Baukosten enthalten sei.

Auf die Frage, weshalb bei dieser Sachlage nicht zumindest für die Jahre 1995 und 1996 die Vorsteuer zur Gänze anstatt nur anteilig, wie es der ab 1997 eingetretenen Nutzung entspreche, geltend gemacht wurde, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass man Streitereien mit dem Finanzamt befürchtet hätte. Der Bw. betonte nochmals, dass zunächst

gar nicht klar war, ob überhaupt bzw. in welche Wohnung des Hauses in W. er mit seiner nunmehrigen Ehegattin ziehen wollte. Jedenfalls habe man nicht vorgehabt, die große Wohnung zu beziehen; dies sei auch gar nicht nötig gewesen, zumal sie damals noch gar nicht verheiratet gewesen seien und noch keine Kinder gehabt hätten. Es habe sich dann aber herausgestellt, dass die kleineren Wohnungen leichter zu vermieten waren und sie hätten sich daher dazu entschlossen, die große Wohnung selbst zu beziehen.

Hinsichtlich des Eventualbegehrrens betreffend das Ausmaß der betrieblichen Nutzung wurden in der mündlichen Verhandlung eine neue Aufteilung der Gebäudenutzflächen sowie Fotos der Garage und der fraglichen Kellerräume vorgelegt. Demnach seien in der 41 m² (7m x 6m) großen Doppelgarage neben den zwei Privatautos Geräte (Schneeschaufeln) sowie Regale untergebracht, die sowohl für den vermieteten als auch für den privat genutzten Bereich verwendet würden. Die Regale seien ca. 4 Meter lang und befänden sich an der hinteren Wand der Garage, die übrigen Gegenstände verteilten sich entlang der Garagenwände. Es werde daher beantragt, 25 % der Garage dem Unternehmensbereich zuzuordnen, zumal bei einem Gebäude nicht zwingend der Raum die kleinste Einheit sein müsse. Man könne ja auch eine Mauer einziehen und damit innerhalb der Garage eine abgegrenzte Fläche für die Aufbewahrung verschiedener - sowohl der Vermietung als auch einer privaten Nutzung dienender - Gegenstände schaffen.

Hinsichtlich der Kellerräumlichkeiten konnte außer Streit gestellt werden, dass vom Prüfer dem Privatbereich zugeordnete Teile des Ganges (14,7 m²) sowie der Schleuse (11,8 m²) neutral genutzt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welchem Ausmaß dem Bw. als Unternehmer die Vorsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 zusteht. Für den im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden zustehenden Vorsteuerabzug lautet die maßgebliche Rechtslage für die Berufungsjahre ab dem 1.1.1995 wie folgt (§ 12 Abs. 2 UStG 1994 idF BGBl 663/1994):

Z 1: Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Z 2 lit. a: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, 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.

In Bezug auf privaten Wohnraum enthält das UStG 1994 somit zwei einander überlappende Bestimmungen, die einem Vorsteuerabzug entgegenstehen können: Das bedeutet, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich jenes Teiles des Gebäudes, der privaten Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient, nicht gewährt wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe den Vorlagebeschluss vom 22. September 1999 in der Rs Metropol und Stadler, C-409/99) ist diesen Bestimmungen die Bedeutung beizulegen, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliegt, sodass etwa im Falle der Änderung der Verhältnisse eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen ist.

Seit dem EU-Beitritt Österreichs mit 1.1.1995 gilt der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug jedoch vorbehaltlich der Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Mitgliedstaaten sind demnach berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt, zumal es laut EuGH Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers sei, eine Gemeinschaftsregelung der Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht zu erlassen und so die schrittweise Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu verwirklichen.

Mit dem Einwand, dass im Hinblick auf das EuGH Urteil „Armbrecht“ eine Zuordnung des gesamten Gebäudes zum unternehmerischen Bereich auch für vor dem Jahre 1998 angeschaffte Gebäude möglich sein müsse (vgl. Ruppe, Kommentar UStG 1994, 2. Auflage , § 12 Tz 95/5) und dem Einwand der Rechtsprechung des EuGH im Fall „Seeling“ mag der Bw. zwar im Recht sein, die für den Berufungszeitraum bestehenden nationalen Vorsteuerausschlussbestimmungen waren jedoch durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt. Die eingangs zitierten Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 1 und Z 2 lit. a UStG 1994 waren nämlich bereits vor dem Beitritt Österreichs zur EU im UStG 1972 gleichlautend verankert und haben durch das UStG 1994 (bis zum Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998) keine Änderung erfahren. Daher konnte Österreich den zum Zeitpunkt des Beitritts bestehenden Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141) sowie den Ausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a (vgl. VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091) jedenfalls beibehalten.

Nach Gemeinschaftsrecht steht dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht zu, einen gemischt genutzten Gegenstand im Zeitpunkt des Erwerbes zur Gänze oder entsprechend dem Ausmaß der beabsichtigten Nutzung dem Unternehmen- bzw. dem Privatbereich zuzuordnen (siehe etwa EuGH vom 11.7.1991, C-97/90, Lennartz; VwGH 30.10.2001, 200/14/0204; 7.10.2003, 2001/15/0085). Der Bw. hat erstmals in den erst 1999 eingereichten Jahreserklärungen deklariert, dass er 57,45 % des Gebäudes dem Unternehmen zuordnet, indem er die diesem

Prozentsatz entsprechende Vorsteuer beantragte. Dies deckt sich auch mit der im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgefundene „Vorsteuer-Aufstellung“, wonach der betriebliche Anteil 57,45 % entspricht. In den Ersterklärungen vom 2.4.1999 ist somit die Entscheidung des Bw. zum Ausdruck gekommen, das Gebäude nur entsprechend dem Anteil der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zuzuordnen. Eine nachträgliche Änderung dieser Zuordnungsentscheidung (durch Abgabe „berichtigter“ Umsatzsteuererklärungen) lässt auch die 6. MwSt-RL nicht zu. Aber selbst wenn die Zuordnung des gesamten Gebäudes in den berichtigten Erklärungen abweichend von den Ersterklärungen noch möglich gewesen wäre, hätte dies aber am bestehenden Vorsteuerausschluss für den privat genutzten Gebäudeteil – wie oben ausführlich dargelegt - nichts zu ändern vermocht.

Der erstmals in der mündlichen Verhandlung aufgestellten Behauptung, dass man zunächst nicht vorgehabt habe, in eine Wohnung des Gebäudes selbst einzuziehen und das Gebäude zunächst zur Gänze für die Vermietung bestimmt gewesen sei, konnte kein Glauben geschenkt werden, ist doch eine solche Absicht nach außen nirgends in Erscheinung getreten und wurden auch die Vorsteuern der Jahre 1995 und 1996 beim Finanzamt nur anteilig mit 57,45 % geltend gemacht. Das Argument, dass man trotz der erst im Jahre 1997 getroffenen Entscheidung, selbst eine Wohnung im Gebäude zu beziehen, auf eine Geltendmachung der 100%igen Vorsteuer für 1995 und 1996 verzichtet habe, weil man Streitereien mit dem Finanzamt befürchtete, geht ins Leere.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass aufgrund des für die Jahre 1995 bis 1997 jedenfalls bestehenden Vorsteuerausschlusses für privat genutzte Gebäudeteile die Vorsteuer nur in Höhe der betrieblichen Nutzung zusteht. Dabei konnte dem Begehr des Bw., 25 % der 41 m² großen Doppelgarage dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, nicht gefolgt werden. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. zuletzt 26.3.2007, 2005/14/0091) ist für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes jeder einzelne Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen. Dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung dieses Raums (vgl Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG 1988, Tz 58; Doralt, EStG § 4 Tz 85). Die behauptete 25%-ige Nutzung der Garage für betriebliche Zwecke wäre somit nicht überwiegend. Darüberhinaus ist selbst hinsichtlich dieser Fläche von 25 % laut Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und laut Fotos wiederum eine gemischte Nutzung gegeben, zumal dort Gegenstände gelagert werden, die sowohl der Vermietung als auch privaten Zwecken dienen. Dem Argument, dass eine räumliche Abtrennung leicht möglich und damit eine eigene Beurteilungseinheit vorhanden wäre, ist entgegenzuhalten, dass eine solche bauliche Maßnahme tatsächlich nicht erfolgt ist. Bedenkt man weiters, dass die Regale und Gegenstände derzeit (platzsparend) entlang der Garagenseiten aufgestellt sind, was laut Berufungsvorbringen ¼ der Garagenfläche (=10,25

m^2) erfordere, so wäre bei der Abtrennung eines Lagerraumes von ca. 10 m^2 bei den gegebenen Raummaßen von ca. 6m x 7m die Garagierungsmöglichkeit von zwei Autos zumindest in Frage gestellt, sodass auch dieses Vorbringen ins Leere geht.

Ein Gang (14,7 m^2) sowie die sogenannte Schleuse (11,8 m^2) im Keller waren hingegen den neutral genutzten Gebäudeteilen zuzuordnen, zumal es sich hier um gemeinschaftlich genutzte Bereiche handelt.

Ausgehend von der bei der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aufstellung, in der sämtliche Räume mit der exakten Quadratmeteranzahl angeführt sind, errechnet sich der betriebliche Anteil des Gebäudes daher mit 227,70 m^2 (264,45 m^2 laut Aufstellung abzüglich 10,25 m^2 Garage, 14,7 m^2 Gang und 11,8 m^2 Schleuse), der private Anteil mit 258,90 m^2 (248,65 m^2 laut Aufstellung zuzüglich 10,25 m^2 Garage). Der betriebliche Anteil beträgt somit 46,8 % (von insgesamt 486,60 m^2 ; die neutralen Flächen bleiben außer Ansatz).

Die Vorsteuer berechnet sich daher wie folgt (Beträge in öS):

Summe Vorsteuer Gebäude lt. Prüfer	207.499,06	97.061,56	188.518,32
davon 46,8 % betrieblich	97.109,56	45.424,81	88.226,58
Vorsteuer Ausstattung lt. Prüfer	---	---	60.832,87
Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung	97.109,56	45.424,81	149.059,45
Vorsteuer gerundet	97.110,--	45.425,--	149.059,--

Es war somit wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Dezember 2007