



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R F, PLZ Ort, Str Nr, vertreten durch Steuerberater, vom 19. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der **Umsatzsteuererklärung für 2003** (vom 8. Juni 2004) machte der Abgabepflichtige einen Gesamtbetrag an abziehbarer Vorsteuer von 155.706,19 € geltend und erklärte einen Eigenverbrauch von 10.241,71 €.

In einem telefonischen **Vorhalt vom 30. September 2004** wurde dem Abgabepflichtigen vom Finanzamt mitgeteilt, dass für den nicht unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes kein Vorsteuerabzug zustehe und um Zusendung einer berichtigten Umsatzsteuererklärung und Bilanz ersucht. Der Abgabepflichtige ersuchte von der Zusendung einer berichtigten Bilanz abzusehen, da ertragsteuerlich keine Auswirkungen vorhanden seien. Eine berichtigte Umsatzsteuererklärung werde nach Rücksprache mit dem Steuerberater zugesandt, falls dieser einverstanden sei.

Mit **Schreiben vom 12. Oktober 2004** brachte der Steuerberater des Abgabepflichtigen vor:

„In Erledigung Ihrer telefonischen Anfrage betreffend Umsatzsteuererklärung 2003 teile ich mit, dass im Kalenderjahr 2003 € 67.522,98 Vorsteuer für den privaten Anteil an den Baukosten geltend gemacht wurden.

Der Nutzungseigenverbrauch für den Privatanteil Gebäude wurde mit € 6.801,71 der Umsatzsteuer zu 20 % unterworfen.

Die Abgabe einer „berichtigten“ Umsatzsteuererklärung ist mir leider nicht möglich, weil ich der Meinung bin, dass der Abzug auch der „privaten“ Vorsteuer richtig ist.

Ergänzend wird mitgeteilt, dass im Kalenderjahr 2004 bisher € 22.864,84 an Vorsteuern für den privaten Anteil an den Baukosten geltend gemacht wurden.“

Im Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 20. Oktober 2004 wurde der Vorsteuerabzug der auf den privaten Anteil des Gebäudes entfallende Vorsteuer nicht zugelassen und entsprechend der Eigenverbrauch gekürzt. In der Bescheidsbegründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

„Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 8. 5. 2003, C-269100, Seeling

Der EuGH hat in dem Urteil C-269/00 entschieden, dass die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers keine steuerfreie Vermietung eines Grundstückes i. S. d. Art 13 Teil B lit. b der 6. EG-RL (entspricht § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) darstellt (eine Vermietung an sich selbst ist begrifflich nicht möglich). Es kommt daher weder die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 noch die Steuerermäßigung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994, sondern stets der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Das würde grundsätzlich bedeuten, dass ein Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, errichtet bzw. anschafft, auch diejenigen auf die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen kann, die den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil betreffen. Dieses Urteil ist aus folgenden Gründen für den Zeitraum vom 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden:

Gemäß Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL legt der Rat auf Vorschlag der Kommission fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum In-Kraft-Treten einer solchen Richtlinie können die Mitgliedstaaten gemäß Art 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. EG-RL (das war für Österreich der Zeitpunkt des Beitrittes am 1.1.1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

Im UStG war im Zeitpunkt des Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Damit war der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen.

1998 wurden die Bestimmungen dahingehend geändert, dass auch der nicht unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte, ab 2000 war die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie konnte

jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt werden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgte seit 1998 durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert werden konnte.

Österreich hat daher von der Regelung des Art 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL Gebrauch gemacht. Die Vorsteuer wurde daher um 67.522,98 gekürzt; der erklärte Nutzungseigenverbrauch wurde nicht angesetzt.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Mit **Schriftsatz vom 18. November 2004** wurde vom Steuerberater des Berufungswerbers mit folgender Begründung gegen den Umsatzsteuerbescheid **Berufung erhoben**:

„Ich erhebe im Auftrag meines Klienten (Vollmacht ausgewiesen) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 20.10.2004 Berufung und beantrage die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2003 gemäß der vorliegenden Umsatzsteuer- Jahreserklärung für 2003 unter Hinweis auf die beiliegende Umsatzsteuer-Ermittlung; im einzelnen die Versteuerung des erklärten Nutzungseigenverbrauchs beim Gebäude mit 20% USt und Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung von € 67.522,98.

Begründung:

R F hat im Kalenderjahr 2003 sein bestehendes Betriebsgebäude um-, aus-, und teilweise neu- gebaut und dabei auch private Wohnräume adaptiert bzw. neu geschaffen.

Der private Anteil beträgt 60%. Bei den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen wurde jeweils 60% der anfallenden Vorsteuern ausgeschieden; erst in der Jahresumsatzsteuererklärung, nach Vorliegen des EuGH-Urteils vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, wurden die gesamten Vorsteuern geltend gemacht; der Nutzungseigenverbrauch wurde erklärt und mit 20% der Umsatzsteuer unterworfen.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2003 wurde der Vorsteuerabzug im Ausmaß von € 67.522,98, weil auf den nichtunternehmerischen Teil entfallend, gekürzt.

Das Finanzamt stützt sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig war, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil stand daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Bestimmung wurde angeblich auf Basis von Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI bis 31.12.2003 beibehalten, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000 Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweist sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zusteht.

Zunächst ist richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich war.

Daraus ergeben sich mehrere Schlussfolgerungen:

Im Ausmaß der privaten Verwendung stand auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zu.

War die private Nutzung jedoch unter 20 %, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, konnte einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. war dieses zuzuordnen. Daher stand auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.

Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ist jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So hat der EuGH bereits am 11.7.1991, C 97/90, Lennartz entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zusteht, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwirbt und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordnet. Dieses Urteil wurde durch das Urteil vom 4.10.1995, C-291/92 Armbrrecht noch weiter präzisiert, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen kann, jedoch auch berechtigt ist, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige hat daher insofern ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich war, war diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel hatte. Daraus ergibt sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt hatte. Dies war nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (ÖStZ 1998, 490 (493 f)) hat für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestehen, ob eine Regelung auf Art 17 Abs. 6 6. MwStR1 gestützt werden kann, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirkt, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfaltet. Daraus ergibt sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1.1.1995 auf Basis von Art 17 Abs. 6 6. MwStRI deshalb nicht zur Anwendung kommt, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben war, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel hatte und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung zeitigte. Nochmals sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt wurde (vgl. in diesem Sinn auch Prodingner, SWK-Heft 23/24/2004, 5 738 (1040)).

Weiters ist zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt

hat. Insofern wurde auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerauschluss nicht beibehalten (vgl. i. d. S. Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, 5 444 (604)).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig war, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert hat, der insofern beibehalten werden konnte, ist diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBl I 1998/9 hat der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Armbrrecht festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht hat, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 ist zufolge BGBl I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergibt.

Damit ist zunächst — unstrittig — klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört hat. Insofern konnte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, sodass — jedenfalls zunächst — auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zustand.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen war das Entstehen eines Eigenverbrauches.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht hat der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil konnte zwar dem Unternehmen zugeordnet werden; im Ergebnis blieb es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot ist aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich ist, kann auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerauschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG wurde daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt.

Allerdings liegt auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor:

Zum einen handelt es sich nunmehr um eine Vorsteuerauschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten hat nach der ursprünglichen Bestimmung — wie ausgeführt — eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich war.

Zum dritten hätte nunmehr — im Gegensatz zur früheren Rechtslage — eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Auch insofern sind die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liegt daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhellt aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen — und hier nicht vertretenen — Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses am 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar ist, nicht mehr beibehalten wurde (idS Achatz, RFG 2004, 52; Prodingen, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040), Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Wie Achatz (aaO) und Beiser/Pülzl (aaO) betonen, hat der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen hat. Gleichzeitig hat er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme steht aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling wirkt erga omnes und ex tunc (vgl. nochmals Beiser/Pülzl, aaO mwN).

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stützt, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig war, zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen ist. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss wurde jedoch ab 1998 dadurch beseitigt, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert wurde, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich ist (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall ist), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben hat. Somit kann aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss kann aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt wurde, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert hat, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen hat.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zustand, erweist sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hat, regen wir die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem Art 234 EG-Vertrag an.

Ich ersuche um antragsgemäße Erledigung meiner Berufung

Mit **Vorlagebericht vom 29. November 2004** wurde die Berufung vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den oben wiedergegebenen Schriftsätzen (Berufungsschrift) geht hervor, dass der Anteil der betrieblichen Nutzung des Gebäudes 40% und der Anteil der privaten Nutzung des Gebäudes 60% beträgt. Das Aufteilungsverhältnis ist somit nicht strittig.

Die in der Berufung beantragte Änderung (Vorsteuerabzug) betrifft somit keine vermeintlich unrichtige Annahme eines Sachverhaltes, sondern stützt sich ausschließlich auf rechtliche Gründe.

Dem **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100** lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

"Die Beschwerdeführerin errichtete im Zeitraum vom November 2002 bis Juni 2004 ein Einfamilienwohnhaus samt Schwimmbad. Mit Eingabe vom 10. Juli 2003 teilte sie dem Finanzamt mit, dass sie ein Zimmer des Einfamilienhauses zu Büro Zwecken steuerpflichtig vermieten und daraus einen voraussichtlichen Umsatz von rund € 2.000,00 jährlich erzielen werde. Neben den zu erwartenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beziehe sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von rund € 10.000,00 jährlich.

Im Zuge einer im Herbst 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass sich im Gebäude zwei Büroräume befinden, von welchen der eine ab November 2003 und der andere ab Jänner 2004 vermietet wurden. Die Privatnutzung habe im November 2003 begonnen. Der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes betrage rund 11%. Im Zeitraum von Oktober 2002 bis März 2004 seien Errichtungskosten von rund € 609.200,00 brutto (darin enthalten Vorsteuern in Höhe von rund € 99.800,00) angefallen. Die Beschwerdeführerin habe das Einfamilienhaus zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet und unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache 'Seeling' die für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellten Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht.

Mit Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 ließ das Finanzamt die für die Errichtung des Schwimmbades in Rechnung gestellten Umsatzsteuern nicht zum Abzug zu und anerkannte von den übrigen Errichtungskosten nur einen Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung von 11%.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde u. a. mit der Begründung ab, dass für gemischt genutzte Gebäude schon vor dem Beitrittszeitpunkt Österreichs zur EU ein Vorsteuerauschluss hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile bestanden habe und der nationale Gesetzgeber sein diesbezügliches gemeinschaftsrechtliches Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben habe."

Damit ist der dem Verwaltungsgerichtshofverfahren zu Grunde liegende Fall durchaus mit dem gegenständlichen Berufungsfall vergleichbar .

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 zunächst auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, EU 2007/0008, an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemäß Art. 234 EG um Vorabentscheidung hingewiesen und dann in der rechtlichen Würdigung ausgeführt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 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.

Ein Gebäude, das zu einem Teil betrieblichen Zwecken dient, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers, wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich wie folgt behandelt:

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 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 (iSd. oben dargestellten 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 entgegen dem Vorbringen in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin 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.

Anders als in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, decken sich die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. jedoch nicht. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasst nämlich zusätzlich auch völlig anders gelagerte Sachverhalte, etwa wenn sich die Mischnutzung daraus ergibt, dass das Gebäude neben der unternehmerischen einer anderen, aber nicht durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfassten Nutzung unterliegt. Ein derartiger - ausschließlich durch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasster - Fall liegt etwa vor, wenn ein räumlicher Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken dient, der andere Teil hingegen brach liegt, vom Unternehmer also überhaupt keiner Verwendung gewidmet wird (zu weiteren Beispielen vgl. Sarnthein, Gemischte Nutzung von Grundstücken im Unternehmen, ÖStZ 2005/184).

Im Beschwerdefall ergibt sich - wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt - der Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschluss, 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."

Im Erkenntnis vom 8. Juli 2001, 2009/15/0101 führte der Verwaltungsgerichtshof zu einem ähnlichen Fall aus:

"Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof im Anschluss an das Urteil des EuGH entschieden, dass sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 ergibt. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. anwendbar. Der strittige Vorsteuerauschluss ergibt sich, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994.

Der vorliegende Beschwerdefall gleicht in allen für die Entscheidung wesentlichen Sachverhalts- und Rechtsfragen jenem, der dem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, zu Grunde liegt. Demgemäß war auch die hier vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."

Gleichlautend sind auch die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Juli 2009, 2009/15/0102 und 2009/15/0103.

Dem Verwaltungsgerichtshofverfahren zu Zl. 2006/15/0231 lag laut Erkenntnis vom 8. Juli 2009 folgender Sachverhalt zu Grunde:

"Die beschwerdeführende Gemeinde errichtete in den Streitjahren 2003 und 2004 eine Sporthalle, die sowohl für schulische (und damit hoheitliche, nicht unternehmerische) als auch für unternehmerische Zwecke (Vermietung) verwendet wird. Die diesbezüglichen Nutzungsverhältnisse betragen unstrittig 46% (hoheitlich) zu 54% (unternehmerisch).

In ihren Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2003 und 2004 machte die Beschwerdeführerin einen anteiligen Vorsteuerabzug in Höhe von 54% der gesamten auf die Sporthalle entfallenden Aufwendungen geltend.

Gegen die erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein, in der sie beantragte, ‚in Anwendung der EU-Rechtslage‘ den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren. Sie begründete ihre Rechtsansicht damit, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF des AbgÄG 1997 die volle Zuordnung gemischt genutzter Gebäude zum Unternehmensbereich ermögliche (ab dem Jahr 2000 sei dies sogar der Regelfall) und die zugleich in § 6 Abs. 1 Z 16 leg. cit. normierte unechte Steuerbefreiung gegen Gemeinschaftsrecht verstoße (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling).

Gemeinschaftsrechtswidrig seien auch die ab 1. Mai 2004 geltende Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994, die explizit ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes vorsehe, und die korrespondierende Bestimmung des § 3a Abs. 1a UStG 1994, nach der der Eigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Dieser mit BGBl. I Nr. 27/2004 unternommene weitere Versuch des österreichischen Gesetzgebers, den vollen Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke zu versagen, könne - anders als vom Finanzausschuss vertreten (436 BlgNR XXII. GP) - auch nicht auf Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL gestützt werden, welcher nicht dazu dienen können, die Judikatur des EuGH in der Rechtssache Seeling zu "umgehen".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend vertrat sie die Ansicht, dass die 6. MwSt-RL den Steuerpflichtigen für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gegenständen nur einen anteiligen Vorsteuerabzug einräume."

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2006/15/0231, mit dem die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 24. Mai 2006, RV/0740- L/05, betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004, als unbegründet abgewiesen wurde, aus:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0192, zu Recht erkannt, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, als diese für Aufwendungen (auch solche für die Anschaffung oder Herstellung gemischt genutzter Gegenstände) den nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich der Körperschaft verwendet werden. Wie der EuGH in Rn. 37 des Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie (VNLTO), ausgeführt habe, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die auf Grund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (RL) fallen. Derartige Aufwendungen im Zusammenhang mit einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin liegen auch im Beschwerdefall hinsichtlich der schulischen Nutzung der Sporthalle vor. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf Art. 6 Abs. 2 der RL geht daher fehl. Zur näheren Begründung wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Entscheidungsgründe des angeführten Erkenntnisses verwiesen."

Aus den oben dargestellten Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes ist nachzuvollziehen, in welchem Ausmaß der Vorsteuerabzug bei Errichtung oder Sanierung von gemischt genutzten Gebäuden zusteht. Demnach ergibt sich der Vorsteuerausschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile 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. Der strittige Vorsteuerausschluss ergibt sich, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994, weswegen die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 2. Februar 2010