

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Miteigentumsgemeinschaft, M., vertreten durch Helga Schleich, Wirtschaftstreuhänderin, 8010 Graz, Plüddemanngasse 83b, vom 14. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 21. und 20. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. September 2005 die Umsatzsteuer für die Streitjahre nicht festgesetzt („Summe Umsatzsteuer: 0,00 €; Gesamtbetrag der Vorsteuern: 0,00 € und Gutschrift: 0,00 €“), da die Berufungserberin (Bw.) als Ehegattengemeinschaft weder Einnahmen erklärt noch behauptet habe und damit mangels Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu qualifizieren sei. Demgemäß könnten einerseits die aus der Errichtung des im Hälfteneigentum der Ehegatten stehenden Eigenheimes resultierenden Vorsteuern in Höhe von € 48.890,60 – gemäß § 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 und 5 UStG 1994 berichtigt um den Betrag von € 5.671,31 - im Streitjahr 2002 nicht abgezogen werden und andererseits sei der für die private Nutzung (80 %) ermittelte Nutzungseigenverbrauch in Höhe von € 3.013,60 in den Streitjahren 2002 bis 2004 nicht zu versteuern.

In der dagegen eingebrochenen Berufung hat die Bw. ausgeführt, dass auf Grund der 100 %igen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensbereich – der Anteil der betrieblich genutzten Räumlichkeiten betrage lt. Feststellungen der Betriebsprüfung 18,01 % - unter Berufung auf die Bestimmungen der 6. EG-RL der volle Vorsteuerabzug und die Anwendung der Besteuerung des Eigenverbrauches begeht werde.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurden vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Da der bloße Eigenverbrauch die Unternehmereigenschaft nicht zu begründen vermöge – lt. Vorhaltsbeantwortung vom 2. März 2006 würden keine über den auf die Privatnutzung entfallenden Eigenverbrauch hinausgehenden Einnahmen erzielt – stelle sich im vorliegenden Fall mangels Unternehmereigenschaft die Problematik des möglichen Vorsteuerabzuges auf privat genutzte Räumlichkeiten im Sinne des EuGH-Urteiles in der Rechtssache „Seeling“ mangels Vorliegens eines Unternehmers iSd § 2 UStG 1994 nicht.

Dagegen hat die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und einer Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO zugestimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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 sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Ein der Umsatzsteuer unterliegender Eigenverbrauch liegt nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 erster Gedankenstrich in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003 (ab 2004), wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt.

Nach § 12 Abs. 1 sind ausschließlich Unternehmer (im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit) zum Vorsteuerabzug berechtigt (siehe auch EuGH 5.5.1982, Rs 15/81). Die erste materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit die Unternehmereigenschaft dessen, der den Vorsteuerabzug geltend machen möchte. Wer Unternehmer ist, bestimmt sich nach § 2. Der Unternehmerbegriff des § 2 ist auch für § 12 maßgebend (siehe auch EuGH 14.2.1985, Rs 268/83) [Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 44 und 46].

Die Tätigkeit „macht“ den Unternehmer und das Unternehmen. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, dh. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 26 und 29).

Der Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 3a Abs. 1a Z 1 erster Gedankenstrich UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003, kann nur durch einen Unternehmer bewirkt werden. Wer Unternehmer ist, bestimmt sich nach § 2 UStG 1994. Da die Unternehmereigenschaft die Absicht zur Erzielung von Einnahmen voraussetzt, führen Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, nicht zu Unternehmereigenschaft (und begründen daher auch nicht Eigenverbrauch). Eigenverbrauch allein begründet nicht die Unternehmereigenschaft (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 2, Tz 56 und Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 128).

„Bereits aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts ergibt sich, dass die Verwirklichung eines Eigenverbrauchstatbestandes nur bei Bestehen einer Unternehmereigenschaft in Betracht kommt. Aus den zitierten Gesetzestexten und der dazu ergangenen Judikatur folgt aber auch, dass die Unternehmereigenschaft (die zumindest Einnahmenerzielungsabsicht voraussetzt) nicht allein durch die Verwirklichung eines Eigenverbrauchstatbestandes erlangt werden kann. Voraussetzung für die Verwirklichung eines Eigenverbrauchstatbestandes ist, dass ein Unternehmer bereits vorhanden ist, der „aus seinem Unternehmen“ Gegenstände entnimmt oder „im Rahmen seines Unternehmens“ sonstige Leistungen zu den in § 3a Abs. 1a UStG genannten Zwecken erbringt“ (vgl. Gunacker-Slawitsch, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, Richtlinienrecht und nationales Recht, Wien 2007, Seite 46ff und die dort zitierte Judikatur des EuGH und Literatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Bw. hat den zur Klärung der Unternehmereigenschaft vom Finanzamt an sie gerichteten Vorhalt vom 13. Februar 2006 mit Schreiben vom 2. März 2006 wie folgt beantwortet:

„Die Ehegatten Edith und Günther N. sind zu je 50 % Eigentümer des Grundstückes M.. Auf diesem Grundstück wurde ab dem Jahr 2002 ein Eigenheim errichtet, das von vornherein für beide Ehegatten für betriebliche und private Zwecke geplant wurde.

Die durch die BP nun etwas abgeänderte Aufteilung lautet:

Betriebliche Nutzung:	18,01 %	davon:	75 %	Günther N.
			25 %	Edith N.
Private Nutzung:	82,00 %			

Die Kosten der Errichtung wurden von beiden Ehegatten gemeinsam aufgebracht. Über die Verwendung für betriebliche Zwecke gibt es eine mündliche Nutzungsvereinbarung. Eine Weiterverrechnung der Errichtungskosten hat daher nicht stattgefunden.

Die Vorsteuern für die Errichtungskosten des Eigenheimes wurden im Rahmen der Betriebsprüfung mit € 48.274,30 festgestellt.

Auf die betrieblichen Räumlichkeiten sind daher mit 18,01 % € 8.689,37 entfallen. Diese wurden nach der Nutzung wie folgt aufgeteilt und den Ehegatten unter ihrer persönlichen Steuernummer gutgeschrieben:

N. Günther

75 % 6.517,03 – Kürzung § 12 Abs. 3,4,5 – 3.659,31 = € 2.857,96

N. Edith

25 % 2.172,34 – Kürzung § 12 Abs. 3,4,5 – 1.718,84 = € 453,50

Offen bleibt daher nur mehr der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil in Höhe von 82 % von € 48.274,30 = € 39.584,92 und die darauf entfallende EV-Besteuerung (Seeling-Problematik).

Einer Aussetzung gemäß § 281 BAO bis zum Vorliegen entsprechender höchstgerichtlicher Rechtsprechung und einer Fortsetzung des Verfahrens nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses wird zugestimmt.“

Da demnach die Bw. das Gebäude in den Streitjahren mangels Erzielung entsprechender Einnahmen nicht unternehmerisch genutzt hat, hat sie, wie das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen zutreffend ausgeführt hat, mangels Ausübung einer zur Erzielung von Einnahmen ausgerichteten Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft erlangt. Eine die Unternehmereigenschaft begründende Tätigkeit muss auf Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein. Somit wird durch einen Eigenverbrauch allein die Unternehmereigenschaft nicht begründet. Vielmehr setzt die Steuerbarkeit des Eigenverbrauchs die bereits bestehende Unternehmereigenschaft voraus, die ihrerseits auch materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Da demnach der Vorsteuerabzug bereits an der fehlenden Unternehmereigenschaft scheitert, erübrigts es sich den Ausgang des anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH

(vgl. Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, EU 2007/0008) abzuwarten.

Zur Eingabe der Bw. vom 17. August 2006, wonach im Eigenheim der Ehegatten der Keller als typische Betriebsräumlichkeit im Ausmaß von 18,01 % von beiden Ehegatten genutzt werde und bezüglich der Anerkennung dieser Betriebsräumlichkeit ein Berufungsverfahren anhängig sei, dessen Ausgang für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung sei, ist Folgendes festzustellen:

Wenn im Falle der Errichtung eines Gebäudes durch eine Miteigentümergemeinschaft, die keine Unternehmereigenschaft besitzt, ein Miteigentümer einen Teil des Gebäudes ausschließlich für eigene unternehmerische Zwecke nutzt, steht ihm der Vorsteuerabzug für die gesamten auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über seinen Miteigentumsanteil hinausgeht [vgl.

EuGH 21.4.2005, C-25/03, „HE“ und Rz 783 der UStR 2000 idF des Erlasses des BMF, GZ BMF-010219/0448-VI/4/2007 vom 24.10.2007 (Wartungserlass 2007)]. Abgesehen davon, dass Günther N. die Berufung vom 17. November 2005 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 21. bzw. 20. Oktober 2005 zurückgenommen hat (vgl. diesbezügliche Gegenstandsloserklärungsbescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 6. März 2006), ist für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft der Ehegattengemeinschaft ausschließlich deren eigene Gestion von Bedeutung, während der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der ausschließlichen unternehmerischen Nutzung eines Gebäudeteils durch einen Miteigentümer einer eigenständigen umsatzsteuerlichen Beurteilung zu unterziehen ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Februar 2008