



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 11. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16. Juni 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin stellte mit Schreiben vom 11. März 2004 gemäß § 299 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit. c BAO den Antrag den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 22. Mai 2003, welcher aufgrund des Ergebnisses der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung und der darüber abgehaltenen Schlussbesprechung vom 24. Februar 2003 ergangen war, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und begründete dies mit folgenden Worten:

„Im Rahmen der Betriebsprüfung, welche am 24. Februar 2003 mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung endete (siehe Beilage), wurde bei unserer oben angeführten Mandantschaft festgestellt, dass der im Hotel im Rahmen eines Großumbaues vorgenommene Ausbau einer Geschäftsführerwohnung, bei den in diesem Zusammenhang aufzubringenden Investitionskosten, die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist. Es wurden demnach die geltend gemachten Vorsteuern in der UVA 1-3/2002 in Höhe von € 32.433,82 um € 21.802,32 gekürzt (siehe auch beiliegenden Prüfungsbericht vom Februar 2003). Mit Urteil vom 8. Mai 2003 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass die Behandlung des Verwendungsigenverbrauches von Grundstücken als (unecht!) steuerfreier Umsatz und den damit verbundenen Ausschluss vom Vorsteuerabzug gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Wir beantragen daher die bis dato nicht geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 21.802,32 bei der Umsatzsteuerveranlagung 2002 zu berücksichtigen. Demgegenüber ist für den

Eigenverbrauch in Höhe der Nutzung der Wohnung (1,5% AfA von € 109.011,60, somit € 1.635,17) 20 % Umsatzsteuer in Ansatz zu bringen. Wir verweisen auf die aktuelle EuGH-Entscheidung in dieser Causa (EuGH v. 1.202, RS C - 2699/00) — siehe auch Kommentar aus ÖStZ 2003, Nummer 15/16. Der Antrag ist fristgerecht, da im Rahmen der Betriebsprüfung des Wirtschaftsjahres 2001/2002 vom 24. Februar 2003 und des daraus unter anderem. abgeleiteten Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 22. Mai 2003, gemäß den Bestimmungen des § 302 Abs. 2 lit. c BAO die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist beziehungsweise der Antrag auf Aufhebung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen, oder mit dem Gemeinschaftsrecht der europäischen Union erfolgt. Wir beantragen daher bei der Umsatzsteuererklärung 2002 die Vorsteuer von bisher € 112.384,25 zuzüglich € 21.802,32, somit auf € 134.186,57 und die Umsatzsteuer von bisher € 78.672,27 zuzüglich € 327,03 (1,5 % AfA von € 109.011,60 = € 1.635,17 x 20 % USt.), somit mit € 78.999,30 zu korrigieren und neu zu veranlagern. Die Umsatzsteuer für anteilige Betriebskosten der Wohnung wurden über Sachbezüge an Herrn A verrechnet."

Im Bescheid datiert vom 16. Juni 2005 wurde der oben dargestellte Antrag der Berufungswerberin auf Bescheidaufhebung betreffend Umsatzsteuer 2002 gemäß § 299 BAO iVm. § 302 Abs. 2 lit. c BAO als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass grundsätzlich kein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der nicht unternehmerischen Nutzung eines Grundstückes bestehe. Der Einfachheit halber werde auf die vom Bundesministerium für Finanzen laufend veröffentlichten Umsatzsteuerrichtlinien Rz 2000 ff UStR 2000 und auf den Beitrag von Kolacny in SWK 2004 Nr- 20/21 S 658 ff. und weiter Unabhängiger Finanzsenat GZ. RV/1186-L/04 vom 2. März 2005 und VwGH 2001/15/0028 verwiesen.

Die gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2002 Berufung vom 7. Juli 2005 wurde von der Berufungswerberin wie folgt begründet:

„Das Betriebsgebäude der Berufungswerberin hat eine Grundfläche von 450 m² und besteht aus vier Stockwerken. Das Erdgeschoss das erste, zweite und dritte Geschoss mit je 450 m² werden zur Gänze für den Hotelbetrieb genutzt. Das vierte Geschoss wird mit 300 m² zum Hotelbetrieb genutzt. Eine Betriebswohnung mit 150 m² befindet sich im vierten Stock neben dem Dachboden. Der Anteil der Betriebswohnung am Gesamtgebäude beträgt 7%. In die genauen Pläne kann jederzeit Einsicht genommen werden. Diese Betriebswohnung wurde im Wirtschaftsjahr 2001/02 zusammen mit dem Umbau des Hotels und der Errichtung von Suiten, Sauna und Fitnessbereich ausgebaut. Die Baukostengliederung des Um- und Zubaus wurde dem Finanzamt bereits am 15. Januar 2003 vorgelegt. Seit 1990 wurden insgesamt circa € 2.200.000,00 für Zu- und Umbauten investiert. Diese Betriebswohnung ist eine Wohnung der zweiten Kategorie, direkt neben dem Dachboden gelegen und deshalb für die gewerbliche Hotellerie nicht nutzbar. Sie wird dem Geschäftsführer zur Nutzung zur Verfügung gestellt. In Höhe der Inanspruchnahme hat der Geschäftsführer ein Entgelt in Höhe der Abschreibung zu leisten. Die Betriebskosten und sonstigen Nebenkosten der Nutzung trägt der Geschäftsführer A selbst. Damit sind die Kosten der Betriebswohnung gedeckt. Laut der im Bescheid vom 16. Juni 2005 zitierten Entscheidung des UFS GZ. RV/1186-L/04 darf nach der innerstaatlichen Rechtslage zum Beitrittszeitpunkt ein Unternehmer hinsichtlich jener Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden gelten nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt, als die Aufwendungen hierfür

nach den ein kommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben darstellen (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972). Nach besagten ertragsteuerlichen Vorschriften stellen Aufwendungen für Gebäude nur insoweit Betriebsausgaben dar, als das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die Eigennutzung stellt keine solche Einkunftserzielung dar. Ist der nichtunternehmerische Nutzungsanteil eines ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes jedoch geringfügig (20% oder weniger) stellt das gesamte Gebäude Betriebsvermögen dar und die Aufwendungen hierfür dürfen zur Gänze abgezogen werden. Somit steht für Leistungen im Zusammenhang mit nur geringfügig privat genutzten Gebäuden der volle Vorsteuerabzug zu. Das Betriebsgebäude der Berufungswerberin wird zur Gänze zur Erzielung von Einkünften verwendet, da auch für die Betriebswohnung ein Nutzungsentgeltes von € 1.962,17 erzielt wird. Der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs. 2 Z 1 UStG steht somit zur Gänze zu. Wir beantragen die bis dato nicht geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 21.802,32 bei der Umsatzsteuerveranlagung 2002 zu berücksichtigen. Demgegenüber ist vom Nutzungsentgelt der Wohnung in Höhe von € 1.962,17 10% Umsatzsteuer in Ansatz zu bringen. Aufgrund der obigen Ausführungen stellen wir den Antrag bei der Umsatzsteuererklärung 2002 die Vorsteuer von bisher € 112.384,25 zuzüglich € 21.802,32, somit auf € 134.186,57 und die Umsatzsteuer von bisher € 78.672,27 zuzüglich € 196,22 somit mit € 78.868,49 zu korrigieren und neu zu veranlagern."

Im Ersuchen um Ergänzung vom 28. Juli 2005 beehrte das Finanzamt vom Berufungswerber Auskunft darüber, inwieweit für die Geschäftsführerwohnung gemäß Rz 66 der UStR ein Eigenverbrauch vorliege und inwieweit diesem für die Jahre 2003 ff Rechnung zu tragen sei. Die Berufungswerberin, werde für den Fall, dass dies zutrefte, eingeladen mit der Vorhaltsbeantwortung für bereits veranlagte Jahre eine berichtigte Umsatzsteuererklärung mit einzureichen und erforderlichenfalls Umsatzsteuervoranmeldungen zu berichtigen.

Darauf erklärte die Berufungswerberin im Schreiben vom 4. August 2005, dass die Betriebswohnung wird dem Geschäftsführer A zur Nutzung zur Verfügung gestellt werde. Das Entgelt für die Nutzung entspreche der jährlichen Abschreibung der Betriebswohnung in Höhe von € 1.962,17. Die Betriebskosten und sonstigen Nebenkosten der Nutzung würde der Geschäftsführer A selbst tragen, womit die Kosten der Betriebswohnung gedeckt seien. Als Beilage würde eine Umsatzsteuererklärung 2002 unter Geltendmachung der beantragten Vorsteuern in Höhe von € 21.802,32, sowie der Einnahmen aus der Nutzung in Höhe von € 1.962,17 mit 10% Umsatzsteuer und eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2003 mit dem Ansatz der Einnahmen aus der Nutzung in Höhe von € 1.962,17 mit 10% Umsatzsteuer übermittelt. In der Bilanz 2004 seien die Einnahmen aus der Nutzung der Betriebswohnung schon als Einnahmen 10% gebucht und in der Umsatzsteuererklärung 2004 erfasst worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie oben dargestellt erfolgte der Antrag der Berufungswerberin auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 datiert vom 22. Mai 2003 gemäß § 299 BAO am 11. März 2004

und daher innerhalb der im § 302 Abs. 1 BAO gesetzten Frist. Ein Rückgriff § 302 Abs. 2 lit. c) BAO ist daher unnötig.

§ 299 BAO in der anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 124/2003 (Inkrafttretensdatum: 20.12.2003) 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.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Die Aufhebung setzt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ("... *Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist*") die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und der Rechtslage voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vergleiche Ritz, BAO³, § 299 Tz. 11 bis 13). Die bloße Möglichkeit der Unrichtigkeit, sei es ob der angenommene Sachverhalt nicht richtig sein könnte, oder ob die zu Grunde gelegte Rechtsansicht nicht richtig sein könnte, reicht nicht aus.

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 (vergleiche Ritz, aaO., § 115 Tz. 11).

§ 302 BAO i.d.F. BGBl. I Nr. 97/2002 lautet:

"(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig."

Die im Dachgeschoss des Hotels der Berufungswerberin befindliche Wohnung mit einer Größe von 150 m² wurde nach dem Vorbringen der Berufungswerberin ihrem Geschäftsführer und zu 50% an der Berufungswerberin beteiligten € 1.962,17 (also monatlich € 163,51) zu Verfügung gestellt. Die Notwendigkeit einer Wohnung für den Geschäftsführer der Berufungswerberin im Hotelgebäude hat die Berufungswerberin ebenso wenig behauptet, wie dass diese Vereinbarung zwischen ihr und ihrem Gesellschaftergeschäftsführer den Regeln für

die steuerliche Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen genügen würde.

Wirtschaftsgüter, welche eine Gesellschaft erwirbt oder herstellt, die objektiv erkennbar privaten oder gesellschaftsrechtlichen Zwecken dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen sondern zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft (siehe für viele Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer KStG 1988¹³, Rz 84 ff und die dort zitierten Fundstellen). Wird ein Wohnung dem Gesellschaftergeschäftsführer, ohne dass dies irgendwie nach außen (auch gegenüber der Finanzverwaltung) bekannt gegeben worden ist, ohne Vereinbarung, aus welcher Leistung und Gegenleistung definiert wären gegen unzureichendes Entgelt, wie im Fall der Berufungswerberin, ihrem Gesellschaftergeschäftsführer überlassen, liegt es nahe, dass dies aus rein gesellschaftsrechtlichen Gründen geschehen ist und aus dem Blickwinkel der Körperschaftsteuer als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen wäre. Dass diese Wohnung aufgrund ihrer Ausstattung jederzeit auch an Gesellschaftsfremde vermietbar wäre hat die Berufungswerberin nicht behauptet und schon gar nicht glaubhaft gemacht oder bewiesen. Die Lage als Loft oder Penthouse in einem „4-Sterne Superior Hotel“ am See mit unterschiedlichsten Wellness und Sportangeboten spricht für eine speziell nur für den Gesellschaftergeschäftsführer geeignete Wohngelegenheit.

Die Berufungswerberin hat es im gegenständlichen Verfahren unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen, dass es sich bei der in Rede stehenden 150 m² Wohnung des Gesellschaftergeschäftsführers um Betriebsvermögen im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) und nicht um ein zum außerbetrieblichen Sphäre der der Körperschaft gehörendes handelt. Nach dem wie sich die Sachlage bisher darstellt, ist die 150 m² nur für den Gesellschaftergeschäftsführer der Berufungswerberin geeignet und speziell für ihn ausgerüstet und gehört deshalb zum außerbetrieblichen Sphäre der Berufungswerberin.

Was also die Umsatzsteuer für 2002 anbelangt, hat es die Berufungswerberin es im gegenständlichen Verfahren unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen, dass die 150 m² Wohnung in ihrem Unternehmen genutzt wird. Vielmehr steht fest, dass diese dem Gesellschaftergeschäftsführer zur Verfügung steht. Damit mangelt es jedoch schon aus diesem Grund an der Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des Umsatzsteuerbescheides für 2002, dessen Aufhebung die Berufungswerberin begehrt hat.

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

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,-) 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."

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 Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschluss (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 erklärungskgemäß 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. 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 von gemischt genutzten Gebäuden zusteht. Demnach ergibt sich der Vorsteuerauschluss 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 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. Somit ist auch aus diesem Gesichtspunkt nicht von einer Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2002, deren Aufhebung begehrt wird, auszugehen (siehe auch UFS vom 10. August 2009, RV/0353-S/08).

Aus diesen Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. Oktober 2009