



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vom 13. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

### Entscheidungsgründe

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2002 findet sich eine Aufstellung, welche sich selbst „*Zusammenstellung Vorsteuer*“ (Gemeinde A, 13. August 2002, € 150,43, Anzahlung B, 15. November 2002, € 320,00, Holzbau C, 9. Dezember 2002, D, 6. Dezember 2002, € 5.209,74, F, 10. Dezember 2002, € 2.326,76, F, 16. Dezember 2002, G, 16. Dezember 2002, € 2.015,73, Gesamte Vorsteuer € 16.758,43) und als Letztes der fettgedruckte Satz: „*Hier wird ausdrücklich erklärt, dass das Gebäude zur Gänze als betrieblich deklariert wird.*“

In der Umsatzsteuererklärung selbst gab die Berufungsverberberin keine Umsätze bekannt und machte Vorsteuer in Höhe von € 16.758,43 geltend.

Im Umsatzsteuerbescheid 2002 datiert vom 4. August 2004, zugestellt am 13. August 2004, wurde der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 0,00 angesetzt und dies damit begründet, dass für nicht unternehmerisch genutzte Gebäude ein Vorsteuerabzug nicht zustehe. Auf die

geänderte Rechtslage im Zuge des Urteils des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache „*Seeling*“ werde verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung vom 13. September 2004, wurde begehrt, die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 16.758,43 anzuerkennen und dies mit folgenden Worten begründet:

*„In der Umsatzsteuererklärung 2002 wurden Vorsteuern in Höhe von € 16.758,43 geltend gemacht. Die Vorsteuern resultieren aus Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes. Das Gebäude wurde im Juni 2003 fertiggestellt und in Verwendung genommen. Es dient der Ausübung einer steuerpflichtigen unternehmerischen Tätigkeit in Form eines Massageinstitutes und privaten Wohnzwecken. Auf die unternehmerische Nutzung entfallen etwa 25% der Gesamtfläche des Gebäudes, die restlichen 75% dienen für Wohnzwecke. Mit Bescheid vom 4. August 2004, eingelangt am 13. August 2004, wurde die Umsatzsteuer 2002 vom Finanzamt mit Null festgesetzt und die geltend gemachten Vorsteuern mit Hinweis darauf, dass für nicht unternehmerisch genutzte Gebäude kein Vorsteuerabzug zusteht, nicht zum Abzug zugelassen. In der Begründung des Bescheides wird dazu auf die geänderte Rechtslage im Zuge im Zuge der Rechtssache ‚Seeling‘ verwiesen. Mit der Umsatzsteuererklärung 2002 wurden alle notwendigen Unterlagen eingereicht. Wir verweisen hier insbesondere auf die Aufstellung der abziehbaren Vorsteuern. Sollten weitere Belege notwendig sein, stellen wir diese gerne zur Verfügung. Durch die Rechtsprechung des EuGH ist ein Steuerpflichtiger frei in seiner Wahl, ein gemischt genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen (EuGH 11. 7. 1991 RS C-97/90 Lennartz). Dementsprechend ist in § 12 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG die vollständige Zuordnung von Leistungen als Grundsatz vorgesehen und eine andere Zuordnung an einen Antrag des Steuerpflichtigen gebunden. Von diesem Zuordnungswahlrecht hat unsere Klientin keinen Gebrauch gemacht, sie hat vielmehr die vollständige Zuordnung zum Unternehmen in den Beilagen zur Umsatzsteuererklärung ausdrücklich erklärt und offen gelegt. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG in der Fassung vor dem BGBl. I 2003/134 war der Eigenverbrauch zu Wohnzwecken unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der Abzug von Vorsteuern war daher gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) versagt. Diese unechte Befreiung widerspricht allerdings dem Recht der Europäischen Gemeinschaft. Wie der EuGH mit Urteil vom 8. Mai 2003, Rs C-269/00 Seeling festgestellt hat, muss ein Steuerpflichtiger für ein insgesamt dem Unternehmen zugeordnetes gemischt genutztes Gebäude die nichtunternehmerische Verwendung der Umsatzsteuer unterwerfen und kann dafür die auf die gesamten Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge geltend machen. Um unerwünschte fiskalische Effekte durch diese Rechtslage zu vermeiden, hat das Bundesministerium für Finanzen eine Ergänzung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vorgenommen (BMF vom 21. Juni 2004). Dabei wird die Meinung vertreten, dass für den Zeitraum zwischen 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2003 grundsätzlich keine Vorsteuern abzugsfähig sind. Als Begründung wird ausgeführt, dass - gestützt auf Art. 17 Abs. 6 der 6. EG - RL - der Vorsteuerausschluss im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG - RL - für Österreich mit dem Beitritt am 1. Januar 1995 - beibehalten wurde. Im Zeitpunkt des Beitrittes konnte ein Gebäude nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung dem Unternehmen zugeordnet werden, der Vorsteuerabzug stand deshalb auch nur insoweit zu. Mit BGBl I 1998/9 wurde die Möglichkeit einer gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen eingeführt. Gleichzeitig wurde der Eigenverbrauch unecht von der Umsatzsteuer befreit. Die Rechtslage in Zeitpunkt des Beitrittes war aus mehreren Gründen problematisch. Der Vorsteuerabzug war nach einkommensteuerlichen Gesichtspunkten zu bewerten. Eine Privatnutzung unter 20 % (untergeordnete private Nutzung) erlaubte den Vorsteuerabzug zur Gänze. Bei einer höheren Privatnutzung stand der Vorsteuerabzug hinsichtlich der unternehmerischen Nutzung zu. Diese Differenzierung kann aber nicht gerechtfertigt werden. Die*

*Wettbewerbsgleichheit des Mehrwertsteuerrechts steht einer derartigen Regelung klar entgegen. Darüber hinaus sah die Rechtslage ab dem 1. Januar 1995 vor, dass der privat genutzte Gebäudeteil aus dem Unternehmensbereich ausgeschlossen wurde. Aus gutem Grund vertritt der EuGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Steuerpflichtiger bei der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen weitgehend frei in seiner Wahl ist. Die Rechtslage war damit eindeutig gemeinschaftswidrig. Es ist nämlich zu unterscheiden, ob Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen und somit allenfalls ein Fall des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG - RL vorliegt - oder ob Leistungen gänzlich aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ausgeklammert werden. Bei Zweitern könnte auch eine spätere Änderung der Nutzung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, keine Nachholung des Vorsteuerabzuges ermöglichen. Auch der österreichische Gesetzgeber hat diese Probleme offensichtlich erkannt und mit der Novelle des UStG 1994 mit BGBI I 1998/9 eine mit dem Gemeinschaftsrecht konforme Lösung angestrebt. Die Änderung mit Wirkung ab 1998 ermöglichte eine vollständige Zuordnung von Gebäuden zum Unternehmen. Jedenfalls formell wurde damit aber auch das bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben. Diese Änderung ist aber nicht nur formeller Natur gewesen, wie bereits ausgeführt sind die Folgen eines vollständigen Ausschlusses aus dem Unternehmensbereich andere als aus einer unechten Steuerbefreiung. Eine Konzentration nur auf den Vorsteuerabzug, der vor 1998 und nach 1998 hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzung von Gebäuden nicht zugestanden hat, greift zu kurz. Die Regelungen sind vielmehr hinsichtlich ihrer gesamten Auswirkungen gegenüber zu stellen und ist daher die Weitergeltung der Vorsteuerabzugbeschränkung vor 1998 gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG - RL dadurch ab diesem Jahr jedenfalls nicht mehr zulässig. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 war aber insofern enger als das davor geltende Zuordnungsverbot, als eine untergeordnete unternehmerische Nutzung ab 1998 keinen Vorsteuerabzug mehr erlaubte. Der Vorsteuerausschluss ist daher ab 1998 neu entstanden, eine Rechtfertigung dieser Einschränkung durch Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL daher nicht erlaubt.*

*Die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG für den Eigenverbrauch von Gebäuden hat einen anderen Zweck, eine andere Reichweite, eine andere formelle Begründung und auch einen anderen Adressatenkreis als die Zuordnungsregel im Zeitpunkt des Beitrittes zur EG am 1. Januar 1995. Selbst wenn man die Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmen nach einkommensteuerlichen Grundsätzen als gemeinschaftskonform und als Beibehaltung eines Vorsteuerabzuges nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG - RL betrachtet, wäre dieses Beibehaltungswahlrecht jedenfalls durch die Novelle zum UStG 1998 aufgegeben worden und ein neuer Vorsteuerausschluss durch die unechte Befreiung entstanden. Dass diese unechte Befreiung gemeinschaftswidrig war, ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003 C-269/00 Seeling. Als Indiz dafür sei noch eingeführt, dass selbst der Gesetzgeber nicht von der Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht ausgeht. In diesem Fall hätte es nicht der Änderung durch die Novelle zum UStG 1998 (BGBI I 1998/9) gebraucht. Auch hätte es der Änderung durch die Umsatzsteuernovelle BGBI I 2004/27 in den § 3a Abs. 1a Z 1 letzter Satz und § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 nicht bedurft, wo der Eigenverbrauch von dem Unternehmen zugeordneten Gebäuden eingeschränkt wird. Die Reaktion des Gesetzgebers zeigt aber eindeutig, dass er nicht von einer Weitergeltung der ‚Stand-Still-Regelung‘ im Sinne des Art. 17 Abs. 6 der 6. EG - RL ausgeht. Ansonsten ist nicht erklärlich, warum er zur Minimierung des fiskalischen Schadens eine - ebenfalls gemeinschaftsrechtlich bedenkliche - Regelung einführt, wenn doch die bisherige Regelung dem Gemeinschaftsrecht entsprochen haben soll. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass unsere Klientin den Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude geltend machen möchte. Sie ordnet das Gebäude gänzlich dem unternehmerischen Bereich zu. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug in § 6 Abs. 1 Z 16 iVm. § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist gemeinschaftswidrig und daher nicht anzuwenden. Die Vorsteuern in Höhe von € 16.758,43 sind daher bei der Umsatzsteuer für 2002 zu berücksichtigen und der Bescheid entsprechend zu ändern.“*

Im Vorhalt vom 20. Oktober 2009, zugestellt am 22. Oktober 2009 wurde der Berufungswerberin das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009 zur Zahl 2009/15/0100 im Entscheidungstext vorgehalten und ersucht, bekannt zu geben, ob sie die Berufung vom 13. September 2004 gegen den Bescheid vom 4. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 aufrecht erhalten wolle. Es stelle sich weiter die Frage, ob sich aus Ihrer Sicht in Hinblick auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Änderungen im Aufteilungsverhältnis der privaten Räume zu den betrieblich genutzten ergeben, nämlich die von der Berufungswerberin angegebenen 25% betriebliche Nutzung ergeben könnten.

Dieser Vorhalt blieb insofern unbeantwortet, als mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 11. November 2009 bloß darum ersucht wurde, die Frist zur Überlegung, ob die Berufungswerberin die Berufung zurückziehen wolle, um zwei Wochen zu verlängern.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im oben dargestellten Berufungsschreiben hat die Berufungswerberin angegeben, dass 25% der Gesamtfläche des Gebäudes betrieblichen Zwecken gedient habe und diese Darstellung auch nach dem Vorhalt vom 20. Oktober 2009 (siehe oben) in Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009 zur Zahl 2009/15/0100 beibehalten.

Die Höhe dieses Ausmaßes der betrieblichen Nutzung des Gebäudes und die von der Berufungswerberin vorgenommenen Investitionen und die sich daraus ergebenden Vorsteuerbeträge von € 4.189,60 (25% von € 16.758,43) wurden in diesem Verfahren vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen.

Zur grundsätzlichen rechtlichen Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen bei zum Teil betrieblich und privat genutzten Liegenschaften lässt sich das Folgende sagen.

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 Bürozwecken 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 durchgeföhrten 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 Vorsteuerausschluss 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 vergleichbar mit dem gegenständlichen Berufungsfall.

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 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. 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 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. Juli 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. 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 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. 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.

Wendet man dies auf den konkreten Fall der Berufungswerberin an, ergibt sich, dass entsprechend des betrieblich genutzten Anteiles der Liegenschaft von 25% der angefallenen Umsatzsteuer für Gebäudeinvestitionen (Wasseranschluss, Wärmepumpe, Zimmermeisterarbeiten, Rohbau Keller, Fenster, Haustüre, Spengler- und Dachdeckerarbeiten) 25% davon als Vorsteuer im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 abzugsfähig sind, weswegen der Berufung teilweise stattzugeben war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 12. November 2009