



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GW., 00,E00, vertreten durch Proconsult Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 4560 Kirchdorf, vom 23. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 18. Juni 2003 betreffend den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 16. Juni 2004 gemäß § 299 BAO, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am **18. Juni 2003** erließ das Finanzamt erklärungsgemäß den **Umsatzsteuerbescheid 2002** (unter Anerkennung der Vorsteuerbeträge in Höhe von – 40.224,27 € und Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb in Höhe vom – 142,98 €).

Mit Schreiben vom **16. Juni 2004** stellte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (infolge Bw.) den Antrag, den **Umsatzsteuerbescheid 2002** wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und einen Ersatzbescheid des Inhaltes zu erlassen, dass die bislang nicht geltendgemachte Vorsteuer für den Privatanteil des im Jahr 2002 errichteten gemischt genutzten Gebäudes in Höhe von € 21.908,88 nachträglich erfasst werde und sich somit eine gesamtabzugsfähige Vorsteuer von insgesamt € 62.133,15 (bisher € 40.224,27) ergeben würde.

Weiters führte der steuerliche Vertreter sachverhaltsmäßig an, dass im Jahr 2002 ein gemischt genutztes Gebäude errichtet worden sei, welches sowohl als Wohn- als auch als Betriebsgebäude dienen würde. Die Fertigstellung sowie der Einzug in das im Betreff stehende Gebäude sei im Juni 2003 erfolgt.

In der eingebrachten Umsatzsteuererklärung 2002 vom 18. Juni 2003 seien die Vorsteuern für die private Nutzung nicht geltendgemacht worden sondern nur der prozentuelle Wert des betrieblichen Anteiles.

Am 8. Mai 2003 habe der EUGH in der Rs 269/00, Wolfgang Seeling, entschieden, dass Rechtsvorschriften, wonach die Verwendung eines Teiles eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine steuerfreie Dienstleistung behandelt werde, der 6. Richtlinie 77/388/EWG widersprechen würde. Die in § 6 Abs 1 Z 16 UstG seit 1998 normierte unechte Umsatzsteuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden mit der Konsequenz des nur anteiligen Vorsteuerabzuges im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung sei somit richtlinienwidrig, der Eigenverbrauch zu versteuern und damit zusammenhängende Vorsteuern seien abzugsfähig.

Mit **Bescheid vom 21. Juni 2004** wurde der Aufhebungsantrag abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass bei der Erklärungserstellung eine Widmung der Grundstücke in privat und betrieblich vorgenommen und für den betrieblichen Teil Vorsteuer begehrt worden sei. Diese Widmung wäre zulässig und sei durch die Anerkennung der Vorsteuer für den Betrieb dieser Widmung durch das Finanzamt entsprochen worden. Der Steuerbescheid sei demnach nicht rechtswidrig, weshalb eine Aufhebung gem. § 299 BAO nicht möglich sei.

In der gegenständlichen **Berufung vom 23. Juli 2004** beantragte der steuerliche Vertreter des Bw., dass die bislang nicht geltendgemachte Vorsteuer für den Privatanteil des im Jahr 2002 errichteten gemischt genutzten Gebäudes in Höhe von € 21.908,88 nachträglich zu erfassen sei und die abzugsfähige Vorsteuer daher mit insgesamt € 62.133,15 (bisher € 40.224,27) festzusetzen sei.

In der eingebrachten Umsatzsteuererklärung 2002 vom 18. Juni 2003 wurden die Vorsteuern nur insoweit geltend gemacht, als sie anteilig auf die Nutzung als Betriebsgebäude entfielen. Die Vorsteuern hinsichtlich der privaten Nutzung wurden im Hinblick auf das Abzugsverbot für Vorsteuern im Zusammenhang mit der unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch von Grundstücken für Wohnzwecke (§ 12 Abs. 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 TS 1 UstG) nicht geltend gemacht.

In der rechtlichen Würdigung führte der steuerliche Vertreter aus, dass seit 1.1.2000 Leistungen im Zusammenhang mit einem unternehmerisch genutzten Gebäude grundsätzlich als für das Unternehmen ausgeführt gelten unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgte. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit c UstG stehe es dem Unternehmer frei, entgegen den gesetzlichen Grundsatz nur den tatsächlich unternehmerisch genutzten Gebäudeteil dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Diese Zuordnung habe der Unternehmer dann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt anzuzeigen. Erforderlich sei dabei eine schriftliche Mitteilung an das Finanzamt bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes, in dem die Vorleistungen angefallen seien; würde die Nutzungnahme des Gebäudes erst in einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgen, würde sich die Mitteilungsfrist bis zum Ablauf dieses Veranlagungszeitraumes ändern. Von der Option im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 lit c UstG habe der Bw. keinen Gebrauch gemacht.

Die Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2002 innerhalb der für die Zuordnung maßgeblichen Frist stelle keine schriftliche Mitteilung an das Finanzamt im Sinne dieser Vorschrift dar. Eine nur anteilige Zuordnung zum Unternehmen wäre mit der Folge verbunden, dass eine spätere Änderung der Nutzung durch den Steuerpflichtigen zu keiner Vorsteuerkorrektur führen könnte. Die gänzliche Zuordnung des Gebäudes erweise sich daher günstiger. Eine schriftliche Mitteilung an das Finanzamt durch Abgabe der Steuererklärung könne schon deshalb nicht als ausreichend angesehen werden, weil diese regelmäßig erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes eingereicht werde und dadurch die Frist nicht gewahrt sei. Wenn in der Umsatzsteuererklärung die Vorsteuern nur insoweit geltend gemacht worden seien als sie auf die betriebliche Nutzung des Gebäudes entfallen würden, so sei dies lediglich Ausfluss der unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs für Wohnzwecke gewesen. Darin könne aber keinesfalls eine schriftliche Mitteilung an das Finanzamt im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 lit c UstG mit dem Inhalt gesehen werden, dass das Gebäude nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten solle. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges widerspricht daher dem Gemeinschaftsrecht, weil die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 nicht in der 6. EG RL Deckung finden würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, dabei wurde ausgeführt, dass die auf den nichtunternehmerischen Teil eines gemischtgenutzten Grundstückes entfallende Vorsteuer nicht abzugsfähig sei. Österreich hat von der Regelung des Art 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG RL Gebrauch gemacht, die besagt, dass alle Ausschlüsse beibehalten werden können, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG RL bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren. Im UstG war der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles ausgeschlossen.

Somit erübrigts sich eine Ausführung hinsichtlich der von Ihnen zit Option iSd § 12 Abs. 1 lit c UstG.

In der Folge beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Unter anderem brachte er ergänzend vor, dass der Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude geltendgemacht werde. Das Gebäude werde gänzlich dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug in § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 12 Abs 3 UstG sei gemeinschaftswidrig und daher nicht anzuwenden. Insoweit liegt daher eine Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides vor.

Nach **Vorlage der Berufung am 29. September 2004** an den Unabhängigen Finanzsenat wurde diese mit **Bescheid vom 18. Oktober 2006** gemäß § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2006/15/0231 u.a. anhängigen Verfahrens ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob bei einem gemischt genutzten Gebäude für die privat genutzten Teile der Vorsteuerabzug zusteht, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung war.

Im **Vorhalt vom 6. Oktober 2009** wurde der Bw. aufgefordert, im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 die vermeintliche Unrichtigkeit der Bescheide, deren Aufhebung begehrt wird, so darzulegen, dass von einer Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des **Umsatzsteuerbescheides für 2002** ausgegangen werden kann.

Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass im anhängigen Berufungsfall betreffend Aufhebung nach § 299 BAO in Zusammenhang mit der "Seeling-" Problematik ein 100 %-iger Vorsteuerabzug für nur teilweise betrieblich genutzte Gebäude geltend gemacht wird. Der Antragsteller (Bw.) hätte im Antragsverfahren nach § 299 BAO aus eigenem Antrieb und zweifelsfrei darzulegen, dass der Spruch der aufzuhebenden Bescheide gewiss unrichtig ist. Die Aufhebung setze die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setze daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus, da nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz. Tz. 11 bis 13 und UFS 26. 5. 2009, RV/0438-L/07, RV/0442-L/07). Die im Aufhebungsantrag aufgezeigte Unrichtigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2002 (100 %-iger Vorsteuerabzug bei teilweiser betrieblicher Nutzung) liege auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 gewiss nicht vor.

Aus der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 11. November 2009 geht folgendes:

Trotz der Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100 werde die Berufung vom 13. September 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 4. August 2004 aufrechterhalten.

Gleichzeitig ersuchen wir unter Verweis auf die Aufforderung der Europäischen Kommission an Österreich zur Änderung der nationalen Umsatzsteuervorschriften betreffend teilweise privat genutzte, jedoch dem Unternehmen zugeordnete Immobilien, welche in Form einer mit Gründen versehenen Stellungnahme der zweiten Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art 226 EG-Vertrag erfolgte (Referenz:IP/09/1638), um Aussetzung der Berufungsentscheidung gemäß § 281 BAO. Die Europäische Kommission stützt sich in ihrer Begründung auf das Grundprinzip der MwSt-Richtlinie, wonach die Mehrwertsteuer bei Erwerben abgezogen werden kann, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze eines Steuerpflichtigen verwendet werden. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Abzug selbst dann gestattet, wenn der Anteil der unternehmerischen Nutzung sehr gering ist.

Aus der Beilage „Ermittlung der Bemessungsgrundlagen“ gehen die Vorsteuerbeträge hervor, die nicht strittig sind. Daraus ist auch ersichtlich, dass die Aufteilung mit 37,36% betrieblich und 62,64% privat vorgenommen wurde.

Mit E-Mail vom 22. Dezember 2009 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass im Schreiben vom 11. November 2009 auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO ein bedauerlicher Irrtum im Bezug auf den angefochtenen Bescheid nebst Datum der Berufungsschrift sowie der Bescheiderlassung erfolgt sei.

Der zweite Absatz des Schreibens würde somit richtig lauten:

„Trotz der Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100 wollen wir die Berufung vom 23. Juli 2004 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 18. Juni 2003 aufrechterhalten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Bw. errichtete im Jahr 2002 ein gemischt genutztes Gebäude, welches als Wohn- und Betriebsgebäude dient.. Die Fertigstellung und der Einzug erfolgten im Juni 2003.

Im Umsatzsteuerbescheid für 2002, deren Aufhebung gemäß § 299 BAO beantragt wird, wurden die anteiligen betrieblichen Vorsteuern in Höhe von 40.367,25 € (inkl 142,98 € Vorsteuern innergemeinschaftlicher Erwerb) erklärungsgemäß anerkannt. Die Vorsteuern für

den Privatanteil des im Jahr 2002 errichteten gemischt genutzten Gebäude in Höhe von 21.908,88 € wurden nicht erfasst

§ 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) i.d.g F. lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl. zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 11 bis 13).

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Abgabenverfahrens gehört es, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, dies doch die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht befreit. Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz. 11).

Zu den Ausführungen, wonach der Vorsteuerabzug auch für den privat genutzten Teil des Gebäudes zustehe, ist Folgendes auszuführen:

Im Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100, welches dem Bw. im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Kenntnis gebracht wurde, lag folgender Sachverhalt und folgende rechtliche Würdigung 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 Bürozwecken steuerpflichtig vermieten und daraus einen voraussichtlichen Umsatz von rund EUR 2.000,-- jährlich erzielen werde. Neben den zu erwartenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beziehe sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von rund EUR 10.000,-- 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 EUR 609.200,-- brutto (darin enthalten Vorsteuern in Höhe von rund EUR 99.800,--) 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 Vorsteuerausschluss hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile bestanden habe und der nationale Gesetzgeber sein diesbezügliches gemeinschaftsrechtliches Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben habe."

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28.5.2009, 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 so hin 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 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.“

Im Erkenntnis vom 8. 7. 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 Vorsteuerausschluss 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 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.“

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 8.7.2009, 2009/15/0102 und 2009/15/0103.

Dem Verwaltungsgerichtshofverfahren zu ZI. 2006/15/0231, das Anlass für die Aussetzung der gegenständlichen Berufung war, lag laut Erkenntnis vom 8.7.2009 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 verstöße (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. 7. 2009, 2006/15/0231, mit dem die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 24. 5. 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 Land- en 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.“

Wie bereits angeführt wurde, setzt die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Bei der Klärung der Frage, was rechtswidrig ist, spielen die Erkenntnisse der Höchstgerichte und die Judikatur des UFS eine wesentliche Rolle. 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 ergibt. 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.

Da hinsichtlich der privat genutzten Gebäudeteile ein (anteiliger) Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist und die Privatnutzung des Gebäudes (und das Ausmaß dieser), sowie die Höhe der Vorsteuern nicht strittig sind, erweist sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2002, dessen Aufhebung begehrt wird als richtig.

Daher ist nicht von einer Unrichtigkeit des Spruches des Umsatzsteuerbescheides für 2002 auszugehen, sodass dem Antrag auf Aufhebung des diesbezüglichen Bescheides gemäß § 299 BAO nicht zu folgen war.

Abschließend ist bezugnehmend auf den Antrag des Bw. auf Aussetzung der Entscheidung darauf hinzuweisen, dass die Partei einerseits keinen Rechtsanspruch (VwGH 20.2.1998, 96/15/0169; 22.10.2002, 2000/14/0083; 9.9.2004, 2004/15/0099) auf Aussetzung der Entscheidung hat und andererseits die Voraussetzungen des § 281 BAO nicht vorliegen, zumal der berufungsgegenständliche Zeitraum nicht betroffen ist. Daher war eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO nicht zu verfügen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Jänner 2010