



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 2. März 2010 betreffend Umsatzsteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs, mit dem die Abgabe gleichzeitig gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) errichtete im Jahre 2009 gemeinsam mit ihrem Ehegatten in Form einer Miteigentumsgemeinschaft – jeweils im Hälfteigentum – ein Wohnhaus, das beide Miteigentumsanteile betreffend (mit ca. 16%) auch unternehmerisch genutzt werden sollte (Schreiben vom 15.5.2009).

Im Ergebnis einer Außenprüfung wurden die von der Bw. geltend gemachten auf ihren Miteigentumsanteil entfallenden Vorsteuerbeträge des Jahres 2009 (im Betrage von 19.850,46 € auf 2.900,22 € (16% der Hälfte des auf das Gesamtgebäude entfallenden Betrages von unbestritten 36.352,75 €) gekürzt.

In der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde eingewendet, dass die Versagung des vollständigen Vorsteuerabzugs zu

Unrecht erfolgt sei, da Österreich jedes Beibehaltungsrecht der Versagung eines vollen Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden aufgegeben habe und zudem hinsichtlich der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988 nie ein Beibehaltungsrecht bestanden habe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 2.3.2012 wurde wie folgt begründet:

Es handelt sich um den Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes, bei dem entsprechend dem EuGH-Urteil vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling die Vorsteuer in Höhe von 100% beantragt wurde, obwohl das Gebäude auch privat genutzt wird. Das Finanzamt reduzierte die Vorsteuer auf den unternehmerisch genutzten Teil. Der Verwaltungsgerichtshof hat inzwischen als Folgeentscheidung zu EuGH 23.4.2009, C-460/07 "Puffer" mit seinem Erkenntnis vom 28.05.2009, Zl. 2009/15/0100, betreffend Puffer Sandra zum Ausdruck gebracht, dass ein Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile nicht zusteht. Aufgrund der geänderten Rechtsprechung wurde die Berufung hinsichtlich des vollen Vorsteuerabzuges für das Gebäude abgewiesen und für endgültig erklärt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dagegen eingewendet:

Der volle Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude sei zwischen dem 1.1.2004 und dem 1.5.2004 möglich gewesen. Da es der Wille des Gesetzgebers gewesen sei, den Vorsteuer-Korrekturzeitraum beim vollen Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Gebäudes auszudehnen, widerspreche es der Gewaltenteilung, wenn ein für die Beurteilung von Bundesrecht zuständiges nationales Gericht zur Ansicht komme, dass § 12 Abs. 10a UStG 1994 inhaltsleer wäre, weil ein vollständiger Vorsteuerabzug nicht möglich gewesen wäre. Weil ein vollständiger Abzug von Vorsteuern für ein gemischt genutztes Gebäude nach dem EU-Beitritt Österreichs möglich gewesen sei, sei „die Beibehaltung der Versagung des vollen Vorsteuerabzugs für ein gemischt genutztes Gebäude insgesamt, gestützt worauf auch immer, jedenfalls aufgegeben worden“. Daran ändere auch die Argumentation des in dieser (gemeinschaftsrechtlichen) Frage unzuständigen VwGH nichts.

Unabhängig davon sei die Beibehaltung eines – auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützten – Ausschlusses vom Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden rechtswidrig, weil die Beibehaltung eine Konkretisierung bestimmter Gegenstände oder Dienstleistungen verlangen würde. Der VwGH fingiere die gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit einer auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützten Versagung des vollständigen Vorsteuerabzugs bei einer gemischten Nutzung des Gebäudes. Eine solche Fiktion (der gemeinschaftsrechtlichen Unbedenklichkeit) lasse sich aber nicht aufrecht erhalten. Wie sich nunmehr unzweifelhaft aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe, stehe ein Ausschluss vom vollen Vorsteuerabzug, der auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988) gestützt werden soll, „we-

gen völliger Unbestimmtheit des Gegenstandes bereits im Widerspruch zur Zweiten Richtlinie". Auch wenn sich die Frage wegen der bereits erfolgten Aufgabe jedes Beibehaltungsrechts durch Österreich nicht stellen würde, wäre eine Beibehaltung des Ausschlusses vom vollen Vorsteuerabzug gemeinschaftsrechtswidrig. Die Versagung des Vorsteuerabzuges würde – gemessen an den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 15.4.2010, Rs. C-33/09 *X Holding* – voraussetzen, dass die in § 20 Abs. 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen wegen der Natur des Gegenstandes und nicht wegen dessen Nutzung nicht abzugsfähig sind. Die Ausdrücke „uÄ“, „usw“ sowie die Nennung unterschiedlichster Gegenstände in Rz 4703 EStR 2000 zeigten klar, dass sich aus § 20 Abs. 1 EStG 1988 keine hinreichende Konkretisierung der Natur oder der Art der Gegenstände ableiten lasse. Die fehlende einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit ergebe sich vielmehr ausschließlich aus der Art der Nutzung des Gegenstandes oder der Dienstleistung.

Nach Ansicht des VwGH stellten jedenfalls Wohnräume (für den privaten Wohnbedarf gestaltetes Wohnhaus, Villa, Bungalow, Eigentumswohnung „bestimmte Gegenstände“ iSd Randnr. 22 des Urteils *Roycoot* dar. Der Ansicht des VwGH sei so weit zu folgen, als „Wohnräume“ als bestimmter Gegenstand angesehen werden könnten, wenn es zum „Beitrittszeitpunkt Österreichs“ einen Vorsteuerauschluss explizit für den Gegenstand „Wohnraum“ gegeben hätte. Da dies aber nicht der Fall sei, bestehe auch kein Beibehaltungsrecht. Eine auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988 gestützte Versagung des gesamten Vorsteuerabzugs sei daher bereits nach der *Zweiten Richtlinie* nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

Es sei zwar Sache des nationalen Gerichts zu beurteilen, „ob § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig voneinander anwendbar“ seien. Es sei aber nicht die Sache des nationalen Gerichts zu beurteilen, ob die vom VwGH vertretene Auslegung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre, wenn das Beibehaltungsrecht durch Österreich nicht insgesamt aufgegeben worden wäre. Nachdem der VwGH in seinen Vorlagefragen im Fall *Puffer* explizit darauf verzichtet habe, zu fragen, ob ein auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gestützter Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemeinschaftsrechtlich gedeckt sei, sei vom EuGH auch keine Antwort auf die – nach Ansicht der Bw. „sehr wahrscheinliche Gemeinschaftsrechtswidrigkeit“ eines auf die zitierte Gesetzesstelle gestützten Ausschlusses vom Vorsteuerabzug gegeben. Aus dem Urteil des EuGH vom 15.4.2010 in der Rs. C-33/09 *X Holding* ergebe sich nun vielmehr eindeutig, dass die Nutzung des den Mitgliedstaaten eingeräumten Beibehaltungsrechts nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie voraussetze, dass diese die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei, hinreichend konkretisieren. Eine solche Konkretisierung enthalte § 20 Abs. 1 EStG 1988 keinesfalls.

Auf Grund der Zweifel über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an der während des relevanten Zeitraumes vorliegenden Richtlinienkonformität des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, werde die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union angeregt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Nach [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) sind ua. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a) nicht abzugsfähig.

2. Gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

3. Im Urteil vom 8.5.2003, Rs. C-269/00, *Seeling*, hat der EuGH seine Rechtsprechung bestätigt, wonach ein Steuerpflichtiger die Wahl habe, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes für die Anwendung der 6. MwSt-RL zu seinem Unternehmen gehören solle oder nicht (vgl. Urteile vom 11.7.1991, Rs. C-97/90, *Lennartz*, vom 4.10.1995, Rs. C 291/92, *Armbrecht*, ua). Entscheide sich der Steuerpflichtige dafür, gemischt genutzte Investitionsgüter seinem Unternehmen insgesamt zuzuordnen, sei die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.

Der EuGH hat im Urteil *Seeling* weiters ausgesprochen, dass die private Nutzung von Wohnraum in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, nicht unter die Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL (betreffend die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) fällt. Das durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 geschaffene Normengefüge, wonach der Steuerpflichtige ein gemischt genutztes Gebäude zwar zur Gänze dem Unternehmen zuordnen konnte, die (unechte)

Steuerbefreiung der Verwendung von Gebäudeteilen für private Wohnzwecke aber zum Verlust des Vorsteuerabzuges führte, hat sich damit als nicht richtlinienkonform erwiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 23.4.2009 in der Rechtssache C-460/07, *Sandra Puffer*, ist die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 getroffene (nationale) Regelung nicht durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt (vgl. Randnr 82 ff. dieses Urteils zur dritten Vorlagefrage des VwGH).

4. Im Vorlagebeschluss vom 24.9.2007, 2006/15/0056, hatte der VwGH als vierte (und letzte) Frage formuliert:

"Kann es die auf die Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der 6. RL gestützte Wirkung eines Vorsteuerauschlusses (hier § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerauschlüssen des nationalen Rechts (hier: § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?"

In der Begründung des Vorlagebeschlusses führte der VwGH (unter Punkt II., Österreichische Rechtslage) aus, für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt werde, bewirke jede der beiden Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 andererseits), dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt werde, der dem Unternehmen diene.

Unter Punkt V. des Vorlagebeschlusses (Erläuterungen zu den Vorlagefragen 3 und 4) ist die Auffassung des VwGH in Bezug auf die in den Jahren 1995 bis 1997 bestehende Rechtslage dargestellt, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt seien: Obwohl die Zweite MwSt-Richtlinie, die (nationale) Vorsteuerauschlüsse für "bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen" zugelassen hatte, für Österreich niemals in Geltung gestanden sei, habe sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.3.2007, 2005/14/0091, mit der "Stand-still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL in jenem Verständnis befasst, wie es sich aus der Zweiten MwSt-Richtlinie ergebe und (in Bezug auf "alte" Mitgliedstaaten) den EuGH-Urteilen vom 5.10.1999, C-305/97, *Roycoot*, vom 14.7.2005, C-434/03, *Charles*, und vom 30.3.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, zu Grunde liege. Der VwGH habe seine Beurteilung damit begründet, dass Wohnräume für den privaten Wohnbedarf "bestimmte Gegenstände" im Sinne des Urteils *Roycoot* darstellten. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei – veranlasst durch das EuGH-Urteil *Armbrecht* – mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 geändert worden. Mit der Neufassung der §§ 12 Abs. 2 Z 1 und 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 habe der Gesetzgeber durch eine Änderung der Gesetzestechnik dem EuGH-Urteil *Armbrecht* entsprechen und gleichzeitig den Vorsteuerauschluss für privat genutzte Gebäudeteile bei-

behalten wollen. Dass diese Regelungstechnik nicht richtlinienkonform war und für sich allein (ohne Bedachtnahme auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) den Vorsteuerauschluss nicht bewirken konnte, sei erst durch das EuGH-Urteil *Seeling* erkannt worden. Fraglich sei, ob dieser Umstand in Bezug auf die "Stand-still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL relevant sei und der für privat genutzte Gebäudeteile bestehende Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 weiterhin auf die "Stand-still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gestützt werden könne. Falls dies nicht der Fall sei, stelle sich die Frage, ob die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 vorgenommene Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 allenfalls auch schädliche Wirkungen auf die - hinsichtlich des privaten Wohnraums überlappende - Vorsteuerauschlussbestimmung nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zeitige.

5. Der EuGH hat die dritte und die vierte Vorlagefrage des VwGH im Urteil vom 23.4.2009 gemeinsam behandelt: Das vorlegende Gericht habe erläutert, dass § 12 Abs. 2 Z 1 und Z 2 lit. a UStG 1994 im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. RL für die Republik Österreich dazu führten, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes, nicht aber für dessen privaten Wohnzwecken dienenden Teil gewährt wurde (Randnr. 89). Insbesondere ergebe sich nach den Angaben des vorlegenden Gerichts aus § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, dass mit Inkrafttreten dieser Rechtsvorschrift Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt galten, als die Entgelte dafür Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Demzufolge sei nach österreichischem Recht zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. RL die Möglichkeit, ein gemischt genutztes Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen, im Wesentlichen auf die zu unternehmerischen Zwecken bestimmten Gebäudeteile beschränkt gewesen (Randnr. 90 und 91). Das vorlegende Gericht habe ferner ausgeführt, dass durch das AbgÄG 1997 zum einen § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 dahin geändert worden sei, dass gemischt genutzte Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, und zum anderen in § 6 Abs. 1 Z 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt worden sei, dass die Verwendung von Gebäudeteilen für private Wohnzwecke einen "steuerbefreiten Umsatz" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. B Abs. 1 der 6. RL darstelle und damit den Vorsteuerabzug ausschließe. Demzufolge sei zwar nicht auszuschließen, dass die alte und die neue Regelung im Wesentlichen zu den gleichen Ergebnissen führten, doch würden sie auf unterschiedlichen Grundgedanken beruhen und hätten unterschiedliche Verfahren geschaffen, sodass die Neuregelung den Rechtsvorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. RL bestanden, nicht gleichgestellt werden könne. Insoweit sei es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffen-

den Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorgenommen habe (Randnr. 92 bis 94). In den Randnummern 95 bis 97 des Urteils heißt es sodann:

"Was schließlich die Frage angeht, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 auswirkt, an dem keine Änderungen vorgenommen wurden, so hängt ihre Beantwortung davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind.

Wäre § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 nämlich nicht unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 anwendbar, so hätte dies zur Folge, dass sich eine Unzulässigkeit von Z 1 auch auf Z 2 lit a auswirken würde. Handelt es sich dagegen um eine autonom anwendbare Bestimmung, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestand und seither nicht geändert wurde, findet die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Tragweite der in Rede stehenden nationalen Bestimmungen zu ermitteln."

Im Urteilstenor ist die Antwort des EuGH auf die dritte und die vierte Vorlagefrage wie folgt formuliert:

"Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Ausnahme nicht für eine nationale Bestimmung gilt, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind; dies zu ermitteln ist Sache des nationalen Gerichts."

6. Im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, hat der VwGH diese Beurteilung dahin gehend vorgenommen, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar sei. Nach einkommensteuerlichen Grundsätzen sei für Zwecke der Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes (in einen betrieblichen und einen privaten Teil) zunächst jeder Raum nach der überwiegenden Nutzung als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Danach richte sich das Aufteilungsverhältnis. Von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienende Räume (wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus) beeinflussten das Aufteilungsverhältnis nicht, vielmehr werde das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt. Entscheidende Bedeutung komme sohin der auf den *einzelnen Raum* bezogenen Überwiegensprüfung zu. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 seien in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet seien, die auf eben diese Räume entfallenden Umsatzsteuern vom Vorsteuerausschluss umfasst. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen sei, dass ein Teil des Gebäudes

als private Wohnung des Unternehmers Verwendung finde, ergebe sich der anteilige Vorsteuerausschluss daher (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

7. Die in der Fachliteratur unterschiedlich aufgenommene Lösung des VwGH setzt voraus, dass die "Stand-still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL zumindest die (unverändert gebliebene) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 deckt. Im Vorlagebeschluss hatte der VwGH seine schon früher vertretene Rechtsauffassung, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL sowohl auf die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 als auch auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Anwendung finde, nochmals begründet. Der EuGH hat sich im Urteil vom 23.4.2009 weder zu diesen Ausführungen des vorlegenden Gerichts geäußert noch hat er - im gegebenen Zusammenhang - auf seine zu Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL ergangene Vorjudikatur (Urteile *Royscot*, *Charles und Charles-Tijmens* sowie *Uudenkaupungin kaupunki*) Bezug genommen. Dabei entspricht es durchaus der Entscheidungspraxis des EuGH, in Vorabentscheidungsverfahren "*alle Hinweise*" zu geben, die er für erforderlich hält, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben (siehe etwa auch das Urteil vom 18.6.2009, C-566/07, *Stadeco BV*, Randnr. 43 mit weiteren Hinweisen). Die Antwort des EuGH auf die dritte Vorlagefrage (nach den Auswirkungen der durch das AbgÄG 1997 erfolgten Änderungen des § 12 Abs. 2 Z 1) impliziert, dass der Gerichtshof – wie bereits die Generalanwältin in Randnr. 73 der Schlussanträge vom 11.12.2008 – den im Vorlagebeschluss näher dargestellten Standpunkt des VwGH hinsichtlich der Anwendbarkeit der "Stand-still-Klausel" auf die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 teilt. Die Anwendbarkeit dieser Ausnahmebestimmung auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 hat der EuGH in Beantwortung der vierten Vorlagefrage schließlich nur mehr von einer – vom vorlegenden Gericht zu ermittelnden – allfälligen Wechselbeziehung zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 abhängig gemacht.

8. Der Ansicht der Bw., dass die gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit einer auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützten Versagung des vollständigen Vorsteuerausschlusses bei einer gemischten Nutzung des Gebäudes in der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100) lediglich „fingiert“ worden sei, kann daher – insbesondere mit Rücksicht auf die Ausführungen unter Randnr. 96 des EuGH-Urteils vom 23.4.2009 – nicht gefolgt werden (so zB schon UFS 15.10.2009, RV/0414-I/04).

9. Die den Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt voraus, dass die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, *hinreichend konkretisiert* ist, damit sichergestellt ist, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (EuGH 15.4.2010, Rs. C-33/09, *X Holding BV*, Randnr. 44). Gerade in dem zitierten Urteil hat der EuGH ausgesprochen, dass Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates

vom 11. April 1967 und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug *auf Arten von Ausgaben* wie zum einen das Bereitstellen von "privaten Transportmöglichkeiten", "Speisen" und "Getränken", "Wohnraum" sowie von "Sport und Vergnügungen" für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen von "Werbegeschenken" oder "andere Zuwendungen" vorsieht (vgl. dem gegenüber die Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Sache, Randnr. 49 ff.). Hat der EuGH damit aber eine Norm, die Ausgaben für die Beschaffung von Wohnraum *für das Personal* des Unternehmers vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat, (noch) als hinreichend umschrieben angesehen, kann für private Zwecke *des Steuerpflichtigen* genutzten Wohnraum nichts Anderes gelten. Der VwGH hat daher schon in seinem Erkenntnis vom 29.3.2012, 2009/15/0210, das über eine Beschwerde gegen die vorerwähnte Berufungsentscheidung des UFS ergangen ist, keinen Anlass gesehen, von seiner ständigen Rechtsprechung zum Vorsteuerauschluss bei gemischt (dh. unternehmerisch und privat) genutzten Gebäuden nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 abzugehen (vgl. VwGH 28.5.2009, [2009/15/0100](#); VwGH 24.6.2010, [2006/15/0170](#); VwGH 24.6.2010, [2010/15/0097](#)).

10. Darauf hingewiesen sei, dass das Verbot, einen Vorsteuerabzug an eine bestimmte Verwendung des ausgeschlossenen Gegenstands zu knüpfen, zB auch von *Moshammer* auf Grund des Urteils des EuGH in der Rs. *X Holding* „als überholt angesehen“ wird (SWK 2010, S 537).

11. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 lautete in der Stammfassung: *"Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind"*. Der Bestimmung wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, mit Wirkung ab dem 1.1.1998 folgender Satz angefügt: *"Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen"*. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist in seinem Normenbestand (dagegen) unverändert geblieben (eine gleichartige Regelung hatte sich schon in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 befunden).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 (Stammfassung) anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes daher darauf zurückzuführen ist, dass sich in diesem Gebäude auch die private Wohnung des Steuerpflichtigen (Unternehmers) befindet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf es nicht, womit die Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für die An-

wendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unerheblich ist (VwGH 28.6.2012, [2009/15/0222](#), unter Berufung auf Randnr. 95 f. des Urteils des EuGH vom 23.4.2009).

12. Der von der Bw. behauptete Widerspruch der Auslegung des VwGH zum Prinzip der Gewaltentrennung liegt nicht vor, wenn sich eine Norm des nationalen Gesetzgebers (nur) deshalb als unanwendbar erweist, weil sich der Rechtsanwender – letztlich erfolgreich – auf eine alternative, vom Gesetzgeber nicht geänderte Norm zu stützen vermag. Beizupflichten ist der Bw. aber darin, dass es sich bei den erörterten Fragestellungen bereits um solche handelt, die den rechtsstaatlichen Anforderungen an die Vorhersehbarkeit von Folgen des Rechtssetzungsverfahrens und Ergebnissen des Auslegungsprozesses offenbar nicht mehr ausreichend zu entsprechen imstande sind.

13. Ob die in ÖStZ 2019/476 abgedruckte Information zur Einstellung des Vertragsverletzungsverfahrens gegen Österreich mit der Begründung der Einstellung durch die Kommission in Widerspruch steht, „gemäß der das Verfahren gegen Österreich aufgrund einer Änderung der Gesetzeslage in Österreich eingestellt“ wurde (Schr. vom 25.1.2013) kann auf sich beruhen, da im gegenständlichen Verfahren nicht über die für die Einstellung des Vertragsverletzungsverfahrens maßgeblichen Gründe zu befinden ist. Die Frage, ob „entweder Österreich oder die Kommission falsch informiert“ hat, braucht daher nicht geklärt zu werden.

14. Unbestritten ist, dass es sich im vorliegenden Fall um die Errichtung eines (auch optisch unzweifelhaft als solchen in Erscheinung tretenden *Einfamilienhauses* (siehe Baubewilligung vom 25.4.2008; Einheitswertakt) handelt, in dem – unbestritten in einem Ausmaß von 81,52% – auch die privaten Wohnzwecken der Bw. und ihres Ehegatten dienenden Räumlichkeiten untergebracht sind. Die in der Berufungsvorentscheidung (versehentlich) unterbliebene Anpassung des Vorsteuerabzugs war dabei antragsgemäß nachzuholen.

15. Von der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens konnte in Anbetracht der aufgezeigten Umstände, die zu keinen Zweifeln an der Auslegung des Unionsrechts (iSd der CILFIT-Rechtsprechung des EuGH) Anlass geben, abgesehen werden.

16. Nach den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung für endgültig erklärt. Abgesehen davon, dass damit zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass eine entsprechende Änderung des *Bescheides* erfolgen sollte, ist ein solches Vorhaben in der Gestaltung des Bescheidspruchs (und nur dieser erweist sich der Rechtskraft fähig) nicht zum Ausdruck gekommen. Die Umsatzsteuer 2009 in der im Berechnungsblatt ausgewiesenen Höhe wird daher mit dieser Entscheidung (gemäß § 200 Abs. 2 BAO) für endgültig erklärt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 26. Februar 2013