



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Hausgemeinschaft, S., vertreten durch Mag. Günther Hermann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 8054 Graz, Kärntnerstraße 400, vom 17. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 11. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die im Zusammenhang mit der Errichtung des gemischt genutzten Einfamilienhauses angefallenen Vorsteuern in Höhe von € 24.352,21 nur soweit sie den im Wege der beabsichtigten Vermietung betreffenden Gebäudeteilen (26,51 % - € 6.455,77) zuzurechnen seien, zum Abzug zugelassen, während die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028 gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten würden.

Dagegen hat die Berufungswerberin (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Einerseits würde der im Wege der beabsichtigten Vermietung genutzte Gebäudeanteil nicht 26,51 % sondern 38,86 % betragen und andererseits habe nach Achatz auf Grund der Vorrangigkeit von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zum 1. Jänner 1995 ein Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gar nicht bestanden und wäre somit auch nicht beibehalten worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung ist vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet worden:

Der Neubau des gegenständlichen Einfamilienhauses sei ab 17. Mai 2004 bezugsfertig gewesen und von den beiden Mitbesitzern ab diesem Zeitpunkt als Hauptwohnsitz genutzt worden. Bezüglich der an das Einzelunternehmen eines Mitbesitzers – Organisator von Veranstaltungen - erfolgten Vermietung einzelner Räumlichkeiten sei im Zuge der Nachschau am 21. Februar 2005 festgestellt worden, dass von der Vermietung zwei Räume im Obergeschoß (Büro und Besprechungszimmer) und zwei Kellerräume (Lagerraum und Werkstatt) betroffen seien, wobei der als Lagerraum ausgewiesene Raum auf Grund der fehlenden Nutzung für Mietzwecke nicht als unternehmerisch anerkannt worden sei.

Zur Ermittlung des Aufteilungsschlüssels sei auszuführen, dass als Berechnungsgrundlage die Nettowohnnutzfläche von 119,10 m² herangezogen worden sei und davon die im Dachgeschoß befindlichen Räumlichkeiten "Besprechungszimmer" (12,11 m²) und "Büro" (19,47 m²) mit einer Gesamtnutzfläche von 31,58 m² als unternehmerisch genutzt qualifiziert worden seien. Auch unter Einbeziehung der im Kellergeschoß befindlichen Werkstatt mit einer Nutzfläche von 17,10 m² würde sich nur eine geringfügige Änderung des Aufteilungssatzes ergeben. Gebäudeteile, die nicht konkret dem unternehmerischen bzw. privaten Bereich zuzuordnen seien, sondern mittelbar beiden Bereichen dienen (Stiegenhaus, Gang, Heizräume, Keller, Abstellräume uä), seien bei der Ermittlung des unternehmerischen bzw. privaten Gebäudeanteiles irrelevant; das jeweilige Nutzungsausmaß sei nach der restlichen Nutzfläche zu ermitteln.

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht sei festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestünden. Der auf diesen Bestimmungen beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung habe im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits bestanden und sei daher

durch das im Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie normierte Beibehaltungsrecht gedeckt.

Im Vorlageantrag hat der Bw. Nachstehendes ausgeführt:

Ausgehend von der Erfahrungstatsache, wonach bei Ausbauten eines Dachgeschoßes wesentlich höhere Kosten als im Erdgeschoß bzw. Kellergeschoß entstünden, sei man bei Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nicht von der Wohnfläche, sondern von der gesamten Nutzfläche von 173,65 m² ausgegangen, sodass sich bezüglich der Büros im Dachgeschoß (19,47 m² und 12,11 m²) sowie der Lagerräumlichkeit (18,80 m²) und der so genannten Werkstatt (17,10 m²), die im Übrigen ausschließlich unternehmerisch genutzt werde, im Kellergeschoß ein unternehmerisch genutzter Anteil des gemischt genutzten Gebäudes von 38,86 % ergebe. Demnach könne wohl nicht von einer geringfügigen Abweichung zwischen dem Aufteilungsschlüssel im angefochtenen Bescheid und dem Berufungsbegehren gesprochen werden.

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens könne der auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützte Vorsteuerauschluss für gemischt genutzte Gebäude nicht aufrecht erhalten werden.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. 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 abgewiesen.

Zu der vom Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung sind weder der Bw. – der bevollmächtigte Vertreter teilte im Telefax vom 7. Dezember 2009 mit, dass weder er noch der Bw. an der mündlichen Berufungsverhandlung teilnehmen werden – noch der Vertreter der Amtspartei erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfangs 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.

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus, das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen; vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (siehe zu dieser Aufteilung für viele die hg. Erkenntnisse vom 19. September 1989, 88/14/0172, vom 25. Jänner 1995, 93/15/0003, und vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0114; sowie Doralt, EStG11, § 4 Tz. 85, und Sarnthein, in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug, 21(25)).

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 entfallenden Vorsteuern – zur Ermittlung des Aufteilungsschlüssels siehe die nachstehenden Ausführungen – vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Den Ausführungen des Finanzamtes, wonach Gebäudeteile, die nicht konkret dem unternehmerischen bzw. dem privaten Bereich zuzuordnen sind, sondern mittelbar beiden Bereichen dienen, wie etwa Stiegenhaus und Vorraum, bei der Ermittlung des unternehmerischen Anteils des Gebäudes gänzlich irrelevant seien, vermag der Unabhängige Finanzsenat unter Bedachtnahme auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach "die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen" [vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100 und die dort zitierte Vorjudikatur, sowie Rz 560 EStR 2000, wonach diese Gebäudeteile entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen sind (schlüsselmäßige Aufteilung)], nicht zu teilen.

Demgemäß errechnet sich der für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern aus der Errichtung des gemischt genutzten Einfamilienhauses maßgebliche Aufteilungsschlüssel lt. aktenkundigem Bauplan wie folgt:

Von der gesamten Nutzfläche des Erdgeschoßes im Ausmaß von 58,09 m² ist die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienende Diele im Ausmaß von 7,94 m² – von der Diele führt eine Stiege in das Kellergeschoß und eine in das Obergeschoß – in Abzug zu bringen, sodass eine ausschließlich privat genutzte Nutzfläche von 50,15 m² verbleibt.

Von der gesamten Nutzfläche des Kellergeschoßes im Ausmaß von 59,51 m² ist der von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienende Vorraum im Ausmaß von 4,96 m² – vom Vorraum werden der als "Werkstatt" bezeichnete Raum und die übrigen, ausschließlich privat genutzten Kellerräume betreten – in Abzug zu bringen, sodass eine Nutzfläche von 54,55 m² verbleibt, von der nach Abzug der unternehmerisch genutzten Werkstatt im Ausmaß von 17,10 m² eine ausschließlich privat genutzte Nutzfläche von 37,45 m² verbleibt.

Während das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung eine Einbeziehung der "Werkstatt" in den unternehmerisch genutzten Gebäudeanteil als durchaus möglich erachtet – wegen nur "geringfügiger Änderung des Aufteilungssatzes" wurde jedoch davon Abstand genommen – hat die Bw. im Vorlageantrag bezüglich des als "Lager" bezeichneten Raumes im Ausmaß von 18,80 m² keine näheren Angaben bezüglich der unternehmerischen Nutzung gemacht, obwohl das Finanzamt unter "I. Allgemeines" der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich auf die diesbezüglichen Feststellungen der am 21. Februar 2005 durchgeführten Nachschau, wonach der als "Lagerraum" ausgewiesene Raum auf Grund der fehlenden Nutzung für Mietzwecke nicht als betrieblich anerkannt worden sei, Bezug genommen hat.

Von der gesamten Nutzfläche des Dachgeschoßes im Ausmaß von 61,01 m² ist der von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienende Vorraum im Ausmaß von 3,19 m² – vom Vorraum werden die beiden unternehmerisch genutzten Räume und das privat genutzte Zimmer "Eltern" betreten – in Abzug zu bringen; von der verbleibenden Nutzfläche von 57,82 m² werden unstrittig der als "Büro" bezeichnete Raum im Ausmaß von 19,47 m² und der als "Besprechungsraum" bezeichnete Raum im Ausmaß von 12,11 m² unternehmerisch genutzt, sodass eine ausschließlich privat genutzte Nutzfläche von 26,24 m² verbleibt.

Angaben in m²

	Nutzfläche (ohne gemeinschaftlichen Zwecken dienende Räume)	ausschließlich private Nutzung	ausschließlich unternehmerische Nutzung
Erdgeschoß	50,15	50,15	
Kellergeschoß	54,55	37,45	17,10
Dachgeschoß	57,82	26,24	31,58
Gesamtnutzfläche	162,52	113,84	48,68
in Prozent		70,05	29,95

Durch die Anwendung des vorhin ermittelten Prozentsatzes der ausschließlichen unternehmerischen Nutzung von 29,95 % auf die Gesamtnutzfläche von 178,61 m² ist gewährleistet, dass auch die gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Nutzflächen (Erdgeschoß: Diele; Kellergeschoß: Vorraum und Dachgeschoß: Vorraum) im Rahmen der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels für die Zuordnung der Vorsteuern zum Unternehmensbereich anteilmäßig Berücksichtigung finden.

Somit entfällt von den gesamten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des gemischt genutzten Einfamilienhauses in Höhe von € 24.352,21 der Betrag von € 7.293,49 (= 29,95 % von € 24.352,21) auf den unternehmerisch genutzten Anteil des Gebäudes.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. Dezember 2009