

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung, K., vertreten durch Mag. Johannes Schwarz, Steuerberater, 8330 Feldbach, Hauptplatz 30/12, vom 15. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 23. August 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen einer Außenprüfung [vgl. Tz 12 des Berichtes vom 23. August 2004 und Punkte 1) und 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. August 2004] die auf den nicht unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes (53,00 %) entfallenden Vorsteuern im Zusammenhang mit der Herstellung des gemischt genutzten Gebäudes unter Hinweis auf die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 nicht anerkannt und begründend ausgeführt, dass das EuGH-Urteil vom 8.5.2003 ("Seeling") für diesen Zeitraum nicht zur Anwendung gelange.

Dagegen hat die Berufungswerberin (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Ab dem Jahr 1998 sei die vollständige Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht nur durch das Gemeinschaftsrecht, sondern auch durch das nationale Recht gedeckt. Damit sei klar, dass jedenfalls formell das bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben worden sei. Das Vorsteuerabzugsverbot aus der Zuordnung sei 1998 durch einen jedenfalls formell anderen

Vorsteuerausschluss wegen des unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches ersetzt worden. Tatsächlich handle es sich aber auch materiell um einen anderen Vorsteuerausschluss. Die Nichtzuordnung zum Unternehmensbereich habe einen viel weiteren Anwendungsbereich, sodass diese Regelung als Ganzes gesehen werden müsse und nicht der Vorsteuerausschluss extrahiert werden könne.

Durch die neuerliche Änderung des UStG 1994 ab dem Jahr 2000 werde die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen zum Regelfall.

Da der Vorsteuerausschluss nur aus dem Zusammenhang mit einem unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch resultiere, was gemeinschaftsrechtswidrig sei, stehe der volle Vorsteuerabzug zu. Im Übrigen werde auf den Artikel von Prodinger in SWK 23/24/2004 (S 738) verwiesen.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvereinstscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs. C-269/00 (Seeling), wonach die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers keine steuerfreie Vermietung eines Grundstückes im Sinne der 6. EG-RL sei, da eine Vermietung an sich selbst begrifflich nicht möglich sei, sei nicht anzuwenden. Dies deshalb, weil Österreich von der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL Gebrauch gemacht habe. Danach könne eine Mitgliedstaat die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (das ist für Österreich der Zeitpunkt des Beitrittes am 1.1.1995) bestehenden innerstaatlichen Vorsteuerausschlüsse beibehalten.

Im Zeitpunkt des Beitrittes habe grundsätzlich ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für die Verwendung eines gemischt genutzten Grundstückes für nicht unternehmerische Zwecke (ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücken sei nur insoweit zulässig gewesen, als die Entgelte hiefür nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, da die Leistungen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gegolten haben) bestanden.

Ab 1.1.1998 hätte zwar auch der nicht unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden können, doch der Ausschluss vom Vorsteuerabzug sei jedoch weiterhin bestehen geblieben, da der Eigenverbrauch nunmehr unecht steuerbefreit sei.

Der Gesetzesänderung ab 2000 hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen ohne Willenserklärung des Abgabepflichtigen komme keine weitere Bedeutung zu, da auch in diesem Zeitraum (nämlich bis 2003) der Vorsteuerausschluss bestehen geblieben sei.

Da somit auf Grund der Rechtslage von einem Vorsteuerausschluss, der seit dem Beitritt zur Europäischen Union durchgehend bis 2003 bestanden habe und daher beibehalten hätte werden dürfen, auszugehen sei, hätten die auf den nicht unternehmerisch genutzten Teil

entfallenden Vorsteuern nicht anerkannt werden können und sei in weiterer Folge von einer Eigenverbrauchsbesteuerung Abstand zu nehmen gewesen.

Dagegen hat die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung des StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

"Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.
- b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.
- c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen."

Zufolge § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 9/1998, sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, steuerfrei; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. *Befreit ist auch der Eigenverbrauch.* Nicht befreit sind ua.:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, *ausgenommen der Eigenverbrauch.*

Zufolge Abs. 2 erster Unterabsatz leg. cit. in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 79/1998 kann der Unternehmer ua. einen Umsatz, *ausgenommen den Eigenverbrauch, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.*

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind ua. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze – abgesehen von hier nicht vorliegenden gesetzlichen Ausnahmen – verwendet;
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze – abgesehen von hier nicht vorliegenden gesetzlichen Ausnahmen – in Anspruch nimmt.

Dem auch von mehreren Autoren in der aktuellen Fachliteratur unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, Rs. C-269/00 (Seeling), vehement geforderten Begehren auf Abzugsfähigkeit der auf die nicht unternehmerische Nutzung (im gegenständlichen Fall: 53,00 %) entfallenden Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Errichtung eines gemischt genutzten (teilweise privat und teilweise unternehmerisch) Gebäudes [vgl. zB Gurtner/Schima, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig! in ÖStZ 2003/686; Prodinger, Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude ("Seeling") in SWK 23/24/2004 (S 738)] konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Auch wenn der EuGH im Tenor des vorhin zitierten Urteiles für Recht erkannt hat, dass die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage so auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, wonach die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird, kann daraus nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im Anwendungsbereich des UStG 1994 keinesfalls zwingend die von der Bw. begehrte Abzugsberechtigung der auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern aus der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes abgeleitet werden.

Denn gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL legt der Rat auf Vorschlag der Kommission fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten einer solchen Richtlinie können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (das war für Österreich der Zeitpunkt des Beitrittes am 1.1.1995) bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

Im UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, war im Zeitpunkt des Beitrittes (vgl. § 28 Abs. 1 UStG 1994, wonach dieses Bundesgesetz mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union in Kraft tritt – somit ab 1.1.1995) ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Eine diesbezüglich gleich lautende Bestimmung findet sich im Übrigen auch in der vor dem Inkrafttreten des UStG 1994 in Geltung gestandenen Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972. Damit war der Eigenverbrauch des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles grundsätzlich - die Ausnahme der untergeordneten (bis zu 20,00 %) nicht unternehmerischen Nutzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor - ausgeschlossen.

Ab 1. Jänner 1998 hatte der Unternehmer auf Grund der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 (BGBl. I Nr. 9/1998) jedoch die Möglichkeit, dass auch der nicht unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Ab 1. Jänner 2000 war die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie konnte jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt werden (BGBl. I Nr. 106/1999).

Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgte seit 1998 durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert werden konnte.

Mit der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauchs ab 1. Jänner 1998 hat der Gesetzgeber an dem im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur Europäischen Union bestehenden Vorsteuerausschluss bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles weiter festgehalten. Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage für diese Maßnahme des nationalen Gesetzgebers bietet eindeutig Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL, wonach bis zum Inkrafttreten einer entsprechenden Richtlinie über die Vorsteuerausschlüsse "die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten können, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind". Diese gesetzliche Maßnahme hat in ihrer materiellen Auswirkung keine Ausdehnung

des zum 1. Jänner 1995 bestehenden Vorsteuerausschlusses bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles bewirkt. Denn während auf Grund der zum 1. Jänner 1995 in Geltung befindlichen gesetzlichen Regelung der Vorsteuerabzug bezüglich des privat genutzten Gebäudeteiles durch die Anknüpfung am einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter ausgeschlossen war, wird mit der ab 1. Jänner 1998 geltenden Regelung der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches dasselbe Ergebnis erreicht. Beide Regelungen bewirken, dass die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallende Vorsteuer vom Abzug ausgeschlossen ist. In Fällen der untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung (bis zu 20,00 %) ist die ab 1. Jänner 1998 in Geltung befindliche Regelung unter Bedachtnahme auf Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL jedoch gemeinschaftsrechtskonform dahingehend zu interpretieren, dass insoweit der Vorsteuerabzug aber zulässig ist. Denn nach der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie (1.1.1995) bestehenden Regelung – Anknüpfung an den einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter – war in Fällen der untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung ein ungekürzter Vorsteuerabzug (somit auch bezüglich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles) zulässig.

Da der auf den im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des § 12 Abs. 2 und 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges bezüglich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteiles (53,00 %) bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 materiell bestanden hat (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 663/1994 bzw. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972), war der nationale Gesetzgeber nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt, die Vorsteuerausschlussregelung in diesem Umfang beizubehalten. Da somit die im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen keine Ausdehnung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerausschlusses bei gemischt genutzten Gebäuden bewirken, sondern im Ergebnis lediglich der Beibehaltung des bestehenden Vorsteuerausschlusses dienen, bestehen gegen deren Anwendung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken (vgl. auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 und VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141 und 0145).

Im erstgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dazu grundsätzlich Nachstehendes ausgeführt:

"Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen. Anders als im Fall der Anwendung der die Repräsentationsaufwendungen betreffenden Bestimmung des

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes BGBl. Nr. 297/1995 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2001/13/0255) oder der die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 BGBl. Nr. 201 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2002, 98/14/0198 und vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093) oder der die Steuer für bestimmte Fahrzeuge betreffenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2002, 99/14/0288 und vom 31. Jänner 2002, 2002/15/0005) hat der auf der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie berechtigt, die im Beschwerdefall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG abgesehen werden konnte."

Im zweitgenannten Erkenntnis hat der Gerichtshof im Gegenstand für das fortgesetzte Verfahren bemerkt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der für die Streitjahre 1995 und 1996 anzuwendenden Stammfassung gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden unbeschadet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Insoweit bestehen nach dem Gesetzeswortlaut keine Unterschiede in der Rechtslage zum Streitjahr 1994.

Der sich dadurch ergebende Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug hat bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich mit 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden, weshalb er gemäß Art. 17 Abs. 6 der zitierten Richtlinie beibehalten werden durfte.

Wenn auch der Beschwerdeführer die in Rede stehenden Gebäude von Anfang an – allerdings nicht aus gemeinschaftsrechtlichen Erwägungen – zur Gänze dem Unternehmen zugerechnet hat und somit keine unzulässige nachträgliche Zuordnung vorliegt (vgl. das

Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085), brauchte auf die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften ergebende Wahlmöglichkeit des Unternehmers, privat (nicht unternehmerisch) genutzte Teile eines Gebäudes dem Unternehmensbereich zuordnen und den Vorsteuerabzug auch insoweit in Anspruch nehmen zu können (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003 in der Rs C-269/00 [Seeling], Rn 40 bis 43), im Beschwerdefall deshalb nicht Bedacht genommen werden."

Zu der von manchen Autoren [zB Gurtner/Schima, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig!, ÖStZ 2003/686 und Prodinger, Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude ("Seeling"), SWK 23/24/2004 (S 738)] in der Fachliteratur unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, Rs-269/00 (Seeling) vertretenen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der bis zum 31. Dezember 2003 bestehenden österreichischen Rechtslage und der daraus resultierenden Verpflichtung der Abgabenbehörden, das Gemeinschaftsrecht unmittelbar anzuwenden, ist darüber hinaus Folgendes festzustellen:

Der von Prodinger in dem vorhin zitierten Artikel in diesem Zusammenhang getroffenen Aussage, wonach "bekannterweise vom EuGH in der Rechtssache "Seeling" festgestellt wurde, dass eine unechte Befreiung für den Eigenverbrauch der 6. RL widerspricht", sind die diesbezüglichen Begründungserwägungen des EuGH in den Randnummern 49 bis 52 und 56 des Urteiles entgegenzuhalten:

49 "Die Vermietung von Grundstücken im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie besteht darin, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, seine Sache in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen (Urteile vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-409/98, Mirror Group, Slg. 2001, I-7175, Randnr. 31, und vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21).

50 Die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

51 Bei ihr fehlt es nämlich nicht nur an der Zahlung eines Mietzinses, sondern auch an einer wirklichen Vereinbarung über die Dauer des Nutzungsrechts und über das Recht, die Wohnung in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen.

52 Daraus folgt, dass die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem

Unternehmen zugeordnet hat, nicht unter Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt.

56 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie so auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, wonach die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird."

Da in Deutschland mangels einer expliziten Regelung im dt. UStG, wie auch Gurtner/Schima im vorhin zitierten Artikel ausführen, der Verwendungseigenverbrauch von Gebäuden als Ergänzungstatbestand zum Leistungstatbestand "Vermietung und Verpachtung" lediglich im Interpretationsweg erschlossen worden ist, was nach den vorhin zitierten Ausführungen des EuGH gemeinschaftsrechtlich nicht vertretbar ist, kann das Urteil infolge der unterschiedlichen nationalen Rechtslage - explizite Erfassung des Eigenverbrauches im § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung - nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keinesfalls als Begründung für den Rechtsstandpunkt der Bw. herangezogen werden.

Bezüglich der unechten Steuerfreistellung des Eigenverbrauches ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen, wonach diese Maßnahme des nationalen Gesetzgebers einen aus dem Blickwinkel des Artikel 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL gemeinschaftsrechtlich legitimen Akt zur Beibehaltung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-RL (1.1.1995) bestehenden Vorsteuerausschlusses im Zusammenhang mit der nicht unternehmerischen Nutzung von Grundstücksteilen darstellt.

Im Übrigen wird bemerkt, dass auch der gesamte Berufungssenat 1 der Außenstelle Graz die vorhin dargelegte Rechtsansicht in der Berufungsentscheidung vom 15. März 2005, GZ. RV/0293-G/04 vertreten hat. Weiters hat auch die Außenstelle Linz in der Berufungsentscheidung vom 2. März 2005, GZ. RV/1186-L/04 gleich lautend entschieden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. März 2005