



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Prokurist Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach über die Berufung der Bw., vertreten durch die Mag. Claudia Tischler SteuerberatungsgesmbH & Co KEG, 5026 Salzburg, Aignerstraße 53, vom 10. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate April bis Juni 2004 nach der am 9. Februar 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin errichtete in den Jahren 2002 und 2003 ein Einfamilienhaus. Am 7. Mai 2004 gab sie eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 ab, mit der sie 100% der in diesem Jahr im Zusammenhang mit dem Hausbau angefallenen Umsatzsteuern (8.833,12 €) als Vorsteuern geltend machte. Aufgrund dieser Steuererklärung führte das Finanzamt bei der Berufungswerberin eine Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum Jänner 2002 bis Juni 2004 durch. Dabei stellte der Prüfer zusammengefasst fest, dass die von der Berufungswerberin angeblich unternehmerisch genutzten Räumlichkeiten (Büro 19,38 m², Besprechungs- und Vorführraum 14,38 m², direkt an das Büro angrenzend) im Wohnungsverband

gelegen seien und deshalb § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 betreffend den Vorsteuerabzug für Arbeitszimmer zur Anwendung gelange. Nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996 seien Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur noch dann abzugsfähig, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstelle. Angesichts der bei der Besichtigung der Räumlichkeiten vorgefundenen Einrichtung und Ausstattung (darüber befinden sich eine Niederschrift vom 6.9.2004 sowie eine Stellungnahme der Berufungswerberin vom 23.9.2004 im Arbeitsbogen des Prüfers) sowie aufgrund der Erläuterungen über die Abwicklung der Geschäfte und der bis zum Prüfungszeitpunkt erzielten Umsätzen (2003: 658,33 €, Jänner bis Juni 2004: 126,67 €) sei nur eine gelegentliche Nutzung der angegebenen Räumlichkeiten anzunehmen und seien diese nicht als betrieblich anzusehen. Diese bildeten somit nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, weshalb die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht geltend gemacht werden könnten.

Das Finanzamt setzte daraufhin mit Bescheiden vom 3. Dezember 2004 die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 mit Null und für die Kalendermonate April bis Juni 2004 mit 25,33 € fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 10. Februar 2005 wandte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin ein, diese habe mit Schreiben vom 21. April 2004 das Wohnheim ab dem Jahr 2002 zu 100% ihrem Unternehmen zugeordnet. Dem Anteil der steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 komme in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu. Sobald auch nur eine geringe betriebliche Nutzung vorliege, stehe gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 der Vorsteuerabzug für die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden zu. Die Untergrenze der unternehmerischen Nutzung in Höhe von 10% für Gebäude gelte erst ab dem Jahr 2005. Dass die Gebäudeteile betrieblich genutzt würden, stehe wohl außer Zweifel. Das Büro und der Besprechungsraum verfügten über einen separaten Eingang. Es liege somit kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vor. Am Besichtigungstermin (6. September 2004) habe die Berufungswerberin überraschend zum Arzt müssen und habe daher den Lagerraum im Keller des Wohnhauses (7,53 m²; in diesem Raum befand sich laut Stellungnahme vom 23.9.2003 ein kleines Lager der Berufungswerberin und wurde dieser daher ebenfalls unternehmerisch genutzt) auch nicht dem Prüfer zeigen können. Der

Ehegatte der Berufungswerberin sei nicht zur Vertretung der Berufungswerberin berechtigt und es seien daher seine Auskünfte auch nicht der Berufungswerberin zuzurechnen. Dasselbe gelte für seine Unterzeichnung der Niederschrift über die Besichtigung. Der Berufungswerberin sei natürlich bewusst, dass sie bislang keine größeren Umsätze getätigt habe. Sie habe allerdings bereits einen nicht unerheblichen Zeitaufwand in verschiedene Projekte gesteckt. Weiters habe die Berufungswerberin ihr Dienstverhältnis gelöst, um sich nach Überwindung der Anfangsschwierigkeiten voll ihrer unternehmerischen Tätigkeit widmen zu können.

In einer schriftlichen Stellungnahme zur Berufung vom 11. Februar 2005 führte der Prüfer aus, der Termin für die Besichtigung der Räumlichkeiten sei einvernehmlich mit dem Ehegatten der Berufungswerberin für den 6. September 2004 vereinbart worden. An diesem Termin sei die Berufungswerberin aber nicht anwesend gewesen. Die Räumlichkeiten seien daraufhin vom Ehegatten der Berufungswerberin dem Prüfer gezeigt worden, dieser habe auch Auskunft über den Geschäftsablauf und die Produkte erteilt. Über den Inhalt der getätigten Aussagen sei eine Niederschrift aufgenommen und vom Ehegatten der Berufungswerberin unterzeichnet worden. Dass dieser nicht zur Auskunft berechtigt sei, sei nicht vorgebracht und durch sein Verhalten auch nicht dokumentiert worden. Auch dass ein dritter Raum im Keller des Hauses betrieblich verwendet werde, sei weder vom Steuerberater noch vom Ehegatten vorgebracht worden.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus: Im Zuge der Prüfung sei zweifelsfrei festgestellt worden, dass die Räumlichkeiten im Wohnungsverband lägen. An diesem nach der Verkehrsauffassung zu beurteilenden Umstand könne auch das Vorliegen eines weiteren Zugangs von Außen nichts ändern. Außerdem müsse, unabhängig von der Eingliederung in den Wohnungsverband, die berufliche Verwendung der Räumlichkeiten notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, welches ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertige. Eine aufgrund des geringen Ausmaßes der Tätigkeit nur gelegentliche Nutzung führe jedenfalls nicht zu einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmer. Was den in der Berufung erwähnten und anlässlich der Besichtigung nicht gezeigten Lagerraum angehe, so ergebe sich aufgrund der mit E-Mail vom 14. November 2004 nachträglich dem Finanzamt übermittelten Fotos, deren Aufnahmezeitpunkt unbekannt sei, dass sich in besagtem Raum, welcher ansonsten

leer stehe, an einer Wand ein Regal befinde, auf welchem einige Gegenstände abgestellt seien. Selbst wenn unterstellt werde, dass es sich dabei um Handelswaren im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Berufungswerberin handle, so würde eine derart minimale Nutzung eines einzelnen Raumes nicht dazu führen, dass dieser unternehmerischen Zwecken diene. Nur dann, wenn sich nach der Art der Räumlichkeit (Fläche) und ihrer Nutzung konkret feststellen lasse, dass die betriebliche Verwendung überwiege, sei die Räumlichkeit (Fläche) als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses miteinzubeziehen. Denn die Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG 1994, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden ohne Berücksichtigung des ansonsten geltenden Mindestausmaßes von 10% als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sei nach Ansicht des Finanzamtes nur unter Heranziehung des einzelnen Raumes als kleinster Einheit innerhalb des Gebäudes anzuwenden. Unabhängig von den im Rahmen der Besichtigung im Jahr 2004 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sei jedoch für die Beurteilung der dem beantragten Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Lieferungen und sonstigen Leistungen jedenfalls auf den Leistungszeitpunkt bzw. auf die erstmalige Verwendung der Räumlichkeiten abzustellen. Eine umsatzsteuerlich relevante gemischte Nutzung des Gebäudes habe zum Zeitpunkt der Besichtigung durch das Finanzamt nicht stattgefunden, und es könne als erwiesen angenommen werden, dass dies auch zum Zeitpunkt der erstmaligen Gebäudenutzung, ein halbes Jahr vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit, nicht der Fall gewesen sei. Da § 12 Abs. 1 UStG 1994 einen Vorsteuerabzug nur zulasse, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handle, müsse zu diesem Zeitpunkt auch bereits die Unternehmereigenschaft vorgelegen haben, was im Hinblick auf den zeitlichen Ablauf im gegenständlichen Fall zu verneinen sei. Schließlich ergäbe sich auch aus dem der Errichtung des Gebäudes zugrunde liegenden und bei der Marktgemeinde S. eingereichten Bauplan in keinsten Weise eine beabsichtigte betriebliche Nutzung, sondern seien die betreffenden Räumlichkeiten (Gästezimmer, Bibliothek, Keller) danach für eine private Verwendung vorgesehen.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin ergänzte die steuerliche Vertretung die Berufung wie folgt: Im Lagerraum befänden sich ausschließlich Gegenstände (Muster, Vorführgeräte, wenige Waren), die

dem unternehmerischen Bereich der Berufungswerber zuzuordnen seien. Es sei für eine unternehmerische Nutzung wohl nicht erforderlich, dass der Lagerraum ständig bis nach oben mit Waren gefüllt sei. Die Magnetfeldprodukte würden auf Kundenwunsch bestellt und sofort an die Kunden ausgeliefert, der Noni-Saft werde meistens direkt vom Erzeuger ausgeliefert. Da dieser kühl gelagert werden müsse, sei hierfür ein Kellerraum notwendig. Hier würden einige Kartons für die Verkostung und für den Direktverkauf gelagert. Auch habe die Berufungswerberin nur einen kleinen Teil des Kellers hierfür vorgesehen. Auch die Größe des Kellers mit 7,53 m² beweise, dass hier nur das Nötigste gelagert werde, die Berufungswerberin behaupte ja auch nicht, dass für die von ihr ausgeführte Tätigkeit riesige Lagerräumlichkeiten notwendig seien. Der Ehegatte der Berufungswerberin sei nur zu etwaigen Büroräumlichkeiten befragt worden, es sei aber nicht erhoben worden, ob noch irgendwelche Lagerräume vorhanden seien. Dass neben der Bauausführung keine "überwiegende" unternehmerische Tätigkeit ausgeübt worden sei, hänge mit der damit verbundenen Belastung zusammen. Jeder, der schon einmal ein Haus errichtet habe, wisse was hier zu tun sei. Die Berufungswerberin habe nur Schritt für Schritt gehandelt. Die Bezeichnung im Bauplan sei bewusst so gewählt worden, um keine Verzögerung beim Bewilligungsverfahren (Arbeitsinspektorat, gewerbliche Nutzung etc.) zu riskieren. Durch den Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt. Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 22. Jänner 2007 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der 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. Ein Vorsteuerabzug steht somit nur Unternehmern zu. Die Unternehmereigenschaft muss im Zeitpunkt des Empfanges der Leistung vorliegen. Die Unternehmereigenschaft beginnt allerdings nicht erst, wenn Umsätze bewirkt werden, sondern bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze. Vorsteuern können daher auch im Zusammenhang mit Leistungen geltend gemacht werden, die lediglich der Vorbereitung oder der Abwicklung der

unternehmerischen Tätigkeit dienen (vgl. z.B. Ruppe, UStG³, § 12, Tz 19 und § 2, Tz 134 und 142).

Als Vorbereitungshandlungen gelten Handlungen aber nur, wenn mit diesen auch die Absicht, künftig Einnahmen zu erzielen, nach außen erkennbar ist. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH gilt als Steuerpflichtiger nur, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung getroffen werden (vgl. EuGH 8.6.2000, Rs. C-700-/98, "Breitsohl"; ebenso VwGH 15.1.1981, 1817/79; VwGH 30.9.1998, 96/13/0211).

Bei der Errichtung von Wohnraum, die der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2, Tz 136 sowie die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Dasselbe gilt auch bei jeder anderen unternehmerischen Nutzung eines Wohnheimes als durch Vermietung. Ob eine Vorbereitungshandlung anzunehmen ist, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 2, Tz 135).

Unstrittig war im vorliegenden Fall, dass die Berufungswerberin im Jahr 2002 keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hat (eine solche wurde erst Ende des Jahres 2003 aufgenommen). Eine Vorsteuerabzugsberechtigung für die im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses angefallenen Steuern bestand somit nur dann, wenn die Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin durch Vorbereitungshandlungen im Streitjahr 2002 begründet wurde. Solche Vorbereitungshandlungen lagen nicht vor. Wie die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin in einer schriftlichen Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 2007 angab, liegen keine Nachweise wie z.B. Inserate, Verträge oder Rechnungen über Wareneinkäufe vor, die belegen könnten, dass bereits während der Bauphase die Absicht bestanden hatte, künftig eine unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen. Auch im Bauplan finden sich keine Hinweise auf eine etwaige unternehmerische Nutzung von Teilen des Gebäudes. Die angeblich unternehmerisch genutzten Räume sind dort als Bibliothek, Gästezimmer und Keller, somit als private Räume, bezeichnet. Ebenso

wenig vermochte das in der Berufung vorgebrachte Argument, das Wohnhaus verfüge über einen zweiten Eingang mit direktem Zugang zum "Arbeitszimmer", einen unternehmerischen Bezug herzustellen. Dieser Eingang ist im Bauplan als Terrassentür im Gästezimmer eingezeichnet und war daher ebenfalls als privater Gebäudeteil anzusehen. Gegenüber den Behörden wurde die unternehmerische Tätigkeit erst im Jahr 2004 angezeigt. So wurde am 16. Jänner 2004 der Gewerbeschein ausgestellt, am 9. März 2004 der Antrag auf Vergabe der UID-Nummer gestellt, am 11. März 2004 der Fragebogen des Finanzamtes zur Gewerbeeröffnung abgegeben und am 25. Mai 2004 der Regelbesteuerungsantrag gestellt.

Es lagen daher im Jahr 2002 keine über die Errichtungshandlung hinausgehenden Umstände vor, die die Absicht einer (teilweisen) unternehmerischen Nutzung des Wohnhauses dokumentiert hätten. Die bloße (nachträgliche) Erklärung der Berufungswerberin, es habe von Beginn an die Absicht bestanden, in Hinkunft Teile des zu errichtenden Gebäudes unternehmerisch nutzen zu wollen, genügte daher nicht. Im Übrigen sprach die Tatsache, dass die Vorsteuerbeträge für die Errichtung des Wohnhauses erst mit den im Mai 2004 und im Juli 2005 abgegebenen (Jahres)Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003, und nicht bereits laufend mit Umsatzsteuervoranmeldungen, geltend gemacht wurden, gegen das Vorliegen einer unternehmerischen Absicht während der Bauphase, sind doch Unternehmer typischerweise bestrebt, Umsatzsteuerbelastungen bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges durch die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges wieder auszugleichen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 war daher bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen. Auf die Frage, ob die geltend gemachten Räumlichkeiten als Arbeitszimmer im Wohnungsverband anzusehen waren und nach den Ergebnissen der Besichtigung sowie im Hinblick auf die geringfügigen Umsätze der Jahre 2003 und 2004 den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für eine (umsatzsteuerliche) Anerkennung entsprachen (ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung, Notwendigkeit für die berufliche Tätigkeit) und daher zum Vorsteuerabzug berechtigten, war somit nicht mehr einzugehen. Ebensowenig war auf die Frage einzugehen, ob mit einer Zuteilung von 100% des Gebäudes zum Unternehmen der Berufungswerberin nach dem sog. Seeling-Urteil des

EuGH vom 8.3.2003, Rs. C-269/00, der volle Vorsteuerabzug für die Gebäuderrichtung zustand oder nicht.

Was die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate April bis Juni 2004 vom 3. Dezember 2004 anging, so ließ diese nicht erkennen, aus welchem Grund sie erhoben wurde. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde entsprechend dem Prüfbericht Umsatzsteuer in Höhe von 25,33 € auf der Bemessungsgrundlage von 126,67 € festgesetzt. Vorsteuern wurden dabei keine geltend gemacht und vom Prüfer auch nicht berücksichtigt. Die aufgrund eines Vorhaltes des Referenten von der steuerlichen Vertretung gemachte diesbezügliche Erklärung, der Bescheid sei angefochten worden, weil das Finanzamt den beantragten Vorsteuerabzug für die Errichtung des Gebäudes nicht berücksichtigt habe, war daher mangels Konkretisierung nicht nachvollziehbar. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate April bis Juni 2004 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass Vorsteuern für das Jahr 2004 auch noch im Rahmen der Jahresumsatzsteuererklärung geltend gemacht werden können.

Feldkirch, am 8. März 2007