



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H vertreten durch K, vom 10. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M, vom 20. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber errichtete im Streitjahr 2002 ein Betriebsgebäude wofür er den Vorsteuerabzug zur Gänze geltend machte. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass das Dachgeschoß dieses Gebäudes privat genutzt wird (Wohnräume des Berufungswerbers). Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil wurde mit 25,35% ermittelt und eine Vorsteuerkürzung vorgenommen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass auf Grund der Höhe des Privatanteiles keine untergeordnete Nutzung mehr vorliege und daher eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern vorzunehmen gewesen sei. Auf Grund der Vorsteuerkürzung sei die vorgenommene Versteuerung des Eigenverbrauches zu berichtigen. Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen. Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass sich der Berufungswerber hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für die Errichtungskosten seines mit 74,65% unternehmerisch (im Sinne des UStG) genutzten Hauses K., darauf stütze, dass das Gebäude gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zur Gänze als dem Unternehmen zugeordnet gelte.

Sohin müsse nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG der volle Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zustehen.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 3 UStG iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG für den in der Folge nicht betrieblich genutzten Gebäudeanteil wegen des insofern stattfindenden Eigenverbrauches sei nicht anzuwenden, da nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00 Seeling) eindeutig geklärt sei, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Gebäudeeigenverbrauch der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (idF. 6. RL) widerspreche. Aufgrund des ex tunc und erga omnes wirkenden Urteiles des EuGH sei das Gemeinschaftsrecht direkt anzuwenden und es müsse daher der Vorsteuerabzug gegeben sein.

Im Ergebnis würden jedoch unterschiedliche Rechtsmeinungen darüber bestehen, ob bereits zum 1.1.1995 ein Vorsteuerabzugsverbot hinsichtlich des Privatanteiles eines gemischt genutzten Gebäudes bestanden habe, das auch bei den Gesetzesnovellen 1998 und 2000 (BGBl I 1998/9 und BGBl 1999/106) beibehalten worden sei. Schon im bisherigen Verfahren sei argumentiert worden, dass ein derartiges Vorsteuerabzugsverbot überhaupt nicht existent gewesen sei und insbesondere durch die genannten Gesetzesnovellen nicht beibehalten worden sei. Dabei sei gleich einleitend darauf hingewiesen, dass aufgrund des angefochtenen Bescheidinhaltes die Umsatzsteuer des Jahres 2002 in Frage steht, sodass jedenfalls die Rechtslage ab 2000 in der Fassung der genannten Novelle des UStG anzuwenden sei.

Nur zusammenfassend sei erwähnt, dass:

- Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG idF zum 1.1.1995 zunächst nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung von Gegenständen zum Unternehmen zum Inhalt habe und nicht etwa ein Vorsteuerabzugsverbot darstelle. Nur die Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles bestehe in der Versagung des Vorsteuerabzuges. Darüber hinaus sei die Bestimmung aber, wie auch vom Gesetzgeber später erkannt, im Sinne der Judikatur des EuGH (vgl. die Urteile 11.7.1991, C-97/90 Lennartz und 4.10.1995, C-291/92, Armbrrecht) gemeinschaftsrechtswidrig.
- Selbst wenn man in dieser Bestimmung einen gültigen Vorsteuerausschluss erkennen wolle, sei in der Einräumung eines Wahlrechtes der vollen Zuordnung zum Unternehmen ab 1998 bzw. der automatischen vollen Zuordnung ab 2000 eine neue Regelung zu erblicken. Beiläufig sei die korrespondierend eingeführte unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch auf Basis der Rechtsprechung des EuGH Seeling wiederum gemeinschaftsrechtswidrig. Es liege jedoch nicht nur eine formell neue Bestimmung vor, sondern auch inhaltlich sei die Wirkung eines Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG alte Fassung mit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG iVm § 12 Abs. 3 UStG nicht vergleichbar: Zum einen handle es sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und keine Zuordnungsbestimmung; zum zweiten hätte in der Stamfassung eine untergeordnete

Privatnutzung (unter 20 %) zur vollen unternehmerischen Zuordnung und somit zum Vorsteuerabzug des privaten Teiles geführt, während ab 1998 auch bei untergeordneter Privatnutzung der Vorsteuerabzug versagt würde; zum dritten würde erst ab 1998 eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren den vollen Vorsteuerabzug auf der Basis der innerstaatlichen Rechtslage gewähren, was zum 1.1.1995 nicht der Fall gewesen sei.

### **Zu "Vorsteuerabzug nach der 6. EG-Richtlinie"**

Der UFS Linz zitiere in seiner Entscheidung vom 02.03.2005 zunächst Art 17 und Art 6 Abs. 2 lit. a der 6. RL und das Urteil des EuGH vom 11.7.1991, C-97/90, Lennartz, wonach der Steuerpflichtige vorsteuerabzugsberechtigt sei, die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf einer Dienstleistung gleichgestellt werde und ein Unternehmer, der Gegenstände für Zwecke seines Unternehmens verwendet, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein möge, im Zeitpunkt des Erwerbes ein Recht auf (vollen) Vorsteuerabzug habe.

In der Folge werde zum Beibehaltungsrecht eines Vorsteuerausschlusses Stellung genommen. Schon aus dem Vergleich zum Urteil des EuGH "Lennartz" ergebe sich, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eben kein Vorsteuerabzugsverbot geregelt habe, sondern vielmehr nach dem Regelungsinhalt Richtlinien - und somit gemeinschaftsrechtswidrig - eine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen umfasse. Insofern erscheine gerade auf dieser Basis eine allfällig in eine andere Richtung gehende Judikatur des VwGH nicht zwingend folgerichtig. Die hier vertretene Auffassung, dass in einer Zuordnungsbestimmung eben keine Vorsteuerausschlussbestimmung zu erblicken sei, werde auch in der Literatur geteilt (vgl. nochmals Tumpel, ÖStZ 1998, 94; Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 177 f und hiezu zusammenfassend Pölzl, SWK 2005, S 396 FN 31).

In der weiteren Folge werde in der verwiesenen Entscheidung des UFS Linz zur Konkurrenz zwischen vollem Vorsteuerabzug und Beibehaltungsrecht Stellung genommen:

Der UFS Linz versuche, aus der Rechtsprechung des EuGH abzuleiten, dass eine einzelne und insofern speziellere Norm (nämlich das Vorsteuerabzugsverbot) gegenüber der generellen Norm des Vorsteuerabzuges vorrangig sei. Nunmehr habe der Generalanwalt (Rn 100 im Schlussantrag 20.1.2005, C-434/03 Charles) nur dazu Stellung genommen, dass Art 17 Abs. 6 der 6. RL die Beibehaltung eine allgemeine Ausnahme nicht rechtfertigen könne. Der EuGH habe in Rn 35 des Urteiles Lennartz neben dem Zugestehen des vollen Vorsteuerabzuges auch bei geringster unternehmerischer Nutzung ausgeführt: *"Eine Vorschrift oder eine Verwaltungspraxis, die das Recht auf Vorsteuerabzug im Falle einer begrenzten, gleichwohl aber tatsächlichen unternehmerischen Verwendung allgemein einschränkt, stellt eine Abweichung von Art 17 RL dar"*. Daraus habe der UFS Linz die Schlussfolgerung gezogen,

dass es sich bei der strittigen Norm nicht um eine allgemeine, sondern um eine spezielle, nämlich Gebäude betreffende Ausnahme handle und selbst eine generelle Ausnahme richtlinienkonform sein könne. Nun könne aus den zitierten Stellen zum einen nicht gefolgt werden, dass eine generelle Ausnahme jedenfalls zulässig sei. Allenfalls das genaue Gegenteil. Weiters sei der Versuch, in der Ausnahmebestimmung eine allgemeine Ausnahme deshalb nicht zu erblicken, weil die Ausnahme ja "nur" Gebäude betreffe, und schon deshalb zum Scheitern verurteilt sei, weil hier sehr wohl in einem ganz weiten Bereich und völlig undifferenziert und ebenso unstrittig per se gemeinschaftsrechtswidrig eben eine Durchbrechung des Grundsatzes des Vorsteuerabzuges durchgeführt werde. Nun könnte man trotzdem der Logik des UFS Linz insofern etwas abgewinnen, als dann, wenn ein Vorsteuerabzugsverbot tatsächlich zum 1.1.1995 normiert gewesen wäre, dieses insofern den allgemeinen Grundregeln vorgehen müsse, als die Bestimmung sonst niemals einen Anwendungsbereich haben könne. Allerdings übersehe der UFS Linz hier, dass aus der Rechtsprechung Lennartz und dem Schlussantrag des Generalanwaltes Charles, sehr wohl, wie auch in anderen Bereichen des Mehrwertsteuerrechtes der 6. RL immer wieder in der Judikatur betont (vgl. hierzu Prodingner, SWK 2004, S 447), folge, dass die Ausnahmebestimmung offensichtlich eng auszulegen sei, und ein weites, also allgemeines Anwendungsgebiet nicht gegeben sei.

Würde daher ein konkretes Vorsteuerabzugsverbot für privat genutzte Gebäude bestanden haben, das insofern eventuell eine spezielle Norm im Sinne von Art 17 Abs. 6 der 6. RL wäre, so könnte man ex logo den Vorrang dieser Bestimmung heranziehen. Wie bereits in der Berufung gezeigt, sei jedoch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG vom Wirkungsbereich her eine reine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen, die daher einen weitaus allgemeineren Anwendungsbereich als ein bloßes Vorsteuerabzugsverbot habe. Ein insofern durchaus allgemeiner Vorsteuerausschluss für den gesamten Gebäudebereich sei aber offensichtlich kein reiner und spezieller Vorsteuerausschluss im Sinne von Art 17 Abs. 6 der 6. RL. Sohin spreche die vom UFS Linz zitierte Rechtsprechung nicht für, sondern gegen den Standpunkt der Behörde.

In der Folge werde ausführlichst zu § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 Stellung genommen und eine detaillierte Analyse der zunächst einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen eines gemischt genutzten Gebäudes dargeboten. Auf die entsprechenden Ausführungen müsse zunächst nicht eingegangen werden, da der UFS Linz offensichtlich im Ergebnis letztlich ohnedies nur zwischen ausschließlich betrieblich genutzten und ausschließlich privat genutzten Gebäudeteilen unterscheide. Soweit jedoch aus den einzelnen Gebäudetypen im Wandel des UStG durch die Novellen 1998 und 2000 noch Schlussfolgerungen gezogen worden sind, werde darauf einzugehen sein. Der UFS Linz stütze sich jedoch nicht nur auf § 12 Abs. 2 Z 1

UStG, sondern nunmehr auch auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 und in der Folge UStG 1994. Die letztgenannte Bestimmung könne jedoch nicht zu einem Verlust des Vorsteuerabzuges führen.

Schon nach Ruppe, § 12 Tz 111, stehe § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nämlich in einem Spannungsverhältnis zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG. Würde man nun § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG weit auslegen und somit auch eine Nichabsetzbarkeit wegen des einkommensteuerlichen Überwiegensprinzips annehmen, würde man der Bestimmung einen gemeinschaftsrechtswidrigen Hintergrund unterstellen. In richtlinienkonformer Auslegung sei Z 2 so zu verstehen, dass nur unternehmerisch veranlasste Aufwendungen betroffen seien, die ausdrücklich durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen seien. Somit setze Z 2 aber die gesamte unternehmerische Veranlassung eben voraus. Der Nichtanwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stehe beiläufig auch nicht das Erkenntnis des VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 entgegen. In jenem Erkenntnis ging es um eine Miteigentumsgemeinschaft mit zwei Miteigentümern, von denen einer ein Haus zu 100 %-ig privaten Wohnzwecken genutzt habe. Es wurde im Sachverhalt ermittelt, dass das Mietverhältnis zwischen der Miteigentumsgemeinschaft und dem Miteigentümer offensichtlich nur "vorgetäuscht" gewesen sei und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzuerkennen sei. Soweit der VwGH somit sachverhaltsgemäß zu einem rein privat genutzten Wohnhaus gekommen sei, sei § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zwar allenfalls dem Wesen nach anwendbar, letztlich aber unnötig. Soweit jedoch auch bei einem gemischt genutzten Gebäude, das im Sachverhalt gar nicht vorliege, die Anwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vom VwGH bejaht worden sei, wurde dem von der gesamten Literatur einhellig zu Recht widersprochen. Nach Achatz, Taxlex 2005, 10, würde der Wortlaut der Vorschrift sogar dazu führen, dass die gesamte bezogene Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelte und daher den Vorsteuerabzug sogar für den untergeordneten unternehmerischen Anteil zu versagen sei. Dieses Ergebnis stünde jedoch im Widerspruch zu § 12 Abs. 1 Z 1 UStG. Auch Achatz habe betont, dass die Ergänzungsfunktion von Z 2 lit. a zu Z 1, wonach Z 2 lit. a nur für jene Leistungen zur Anwendung käme, die nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG unternehmerischen Zwecken dienen, für die aber aufgrund spezieller einkommensteuerlicher Bestimmungen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Ebenso habe Prodinger, RdW 2005, 255, argumentiert, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG aufgrund der Anwendungsvoraussetzung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG für gemischt genutzte Wirtschaftsgüter keine Anwendung finden könne. Mit Achatz werde auch hier betont, dass, bei einer Anwendung von Z 1 im Jahr 1995 und Z 2 lit. a ab 1998 wegen des Wegfalls bzw. der Umformulierung von Z 1, eine Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses auch daran scheitere, dass aufgrund der Vorrangigkeit von Z 1 zum

1.1.1995 ein Vorsteuerausschluss nach Z 2 lit. a gar nicht bestanden habe und somit auch nicht beibehalten worden sei.

In dieselbe Richtung argumentiere auch Pölzl, SWK 2005, S 396. Der Autor bringe als zusätzliches Argument vor, dass bei konsequenter Fortsetzung des Gedankenganges die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG einen denkmöglichen Inhalt habe, wenn Gebäudeteile als gesonderte Beurteilungseinheiten bei überwiegender Privatnutzung nach dieser Bestimmung aus dem Unternehmensvermögen eliminierbar seien, würden auf Basis dieser Regelung z.B. auch der zwischen 50 % und 90 % privat genutzte PC trotz vollständiger Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen als nicht weiter filetierbare Einheit vom Recht auf Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen werden. Eine derartige Rechtsauslegung würde weit über das vertretbare Maß hinausgehen und bestätige den aufgezeigten tatsächlichen Bedeutungsinhalt von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, der von Ruppe erarbeitet worden ist. Erwähnenswert seien auch die Überlegungen des genannten Autors (vgl. FN 23), wonach sich aus der genannten Bestimmung offensichtlich kein Vorsteuerausschluss ausschließlich für Wohn- und Repräsentationsräume des Steuerpflichtigen ableiten lasse und somit "keinesfalls ein Pauschalausschluss jeder unternehmensfremden Verwendung" bestehe (mVa den Schlussantrag des Generalanwaltes Rs C-434/03 Charles und auf Sarnthein, ÖStZ 2005, 106). Die Rechtsauffassung von Ruppe habe auch Krümenacker, SWK 2005, S 432 (S 438) geteilt. Zur (zitierten) Judikatur des VwGH vom 28.10.2004, 2001/15/0028 und der korrekten Auslegung sei gerade Stellung genommen worden. Krümenacker zeige auch etwas vor dieser Stelle einen weiteren Grund der Nichtanwendbarkeit auf. Er führt aus, dass Körperschaften öffentlichen Rechts in der Regel keinen privaten Bereich hätten, weshalb bei diesen ein Vorsteuerausschluss nach Z 2 lit. a nicht in Betracht komme. Insofern sei aber bei einer Bestimmung, die zum einen ebenfalls eine reine Zuordnungsbestimmung sei, zum anderen wohl gegenüber § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nachrangig wäre, ein Wertungswiderspruch gegeben. "Normale" Unternehmer dürften den nicht unternehmerisch genutzten Bereich nicht dem Unternehmen zuordnen, während Körperschaften öffentlichen Rechts dies - jedenfalls auf Basis von Z 2 lit. a - dürften. Daraus ergebe sich zum einen ein Widerspruch zu den sonstigen Regelungen der Gebäudezuordnung, zum anderen ziehe eine derartige Auslegung von Z 2 lit. a verfassungsrechtliche Bedenken und gemeinschaftsrechtliche Bedenken im Sinne einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach sich. Ebenso problematisch seien die folgenden Ausführungen von Krümenacker, aaO, wonach bei einem bestimmten Nutzungsanteil "der unter 2 angeführten Räume in Bezug auf die unter 1 angeführten Räume" hinsichtlich "des Anteils der unter 3 angeführten Räume" überhaupt kein Vorsteuerabzug zustehe. Krümenacker erkenne, dass in bestimmten Fällen Z 2 lit. a im Beitrittszeitpunkt nicht aufrecht war. Auch daraus ergebe sich, dass aus Z 2 lit. a nicht dieselbe Wirkung wie aus Z 1

abgeleitet werden könne und der Versuch der Anwendung von Z 2 lit. a auf den gegebenen Fall verfehlt sei (vgl. hiezu Achatz, Taxlex 2005, 10).

Auch der vom UFS Linz zur Stützung der Anwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG aufgenommene Hinweis auf Kranich/Sieg//Waba, § 12 Tz 77e mVa VwGH 22.9.1992, 88/14/0058 gehe völlig ins Leere.

Kranich/Sieg//Waba würden in der genannten Kommentarsteile lediglich ausführen, dass Leistungen dann nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn diese im Zusammenhang mit einem dem Privatvermögen zuzurechnenden Wirtschaftsgut stünden. Im Fall ging es um einen Steuerberater, der eine Dienstwohnung für seinen maximal 50 Stunden im Monat beschäftigten Sohn dem Unternehmen zugeordnet habe. Der VwGH habe entschieden, dass die Wohnung zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen sei, da sich die Gewährung der Dienstwohnung nur aus dem Naheverhältnis zum Sohn ergäbe. Weiters habe der VwGH auf § 12 Abs. 1 UStG (nämlich auf die allgemeine Überwiegens-Zurechnungsbestimmung vor den Z 1 und 2) und auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG Bezug genommen und sei nach beiden Bestimmungen zur Auffassung gekommen, dass eine Wohnung, die zur Gänze Privatvermögen darstelle, nicht dem Unternehmen zugeordnet werden könne. Dies sei jedoch sowohl nach der innerösterreichischen Rechtslage als auch nach der Judikatur des EuGH in den Rechtssachen Lennartz, Armbrecht und Bakcsi durchaus unstrittig.

Inwieweit dieses Erkenntnis daher die Anwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stützen solle, ist unergründlich. Auch der Verweis auf den VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 helfe nicht. Nach Pölzl, SWK 2005, S 396, würden dem Erkenntnis Missbrauchsüberlegungen zugrunde liegen, welchen unreflektiert über § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG Rechnung getragen worden sei (vgl. die Hinweise des Autors auf Bruckner, ÖStZ 2003, 110 und Stangl, aaO 164). Weiters sei nicht nur in dem zuerst diskutierten, sondern auch in dem später erfolgten Erkenntnis des VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002 der Vorsteuerauschluss nicht auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sondern auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gestützt worden. Die wohl herrschende Rechtsprechung des VwGH stütze daher die sozusagen missbräuchliche oder in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wieder umzudeutende Zuordnung von reinem Privatvermögen zum Unternehmensbereich auf Z 1.

### **Zu „(innerstaatliche) Rechtslage ab dem Beitrittszeitpunkt“**

Unter der Überschrift „(Innerstaatliche) Rechtslage ab dem Beitrittszeitpunkt“ werde vom UFS Linz ausgeführt, dass sowohl § 12 Abs. 1 Z 1 als auch Z 2 lit. a UStG 1972 inhaltsgleich in das UStG 1994 übernommen worden seien. Zur Schlussfolgerung, dass Österreich das Beibehaltungsrecht daher insofern nicht aufgegeben habe, sei wiederholend nochmals angeführt, dass in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eben kein Vorsteuerauschluss iSv Art 17 Abs. 6 der

6. RL zu erblicken sei, sondern eine viel weitergehende und andere Regelung, die daher nicht unter die Ausnahmebestimmung der RL zu subsumieren sei, weshalb sie auch nicht in der 6. RL beibehalten werden könne. Zur Nichtanwendbarkeit von § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG sei bereits ausführlich Stellung genommen worden.

Weiters werde vom UFS Linz zum Einwand in der Berufung Stellung genommen, wonach unter weiterer Berufung auf die Literatur von einer faktischen Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses schon deshalb nicht gesprochen werden könne, weil die Verwaltungspraxis zwischen 1995 und 1997 den Vorsteuerabzug (bei Berufung auf die RL) jedenfalls teilweise gewährt habe. Unter innerstaatlichen Vorschriften seien nach dem Urteil des EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol Treuhand und Stadler auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken zu subsumieren. Der UFS Linz verneine jedoch, dass der EuGH zwar in Rn 49 Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken als solche beurteilt habe, dies jedoch in Rn 51 auf einen Ministerialerlass eingeschränkt habe, der im Fall nie ergangen sei. Der UFS Linz übersehe, dass der EuGH im genannten Urteil deshalb auf einen Ministerialerlass eingeschränkt habe, da im gegebenen Fall eben ein Ministerialerlass tatbestandlich gewesen sei. In Rn 49 werde ausdrücklich unter Bezug auf Art 17 Abs. 6 der 6. RL ausgeführt, dass nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden umfasst seien. Als Schlussfolgerung werde in Rn 51 ausgeführt ("daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten,..."), dass nach ständiger Praxis der Verwaltungsbehörden (sic!) eben eine Gewährung des Vorsteuerabzuges vorgelegen sei. Diese Praxis beruhe - im konkreten Fall - eben auf einem Ministerialerlass. Beiläufig werde die selbe Meinung wie in Rn 49 auch im vom UFS Linz zitierten Urteil Lennartz in Rn 35 inhaltlich völlig gleich gesehen ("Eine Vorschrift oder eine Verwaltungspraxis.."). Somit schließe die (gegenläufige) regelmäßige Verwaltungspraxis sehr wohl die Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses aus, auch wenn diese nicht auf einem Ministerialerlass beruhe (so nunmehr auch Pölzl, SWK 2005, S 396). Der Verweis auf die innerstaatliche Rechtslage bis 1997, wonach die Vermietung für Wohnzwecke nicht steuerfrei gewesen sei, sodass das Urteil Seeling keinen Einfluss habe, sei unverständlich. Gemeint sei zum einen wohl nicht die Vermietung für Wohnzwecke, sondern der Eigenverbrauch, zum anderen gehe es darum, ob ein Vorsteuerauschluss zum 1.1.1995 bestanden habe, der - eben auch in der Verwaltungspraxis - beibehalten worden ist. Das Urteil Seeling spiele dafür tatsächlich keine Rolle, habe aber letztlich mit der konkreten Fragestellung auch nichts zu tun. Sollte jedoch gemeint sein, dass aus der Tatsache, dass die Vermietung für Wohnzwecke auf Basis des Beitrittsvertrages dem reduzierten Umsatzsteuersatz von 10 % unterliege und daher eben nicht unecht steuerbefreit sei, folge, dass der Eigenverbrauch sehr wohl hätte unecht steuerbefreit werden können, so verkenne der UFS Linz das Urteil Seeling völlig. Der EuGH



habe ja bekanntlich argumentiert, dass der "Eigenverbrauch" eben nicht der Ausnahme für die Vermietung gleich zu halten sei und deshalb nicht unecht steuerbefreit sein könne. Warum sich an dieser Aussage wegen der Sonderregelung für Österreich hinsichtlich der Vermietung für Wohnzwecke etwas ändern solle, sei nicht zu erkennen. Zur Stellungnahme der belangten Behörde zum Schlussantrag Rn 100 in der Sache Charles werde nochmals festgehalten, dass, wie immer Art 17 Abs. 6 der 6. RL zu verstehen sein möge, auf Basis der Rechtsprechung Lennartz ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht durch eine Zuordnungsbestimmung iS von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG konstruiert werden könne. In weiterer Folge argumentiere der UFS Linz, dass aus Art 6 Abs. 2 lit. a der 6. RL zwar ein Zuordnungswahlrecht folge, damit jedoch nicht der Umfang des Vorsteuerabzuges geregelt werde. Dieser richte sich nach Art 17 Abs. 2 der 6. RL. Selbst wenn aufgrund der vollen Zuordnung grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zustünde, würde dies nichts am Vorrang des Beibehaltungsrechts ändern.

Mit dem ersten Teil der letzten Aussage gehe der UFS Linz schon in die richtige Richtung. Selbstverständlich sei es Ausfluss der Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen, dass damit grundsätzlich auch der volle Vorsteuerabzug gegeben sei. Dies werde ja gerade in den Urteilen Lennartz, Armbrrecht und Bakcsi auch betont und sei auch im Urteil Seeling so gesehen worden. Im Grundsatz stehe also der Vorsteuerabzug zu, möge dieser auch durch weitere Bestimmungen, so etwa eine unechte Steuerbefreiung wieder eingeschränkt werden. Außerdem argumentiere der UFS Linz gegen seine vorige Argumentation. Wenn aus der Zuordnungsbestimmung des Art 6 Abs. 2 lit. a der 6. RL gemeinschaftsrechtlich nur ein bloßes Zuordnungswahlrecht, nicht aber eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit folgen solle, so müsse man - umgelegt auf die österreichische Rechtslage - auch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG offensichtlich mit Art 6 Abs. 2 lit. a der 6. RL vergleichen. Wenn aber mit der bloßen Zuordnungsbestimmung noch keine Schlussfolgerung über den Vorsteuerabzug oder über den Vorsteuerauschluss getroffen werde, so erhelle dies unmittelbar, dass in der Bestimmung eben kein Vorsteuerauschluss zu erblicken sei, der insofern auch nicht beibehalten werden könne. Daher bestätige letztlich der UFS Linz auch die oben vom Berufungswerber dargelegte Argumentation. Sohin hat auch - entgegen dem UFS Linz - die Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht nur die Wirkung, dass eine spätere unternehmerische Nutzung keine Einlage darstelle, sondern einen Steuerpflichtigen zu einer (späteren) Vorsteuerberichtigung berechtige. Vielmehr werde eben im Grunde der Vorsteuerabzug durch die Zuordnung zum Unternehmensbereich gewährleistet. Somit ergebe sich zusammenfassend zur Rechtslage zum 1.1.1995, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG kein Vorsteuerabzugsverbot normiere, wobei auch nach der Rechtsprechung des EuGH und den Schlussanträgen des Generalanwaltes in der Rechtssache Charles eine entsprechende Ausnahme iSv Art 17 Abs. 6 der 6. RL nicht vorliege. Dies werde letztlich durch die Ausführungen des UFS Linz geradezu

bestätigt. Mangels Ausschlussbestimmung könne ein Vorsteuerausschluss auch nicht beibehalten werden. Auch die innerstaatliche Rechtsgrundlage nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG bilde nach ihren Anwendungsvoraussetzungen und aufgrund des eindeutigen Vorranges von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG keinen Vorsteuerausschluss, der somit auch nicht beibehalten werden könne.

### **Zu „(innerstaatliche) Rechtslage ab 1.1.1998“**

Der UFS Linz wiederhole hier die schon oben dargestellte Argumentation, dass die volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes zum Unternehmen noch nicht den Vorsteuerabzug für den privat genutzten Anteil zur Folge habe. Der Gegenstand werde zwar zum Unternehmensbereich zugeordnet, diene aber dem Unternehmen gerade nicht. Sohin komme der UFS Linz zu einem überaus überraschenden und kühnen, aber auch rechtsirrigen Schluss, dass hinsichtlich des nicht dem Unternehmen dienenden dem Unternehmen zugeordneten Gebäudeanteiles von vornherein kein Eigenverbrauch vorliege, sodass die Neuregelung hinsichtlich des Eigenverbrauches ins Leere gehe.

Es wurde bereits ausgeführt, dass auf Basis der Judikatur des EuGH etwa in den Rechtssachen Armbrrecht und Lennartz (vgl. auch Rechtssache Bakcsi) das genaue Gegenteil der Fall sei. Die volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes ziehe auch den vollen Vorsteuerabzug nach sich. Die folgende Privatnutzung sei dem Eigenverbrauch zu unterwerfen. Gerade im Urteil vom 8.5.2003, C-269/00 Seeling habe der Gerichtshof dies in nicht zu überbietender Klarheit bestätigt. In Rn 40 weise der Gerichtshof darauf hin, dass ein Steuerpflichtiger nach ständiger Rechtsprechung die Wahl habe, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes zu seinem Unternehmen gehören solle oder nicht. In Rn 41 führe der Gerichtshof aus:

*"Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstand des Unternehmens behandelt werden, so ist die mit dem Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar".*

Die vom UFS und jüngst in der Literatur von Krümenacker (SWK 2005, 432ff ), beiläufig der Referent im gegenständlichen Verfahren, vertretene Auffassung sei also im diametralen Widerspruch zur 6. RL und der eindeutigen Judikatur des EuGH (so auch Pölzl, SWK 2005, S 396). Auch der nun folgende Versuch, unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Fischer den Vorsteuerabzug auszuschließen, sei zum Scheitern verurteilt. Der UFS Linz argumentiere, dass ein Eigenverbrauch deshalb ausscheide, weil kein Vorsteuerabzug vorgesehen sei. Damit beiße sich aber die Katze gleich zweifach in den Schwanz. Zum einen sei, wie gerade gezeigt, der Vorsteuerabzug sehr wohl vorgesehen. Es gehe daher nicht an, zunächst rechtsirrig den Vorsteuerabzug nicht zulassen zu wollen, und

auf dieser falschen Annahme einen folgenden Eigenverbrauch verneinen zu wollen, weil der Vorsteuerabzug eben nicht zugestanden habe. In weiterer Folge sei die Schlussfolgerung, dass deshalb, weil kein Eigenverbrauch gegeben sei und die Regelung somit ins Leere gehe, wiederum auch trotz der Zuordnung kein Vorsteuerabzug zustehe, inkorrekt. Vielmehr liege ein reiner Zirkelschluss vor. Abgesehen davon übersehe der UFS Linz, der ja diesen Passus gerade unter der Annahme ausführt, dass auch bloß zugeordnete Anteile dem Unternehmen dienen würden (und daher folgerichtig wohl der Vorsteuerabzug zustehen müsse), dass bei der Verneinung eines Eigenverbrauches wohl trotzdem der Vorsteuerabzug aufgrund der RL zustehen müsse. Abgesehen davon werde im zitierten Urteil Seeling ganz eindeutig als Rechtsfolge der vollen Zuordnung zum Unternehmen mit vollem Vorsteuerabzug der Eigenverbrauch eines Gegenstandes gesehen.

Entgegen den weiteren Ausführungen des UFS Linz habe der Gesetzgeber im Jahr 1998 daher sehr wohl eine Kompensationsmaßnahme gesetzt und war sich der Wirkungen völlig im Klaren. Nach den Erläuterungen (BlgNR 1766 XX. GP) zu § 6 Abs. 1 Z 16 UStG und zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG könne der Unternehmer (auf Basis des Urteils Lennartz) auch den privat bzw. hoheitlich genutzten Gebäudeanteil dem Unternehmensbereich zuordnen. In historischer Interpretation ergebe sich, dass auch der Gesetzgeber der Auffassung sei, dass die (folgende) Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke als Eigenverbrauch zu versteuern sei. Der Steuersatz sei an sich bei Wohnzwecken 10 %, sonst aber würde eine Steuerfreiheit gegeben sein bzw. bei Option zur Steuerpflicht 20 % bestehen. Gemäß Beitrittsvertrag könne Österreich einen ermäßigten Steuersatz für die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anwenden. Die Bestimmung rechtfertige eine unterschiedliche Behandlung von Eigenverbrauch und Leistungsumsatz. Es werde daher vorgesehen, dass für den Eigenverbrauch der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung gelange und eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich sei. Auch der innerösterreichische Gesetzgeber gehe auf Basis der 6. RL und der Judikatur des EuGH also davon aus, dass zum einen die Zuordnung zum Unternehmen erfolgen könne, zum anderen der volle Vorsteuerabzug zustehe und zum dritten in der Folge sich ein Eigenverbrauch ergebe. Letztlich komme der Gesetzgeber zur Auffassung, dass eine gleiche Behandlung von Vermietungsumsätzen zu Wohnzwecken und einem Eigenverbrauch nicht vorzusehen sei. Die Folge dieses - richtlinienwidrig - unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches sei aber der gewünschte Verlust des Vorsteuerabzuges. Dies erhelle auch die teleologischen Ausführungen der RV, die eben eine Entlastung des Endverbrauchers insbesondere in Zusammenhang mit § 12 Abs. 10 UStG erkennen würden. Gerade diese Entlastung sei auch vom EuGH im Urteil Seeling erkannt worden und hiezu ausgeführt, dass dies Folge einer bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers sei (und allenfalls der Korrekturzeitraum auf 20 Jahre verlängert werden könne) (siehe Rn 54 und

55). Sohin habe der Gesetzgeber aber ganz offensichtlich und sehr bewusst eine Neuregelung eingeführt, die die volle Zuordnung zum Unternehmen gewährleiste und den vollen Vorsteuerabzug dem Grunde nach impliziere. Zur Korrektur (und insofern als Kompensation) der nicht gewünschten Entlastung des Endverbrauches werde die unechte Steuerbefreiung eingeführt. Somit sei aber zum 1.1.1998 ganz eindeutig hinsichtlich des Vorsteuerauschlusses die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG aufgegeben und eine Neuregelung implementiert worden, bei der - nochmals wiederholend - aus der vollen Zuordnung auch der volle Vorsteuerabzug folge, der nur durch eine völlig neue Regelung, nämlich den unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch, wieder hintangehalten werde. Die Ausführung des UFS Linz zum Gesetzgeber, der sich seiner Handlungen offensichtlich nicht bewusst gewesen sei, gehe daher ins Leere.

Auch das Argument, dass aus der Neuregelung jedenfalls hervorgehe, dass der Gesetzgeber am bloß anteiligen Vorsteuerabzug festhalten wolle, sei nicht stichhaltig. Es möge zwar im Ergebnis richtig sein, dass der Gesetzgeber den Vorsteuerabzug nicht gewähren wolle, er habe aber jedenfalls sehr bewusst und unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen eine neue Regelung aufgenommen. Wie bereits ausgeführt, sei die Neuregelung weder formell noch inhaltlich zu vergleichen. Zum einen sei es Rechtsfolge der Zuordnungsbestimmung, dass eine spätere Nutzungsänderung auch zu einer Änderung des Vorsteuerabzuges führe. Dies sei nach der alten Rechtslage nicht der Fall. Zum anderen sei nochmals darauf hingewiesen, dass die untergeordnete private Nutzung nach der alten Rechtslage den vollen Vorsteuerabzug zur Folge habe, während nach der neuen Rechtslage trotzdem nur ein anteiliger Vorsteuerabzug gewährt werde. Es möge nun sein, dass erlassmäßig rückwirkend versucht werde, den Vorsteuerabzug bei der untergeordneten Nutzung nach der alten Rechtslage trotzdem zuzugestehen. Nichts desto trotz sei der Effekt der - hier allein zu vergleichenden - innerstaatlichen Regelungen, dass die Rechtswirkungen hinsichtlich des untergeordneten Privatanteiles diametral entgegengesetzt seien. Stand früher der Vorsteuerabzug zu, stehe er nunmehr eben nicht zu (vgl. hierzu auch Prodingner SWK 2004, S 738 (741)). Daher sei im Jahr 1998 offensichtlich auch inhaltlich eine völlige Neuregelung geschaffen worden. Daher könne man nicht davon ausgehen, dass das - vom Berufungswerber verneinte - Vorsteuerabzugsverbot aus 1995 beibehalten worden sei. Schlussendlich sei nochmals anzuführen, dass in der Neuregelung nunmehr auch eine sozusagen echte Vorsteuerauschlussbestimmung gegeben sei, während die Altregelung eine reine Zuordnungsbestimmung gewesen war. Zu deren Effekt, eben nicht als Vorsteuerauschluss iSv Art 17 Abs. 6 der 6. RL angesehen zu werden, sei auf Basis der Judikatur des EuGH schon oben Stellung genommen worden. Den völligen Unterschied in der Regelung bestätige auch der UFS Linz, wenn er für bestimmte Typen von Gebäuden ("den weiter oben unter 5.

angeführten Räumen") zugestehen, dass die Neuregelung den bisherigen (raumanteilsbezogenen) vollen Vorsteuerabzug einschränken würde. Insofern würde die Neuregelung in den genannten Fällen indirekt gegen die Stillhalteklauselel verstoßen und sei daher unwirksam. Diese Auffassung werde in ihrer Basis auch von den UStR 2000, Rz 1912 und der verwaltungsnahen Literatur (Kolacny/Caganek, SWK 2004, S 658) bestätigt: *„1998 wurden die Bestimmungen dahingehend geändert, dass auch der nicht unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte (...). Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgte seit 1998 durch die unechte Befreiung...“* Daraus folge aber wiederum sehr wohl, dass eine Neuregelung im Jahre 1998 geschaffen worden sei, sodass die Altregelung aus 1995 nicht fortgeführt wurde. Wiederholt sei auch hier, dass in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ebenfalls keine taugliche Vorsteuerauschlussbestimmung zu erblicken sei. Zusammenfassend hiezu ergebe sich also, dass - wie oben gezeigt - schon zum 1.1.1995 keine taugliche Vorsteuerauschlussbestimmung bestanden habe, die beibehalten werden konnte. Selbst wenn man dies jedoch annehmen solle, sei im Jahr 1998 eine völlig neue Bestimmung geschaffen worden, die daher dazu führe, dass der Vorsteuerabzug spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr beibehalten worden ist.

### **Zur „(innerstaatliche) Rechtslage ab 1. Jänner 2000“**

Wie erwähnt, sei im gegenständlichen Fall eindeutig jene Rechtslage anzuwenden.

Wie der UFS Linz selbst einräume, sei § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nunmehr auch dem Wortlaut nach dahingehend geändert worden, dass die volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen der gesetzliche Regelfall sei. Der UFS Linz räume weiters ein, dass damit die ursprüngliche Einschränkung der Zuordnung weggefallen sei. Konsequenz daraus sei aber - wie bereits mehrfach gezeigt - auf Basis der Judikatur des EuGH der volle Vorsteuerabzug. Zur vom UFS Linz angenommenen Weitergeltung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sei ebenfalls ausführlich Stellung genommen und dargelegt worden, dass die Bestimmung keinen tauglichen Vorsteuerauschluss darstellen würde (vgl. die obigen Ausführungen und nochmals Achatz, Taxlex 2005, 10; Prodinger, RdW 2005, 255; Pölzl, SWK 2005, S 396). Die Überlegung des UFS Linz, wonach die privat genutzten Räume wiederum nicht dem Unternehmen zugeordnet werden könnten, sei daher ebenfalls unrichtig. Die besagte Neuregelung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG wäre völlig sinnlos, wenn in weitesten Bereichen durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG die Auswirkungen der Neuregelung wieder hintan gehalten werden könnten. Nach den Erläuterungen (1766 BlgNR XX. GP.) solle die gänzliche Zuordnung zum Unternehmen als Regelfall normiert werden. Betrachtet man diese Überlegung mit der obzitierten Überlegung des Gesetzgebers zur Novelle aus 1998, so erhelle dies, dass weiterhin auf Basis der Judikatur des EuGH die volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen möglich gemacht werden solle und nunmehr - über 1998 hinausgehend - nicht eine Option

zur Zuordnung nötig sein solle, sondern vielmehr der Regelfall die automatische Zuordnung sei (mit einer Option zur Nichtzuordnung). Ein Vorsteuerabzugsverbot stütze sich daher im Jahr 2000 weder auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG noch auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, sondern aufgrund des Gesetzeswortlautes, der systematischen Stellung all dieser Normen und einer historischen Interpretation sowie der sich aus den Erläuterungen ergebenden Teleologie eindeutig auf den unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch. Somit werde eine allenfalls bestehende Vorsteuerausschlussregelung nicht beibehalten (siehe oben). Auch würde eine Anwendung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG die Gesetzesnovelle sinnlos machen und insofern dem Gesetzgeber unterstellen, dass er in weiten Bereichen eine sinnlose Regelung geschaffen habe. Dies sei jedoch auf Basis der Judikatur des VfGH im Regelfall nicht anzunehmen. Auch der Wortlaut der Bestimmungen lege einen solchen Schluss nicht nahe. Der nochmaligen Überlegung des UFS Linz, dass mangels Zuordnung zum Unternehmen ein Eigenverbrauch von vornherein ausscheide, sei bereits oben (zu 1998) ausführlich widersprochen worden. Auf die Ausführungen werde verwiesen. Allerdings räume die Behörde selbst ein, dass nach lit. c leg. cit. der privat genutzte Anteil dem Unternehmen zugeordnet gelte. Daraus folge aber, wie oben unter Anführung der Judikatur des EuGH etwa Lennartz und ausführlich Seeling dargestellt, dass grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zustehe. In der weiteren Folge führe der UFS Linz aus, dass für bestimmte Gebäudeteile (bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung bzw. hinsichtlich des privaten Nutzungsanteiles an den unter 5. angeführten Räumen) eine völlige Neuänderung stattgefunden habe, die richtlinienwidrig sei. Auch daraus ergebe sich natürlich zwingend, dass die Neuregelung keine Fortführung des ursprünglichen Vorsteuerausschlusses sei. Weiters werde der Versuch unternommen, nunmehr aus der unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauches eine Weiterführung des Vorsteuerabzugsverbotes zu argumentieren. Zum einen widerspreche sich der UFS Linz selbst, da bisher immer argumentiert werde, dass die Nichtzuordnung zum Unternehmen schon den Vorsteuerausschluss bewirke und der Eigenverbrauch ins Leere gehe. Nunmehr werde dieses Ergebnis umgedreht und der unecht befreite Eigenverbrauch wieder als Begründung für den Wegfall des Vorsteuerabzuges herangezogen. Darüber hinaus sei bereits nachgewiesen worden, dass durch den befreiten Eigenverbrauch nicht dasselbe Ergebnis erzielt werde wie nach der bisherigen Rechtslage. Zum einen handle es sich um eine formell andere Bestimmung, zum anderen habe die Anwendung auch einen unterschiedlichen Anwendungsbereich. Entgegen der belangten Behörde sei Art 17 Abs. 6 der 6. RL auf Basis der Judikatur des EuGH sehr wohl zu entnehmen, dass eine völlige Änderung einer Bestimmung in formeller und inhaltlicher Sicht nicht als Weiterführung und Beibehaltung angesehen werden könne. Der UFS Linz erwecke zu Unrecht den Eindruck, es sei nur der Wortlaut der Bestimmung modifiziert worden, was nach Art 17 Abs. 6 der 6. RL zulässig sein

solle. Richtig sei hingegen die Ansicht des UFS Linz, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gegenüber Z 2 die speziellere Norm sei und dass selbst bei geringerer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zustehe. Wiederum sei die Schlussfolgerung, die unechte Steuerbefreiung würde den Vorsteuerabzug hinsichtlich des Privatanteiles verhindern, zwar im Ergebnis "richtig", führe aber zu einer völlig neuen Regelung, die eine Beibehaltung eines Vorsteuerausschlusses hindere. Da sohin das Beibehaltungsrecht - das wiederholend vom Berufungswerber bereits zum 1.1.1995 als nicht gegeben angesehen werde - jedenfalls 1998 bzw. 2000 aufgegeben worden sei, sei die Diskussion, ob es gegenüber dem Zuordnungsrecht das speziellere und damit stärkere Recht sei, obsolet. Es ergebe sich daher zu diesem Punkt zusammenfassend, dass das Vorsteuerabzugsverbot, das - entgegen den obigen Ausführungen - zum 1.1.1995 angenommen worden sei, bereits 1998 durch die Neuregelung aufgegeben worden ist. Durch eine weitere und vom Wortlaut her noch deutlichere Neuänderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sei es jedenfalls im Jahr 2000 aufgegeben worden. Somit stehe grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zu (vgl. nochmals die Urteile Lennartz und Seeling). Der nach dem EuGH-Urteil Seeling gemeinschaftsrechtswidrige unecht steuerbefreite Eigenverbrauch könne aufgrund einer formellen und materiellen Änderung zu den ursprünglichen Bestimmungen nicht als Weiterführung des Vorsteuerabzugsverbotes angesehen werden. Auch hier biete § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG keinen tauglichen Grund für einen Vorsteuerausschluss und widerspreche noch dazu den eindeutigen Intentionen der Neuregelung der vollen Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen.

### **Zusammenfassung**

Aus den Überlegungen in der Berufung, der zitierten Literatur und den oben dargestellten Argumenten ergebe sich daher zusammenfassend:

- § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in der Fassung 1.1.1995 stelle eine – gemeinschaftsrechtswidrige - Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen dar. Auf Basis der Judikatur des EuGH sei eine solche Ausnahme kein reiner Vorsteuerausschluss und könne daher nach Art 17 Abs. 6 der 6. RL auch nicht beibehalten werden.
- Auch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sei für gemischt genutzte Gebäude nicht anwendbar, da sie gerade vollunternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter zum Regelungsinhalt habe, bei denen für bestimmte Aufwendungen dann aus ertragsteuerlichen Gründen der Vorsteuerabzug nicht zustehe.
- Durch die Novelle 1998 sei die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen ermöglicht und nach den Erläuterungen sehr bewusst kompensatorisch ein Vorsteuerabzug durch einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch verhindert worden. Es entspreche der ganz herrschenden Judikatur des EuGH, dass die volle Zuordnung eines

Gegenstandes zum Unternehmen auch den grundsätzlichen vollen Vorsteuerabzug vermittele (vgl die Hinweise etwa auf das Urteil Seeling).

- Diese Neuregelung stelle aber sowohl formell als auch materiell eine völlig neue Anordnung dar, die aufgrund ihres unterschiedlichen Wirkungsbereiches auch - in eventu - nicht als Fortführung eines Vorsteuerausschlusses zum 1.1.1995 gesehen werden könne.
- Durch die neuerliche Novelle in 2000 mit voller Zuordnung zum Unternehmensbereich habe sich umso mehr eine Änderung in der Zuordnung, im korrespondierenden Vorsteuerabzug und in einem Vorsteuerausschluss aufgrund des Eigenverbrauches ergeben. Dies gestehe der UFS Linz letztlich selbst zu. Umso mehr könne daher nicht von einer Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses gesprochen werden.

Da sohin an der Auslegung von Art 17 der 6. RL in Bezug auf die innerstaatlichen Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 1 bzw. Z 2 lit. a UStG in den verschiedenen Fassungen bzw. allenfalls auch § 6 Abs. 1 Z 16 UStG Auslegungsschwierigkeiten bestünden und die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmungen aufgrund der vorgebrachten Argumente zu befürchten sei, erlaubt sich der Berufungswerber die Anregung, die Angelegenheit nach Art 234 EG-Vertrag dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen, sofern der Unabhängige Finanzsenat die Rechtslage nicht ohnedies bereits in dem vom Berufungswerber oben dargestellten Sinne für geklärt erachte.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und der Berufungswerber von der Vorlage verständigt.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Jänner 2008 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2005/14/0035 anhängige Verfahren (betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden) gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des genannten Beschwerdeverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, Zl. 2006/15/0056, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den EuGH gerichtet. Dazu ist am 23. April 2009 das Urteil des EuGH (Rs. C-460/07) ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der VwGH die Beschwerde des Ausgangsverfahrens abgewiesen.

Mit Vorhalt vom 23. September 2009, welcher der Parteienvertreterin nachweislich zugestellt wurde, wurde das gegenständliche Berufungsverfahren fortgesetzt. Der Parteienvertreterin wurde unter Hinweis auf das vorhin angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (2009/15/0100) vorgehalten, dass die Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehe und daher die vorliegende Berufung abzuweisen sei. Zur Wahrung des Parteigehörs (Geltendmachung



weiterer Einwände) wurde eine Frist von vier Wochen gewährt. Es wurden weder weitere Vorbringen erstattet noch eine Stellungnahme abgegeben.

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

**I.** § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der Stammfassung lautete:

*"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".*

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde (mit Wirkung ab 1.1.1998) in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 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".*

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der Fassung durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 gilt die unechte Steuerbefreiung für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken auch für den Eigenverbrauch. Nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Teilstich leg. cit.). Die für steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sonst mögliche Option in die Steuerpflicht ist für den Eigenverbrauch ausgeschlossen (§ 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung durch das AbgÄG 1997).

Durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/2000, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2000 neu gefasst. Danach ergibt sich die (gänzliche) Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nun unmittelbar aus dem Gesetz. Dem Unternehmer steht es aber frei, Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt zu behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen.

**II.** 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 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Diese Bestimmung ist seit Inkrafttreten des UStG 1994 unverändert geblieben. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. 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).

**III.** 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).

**IV.** In dem von der Parteienvertreterin zitierten Urteil vom 8. Mai 2003, Rs. C-269/00, Seeling, hat der EuGH seine Rechtsprechung (Urteile vom 11. Juli 1991, Rs. C-97/90, Lennartz, vom 4. Oktober 1995, Rs. C 291/92, Armbrrecht, ua.) 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. Entscheide sich der Steuerpflichtige dafür, gemischt genutzte Investitionsgüter insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, so sei die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.

Weiters hat der EuGH im Urteil Seeling ausgesprochen, dass die private Nutzung von Wohnraum in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, nicht unter die Steuerbefreiung gemäß Artikel 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 daher als richtlinienwidrig erwiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 23. April 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. Rn 82 ff dieses Urteils, zur dritten Vorlagefrage des VwGH).

**V.** Im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, ZI. 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 11.

„Österreichische Rechtslage“) aus, dass für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt werde, jede der beiden Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 andererseits) bewirke, dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt werde, der dem Unternehmen diene. Unter Punkt V. 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 2. MwSt-Richtlinie, die (nationale) Vorsteuerauschlüsse für "bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen" zugelassen hatte, für Österreich niemals in Geltung stand, habe sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. März 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 2. MwSt- Richtlinie ergebe und (in Bezug auf "alte" Mitgliedstaaten“) den EuGH-Urteilen vom 5. Oktober 1999, C-305/97, Royscot, vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles, und vom 30. März 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 Royscot 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 beibehalten 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.

**VI.** Der EuGH hat die dritte und die vierte Vorlagefrage des VwGH im Urteil vom 23. April 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 (Rn 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 (Rn 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, Buchstabe 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 unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorgenommen habe (Rn 92 bis 94). In Rn 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 Unterabsatz 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 Unterabsatz 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 Unterabsatz 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."*

**VII.** Im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof diese Beurteilung dahin 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 Vorsteuerauschluss 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 Vorsteuerauschluss daher (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Damit hat der VwGH die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur Z 1 leg.cit. festgelegt.

Auch die im Berufungsfall nicht anerkannte Vorsteuer entfiel auf jene Teile eines Gebäudes (25,35% %), die dem privaten Wohnbereich des Unternehmers zuzurechnen waren und daher ist § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 autonom anzuwenden (VwGH 29. Mai 2009, 2009/15/0100).

**VIII.** Die in der Fachliteratur unterschiedlich aufgenommene, mithin auch als "dogmatisch kreativ" (Beiser, Der Vorsteuerabzug für Gebäude, SWK 2009, S 627) bezeichnete 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. April 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 aus letzter Zeit etwa das Urteil vom 18. Juni 2009, C-566/07, Stadeco BV, Rn 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 Rn 73 der Schlussanträge vom 11. Dezember 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.

Nachdem EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C- 460/07 Rs Puffer und dem VwGH-Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 erachtet der Referent des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg die im gegenständlichen Verfahren anzuwendende Rechtslage als geklärt. Eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 234 EG bedurfte es nach Meinung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg nicht. Da im Berufungsverfahren sowohl die unternehmerische als auch die private Nutzung (74,65% bzw. 25,35%) des gemischt genutzten Gebäudes unstrittig war und der auf die Privatnutzung entfallenden Anteil der geltend gemachten Vorsteuer nicht anerkannt wurde, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 abzuweisen.

Salzburg, am 3. November 2009