



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Marktgemeinde SO, vom 1. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

### **Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Vorsteuer wird mit € 79.792,33 und die Umsatzsteuer wird mit € -37.658,72 festgesetzt.

Die (weiteren) Bemessungsgrundlagen sind dem Beiblatt zu entnehmen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin errichtete beginnend mit 1998 ein Gebäude, das ab dessen Fertigstellung im Jahr 2003 (so wie geplant) teils als Volksschule verwendet und teils vermietet wird. Für damit im Zusammenhang stehende, im Jahr 2003 bezogene Leistungen machte sie den vollen Vorsteuerabzug geltend. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

In der Folge teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass sie aufgrund des EuGH-Urteils Seeling den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe und dass der Eigenverbrauch (das Gebäudes wird ab September 2003 als Volksschule genutzt) nach Feststehen der endgültigen Kosten in der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung nachversteuert werde.

Über Vorhalt, in welchem das Finanzamt die Ansicht vertrat, dass trotz des Urteils Seeling ein Vorsteuerabzug hinsichtlich hoheitlich genutzter Gebäudeteile nicht zulässig sei, gab die Berufungswerberin das Ausmaß der hoheitlich genutzten Flächen mit 73,86% an und reichte

eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2003 ein, in der sie die hoheitliche Nutzung als Eigenverbrauch versteuerte.

Das Finanzamt verfügte hierauf die Wiederaufnahme des Verfahrens und anerkannte im neuen Umsatzsteuerbescheid 2003 (unter Zugrundelegung oa Nutzungsverhältnisse) nur mehr den anteiligen Vorsteuerabzug, setzte dafür jedoch keinen Eigenverbrauch an.

### **Die dagegen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:**

Das Finanzamt stützt sich im angefochtenen Bescheid offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen sei, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrichtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil sei daher kein Vorsteuerabzug zugestanden. Diese Bestimmung wurde laut Finanzverwaltung auf Basis von Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RI bis 31.12.2003 beibehalten, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000 Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweist sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zusteht.

Zunächst ist richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich war.

Daraus ergeben sich mehrere Schlussfolgerungen:

Im Ausmaß der privaten Verwendung stand auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Das Finanzamt räumt im Ergänzungsersuchen vom 9. November 2004 ein, dass in jenen Fällen einer untergeordneten Nutzung (bis 20%) einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden konnte bzw. dieses zuzuordnen war. Daher stand auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.

Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt aber zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 ist jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So hat der EuGH bereits am 11.7.1991, C-97/90, Lennartz entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zusteht, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwirbt und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordnet. Dieses Urteil wurde durch das Urteil vom 4.10.1995, C-291/92 Armbrrecht noch weiter präzisiert, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen kann, jedoch auch berechtigt ist, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige hat daher insofern ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich war, war diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel

hatte. Daraus ergibt sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt hatte. Dies war nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. *Tumpel* (ÖStZ 1998, 490 (493 ff)) hat für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestehen, ob eine Regelung auf Art 17 Abs 6 der 6. MwStRI gestützt werden kann, die nicht nur einen Ausschluß vom Vorsteuerabzug bewirkt, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfaltet. Daraus ergibt sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1.1.1995 auf Basis von Art 17 Abs 6 der 6. MwStRI deshalb nicht zur Anwendung kommt, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben war, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel hatte und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung zeitigte. Nochmals sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt wurde (vgl. in diesem Sinn auch *Prodinger*, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040)).

Weiters ist zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt hat. Insofern wurde auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerauschluss nicht beibehalten (vgl. idS Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wollte, woraus, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig war, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert hat, der insofern beibehalten werden konnte, ist diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBl I 1998/9 hat der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Armbrrecht festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht hat, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 ist zufolge BGBl I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergibt.

Damit ist zunächst – unstrittig - klar, dass die, einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört hat. Insofern konnte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, sodass - jedenfalls zunächst - auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zustand.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen war das Entstehen eines Eigenverbrauches.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht hat der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil konnte zwar dem Unternehmen zugeordnet werden; im Ergebnis blieb es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot ist aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich ist, kann auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG wurde daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt. Allerdings liegt auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor:

Zum einen handelt es sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten hat nach der ursprünglichen Bestimmung - wie ausgeführt - eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich war.

Zum dritten hätte nunmehr - im Gegensatz zur früheren Rechtslage - eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Auch insofern sind die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liegt daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhellt aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen - und hier nicht vertretenen - Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses am 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar ist, nicht mehr beibehalten wurde (idS *Achatz*, RFG 2004, 52; *Prodinger*, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040), *Beiser/Pölzl*, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Wie *Achatz* (aaO) und *Beiser/Pölzl* (aaO) betonen, hat der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen hat. Gleichzeitig hat er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme steht aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling wirkt erga omnes und ex tunc (vgl. nochmals *Beiser/Pölzl*, aaO mwN).

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stützt, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig war, zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen ist. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss wurde jedoch ab 1998 dadurch beseitigt, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert wurde, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich ist (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall ist), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben hat. Somit kann aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss kann aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt wurde, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert hat, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen hat.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zustand, erweist sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Das Finanzamt hielt im Vorlagebericht an seiner Rechtsauffassung fest, führte zu deren weiteren Begründung das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2004, 2001/15/0028, an und gab

noch zu bedenken, dass die von der Berufungswerberin vorgenommene Berechnung der Nutzungsverhältnisse nicht der Rechtsprechung des VwGH entspreche, weil nach dieser gemeinschaftlichen Zwecken dienende Gebäudeteile (wie Gang, Stiegenhaus und Heizraum) entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen seien. Die Nutzung für Vermietungszwecke betrage daher nicht 26,14%, sondern nur 24,30%, weshalb eine entsprechende (weitere) Vorsteuerkürzung zu erfolgen habe.

**In der Stellungnahme zum Vorlagebericht anerkannte die Berufungswerberin (der Höhe nach) den letztangeführten Aufteilungsschlüssel und führte weiters aus:**

- Im Hinblick auf die Frage, welche Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken von Behörden unter dem Begriff der „innerstaatlichen Vorschriften“ zu subsumieren sind, verweist das Finanzamt Linz auf die Rz 51 des EuGH-Urteils C-409/99, Metropol Treuhand & Stadler, EuGH vom 8.1.2002, wonach erst eine **generelle** Verwaltungsanweisung unter dem Begriff der „innerstaatlichen Vorschriften“ zu subsumieren seien. Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH in Rz 49 des zitierten Urteils ausführt, dass **Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken** vom Begriff der „innerstaatlichen Rechtsvorschriften“ umfasst sind und dabei eine Einschränkung auf generelle Verwaltungsanweisungen nicht vornimmt. Somit ist aus unserer Sicht festzuhalten, dass durch die von der Finanzverwaltung vor Inkrafttreten des AbgÄG 1997 auf Grundlage der EuGH-Rspr zugelassene Zuordnung hoheitlich genutzter Gebäudeteile zum Unternehmensbereich in weiterer Folge dazu führt, dass eine spätere Einschränkung des Vorsteuerabzuges in Art 17 Abs 6 der 6. MWSt-RL keine Deckung findet.
- Zu den Ausführungen des Finanzamtes bezüglich der Frage, ob an dem zum 1.1.1995 bestehenden Vorsteuerauschluss durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 etwas geändert worden sei, dürfen wir folgende zusätzliche Ausführungen machen:  
 Zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union galten nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren.  
 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 wurde diese Regelung dahingehend geändert, als derartige Lieferungen oder sonstige Leistungen **zur Gänze** als für das Unternehmen ausgeführt behandelt werden konnten. Diese Änderung erfolgte unter ausdrücklicher Bezugnahme auf EuGH Rs C-97/90 (vgl EBRV 933 XX. GP). Damit ist jener Vorsteuerauschluss, der zum 1.1.1995 bestanden hat, zum 1.1.1998 abgeschafft worden. Es besteht kein Zweifel, dass der Vorsteuerauschluss nicht beibehalten werden sollte, sondern gerade eine europarechtskonforme Rechtslage geschaffen werden sollte.  
 Dass die Finanzverwaltungsbehörden vor 1998 in europarechtskonformer Weise den vollen Vorsteuerabzug (mit anschließender Eigenverbrauchsbesteuerung) zugelassen haben, wurde bereits dargestellt.
- Das Finanzamt Linz geht davon aus, dass die volle Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht zwangsläufig das Recht auf vollen Vorsteuerabzug nach sich ziehe, da nur für das Unternehmen ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.  
 Dem ist nicht zuzustimmen. Gerade mit der vollen Zuordnung einer Lieferung oder sonstigen Leistung zum Unternehmen bringt ein Unternehmer zum Ausdruck, dass die Lieferung oder sonstige Leistung zur Gänze für sein Unternehmen ausgeführt worden ist. Ein voller Vorsteuerabzug ist die logische Folge davon. Soweit es sich bspw um die

Anschaffung beweglicher Gegenstände handelt, wurde das von Lehre, Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis noch nie bezweifelt. Es ist nicht nachvollziehbar, warum dies (nur) bei Gebäuden nicht so sein sollte.

- Zu den Ausführungen des Finanzamtes, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG einen Vorsteuerabzug ausschließe und dieser Ausschluss durch Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL gedeckt sei, ist auszuführen:

§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bietet keine Grundlage dafür, bei einem unternehmerisch genutzten Gebäude wie dem berufsgegenständlichen Gebäude einen anteiligen Vorsteuerauschluss zu rechtfertigen. Wäre § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG tatsächlich anwendbar, müsste nach dem Wortlaut der Bestimmung die **gesamte** Lieferung oder sonstige Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt behandelt werden und somit der Vorsteuerabzug **zur Gänze** ausgeschlossen werden. Ein Ergebnis, das in Widerspruch zu Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis stehen würde (vgl. *Ruppe*, UStG<sup>2</sup>, § 12 Tz 110 ff).

Das vom Finanzamt zitierte VwGH-Erkenntnis ist nicht einschlägig. Darin hat der VwGH das Bestandverhältnis zwischen der Miteigentumsgemeinschaft und dem Erstbeschwerdeführer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anerkannt. Das Gebäude wurde zur Gänze für Zwecke des Haushalts und der Lebensführung verwendet. Der Vorsteuerabzug war daher zur Gänze ausgeschlossen. Im berufsgegenständlichen Fall ist die unternehmerische Nutzung unbestritten, weshalb die Sachverhalte nicht vergleichbar sind.

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### **Rechtslage nach dem UStG 1972 (innerstaatliche Rechtslage im Beitrittszeitpunkt):**

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1972 sind Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Weiters gelten bestimmte (hoheitliche) Tätigkeiten sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken als Betriebe gewerblicher Art.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 darf der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach Abs. 2 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 gelten hingegen Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Anschaffungen von Gebäuden sind zwar nicht nach dem Wortlaut dieser Bestimmung, jedoch bei der sachlich gebotenen Schließung dieser Gesetzeslücke durch Analogie ebenso zu behandeln (siehe Kolacny/Scheiner, ÖStZ 1986, 251, und Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 12 Tz 96).

Sind Aufwendungen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten, bleiben sie dies iSd § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 auch dann, wenn sie aufgrund ertragsteuerrechtlicher Sonderbestimmungen nicht abgezogen werden dürfen (Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Tz 79). Unmaßgeblich ist auch, ob die Entgelte auf einmal oder nur verteilt abgezogen werden dürfen (siehe auch Absch. 87 Abs. 10 DE-USt).

Nach besagten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften stellen Aufwendungen für Gebäude insoweit Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, als das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die Eigennutzung stellt keine solche Einkunftserzielung dar.

Gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 sind nur Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig. Nach Abs. 2 Z 2 gelten Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts als Körperschaften. Demnach können grundsätzlich nur von Betrieben gewerblicher Art Einkünfte erzielt werden und nur bei solchen Betrieben können Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anfallen. Sind Entgelte jedoch nur deshalb keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, weil ertragsteuerrechtlich keine Einkünftserzielung im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 KStG 1988 erfolgt, ist jedoch umsatzsteuerrechtlich ein fiktiver Betrieb gewerblicher Art gegeben (zB bei Vermietung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts), kommt es darauf an, ob die Entgelte Betriebsausgaben oder Werbungskosten wären, wenn Einkünfte vorlägen (siehe auch Absch. 87 Abs. 9 DE-USt).

Bei Gebäuden, die sowohl zur Erzielung von (fiktiven) Einkünften als auch anderweitig verwendet werden, ist demnach eine Aufteilung vorzunehmen. Der VwGH hat hiezu folgende Aussagen getroffen:

Nur der betrieblich genutzte Teil gehört zum Betriebsvermögen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988, § 4 Tz 11.3.3 mit zahlreichen Erkenntnissen). Abgrenzbare Teile sind grundsätzlich gesondert zu beurteilen, wobei eine Trennung durch Mauern (offensichtlich) nicht erforderlich ist (12.12.1985, 85/14/0114). Werden einzelne Teile unterschiedlich verwendet (zB Betrieb im Parterre, Wohnung im Obergeschoß), ist in einen betrieblichen und privaten Teil aufzuspalten (24.6.1986, 85/14/0175). Die Aufteilung hat grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen (oder ausnahmsweise der Rauminhalte) zueinander zu erfolgen. Für dessen Ermittlung ist bei abgegrenzten Räumlichkeiten und Flächen der betriebliche oder private Charakter für sich zu untersuchen. Lässt sich nach der Art der Räumlichkeit (Fläche) und ihrer Nutzung konkret feststellen, dass die betriebliche Verwendung überwiegt, ist die Räumlichkeit (Fläche) als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses einzubeziehen. Nur bei Räumlichkeiten und Flächen, bei denen nicht mehr als die allgemeine Feststellung zu treffen ist, dass sie gemeinschaftlichen Zwecken dienen (zB Stiegenhäuser, Gänge, Heizräume), ist geboten, diese Räumlichkeiten vorerst weder dem betrieblichen noch dem privaten Bereich zuzuordnen, sondern eine (schlüsselmäßige) Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen, das sich

anhand der konkret dem betrieblichen bzw privaten Bereich zuzurechnenden übrigen Gebäudeteile ergibt (19.9.1989, 88/14/0172; 25.1.1995, 93/15/0003). Bei Vorräumen und anderen im Bereich der sonst ausschließlich privat genutzten Räume liegenden Räumen (zB Garderobe, WC, Küche) ist hingegen auf das Überwiegen bezogen auf den konkreten Raum abzustellen. Überwiegt die betriebliche Nutzung, liegt (insofern) zur Gänze und andernfalls kein Betriebsvermögen vor (30.11.1962, 1268/61; 10.10.1982, 3748/80; 12.12.1985, 85/14/0114; 3.7.1991, 90/14/0066). Im Erkenntnis vom 17.6.1992, 91/13/0146, hat der VwGH (hingegen) ausgesprochen, dass ein Vorraum, der den einzigen Zugang zu den Privaträumen darstellt, unabhängig davon, in welchem Ausmaß der Vorraum für betriebliche Zwecke genutzt wird, seiner Funktion nach als für die Nutzung der Wohnräume unabdingbarer Gebäudeteil zu beurteilen ist, weshalb der damit zusammenhängende Aufwand nicht als Ausgabe abgezogen werden darf.

In einem "gemischt genutzten" Gebäude können sich demnach folgende Räume befinden:

1. Ausschließlich betrieblich genutzte,
2. ausschließlich privat genutzte,
3. nicht konkret zuordenbar gemischt genutzte, die im Verhältnis der beiden erstgenannten Nutzungen in die Aufteilung eingehen,
4. konkret zuzuordnende zwar gemischt genutzte, aber unabdingbar zum Privatvermögen zählende,
5. konkret zuzuordnende überwiegend betrieblich genutzte und
6. konkret zuzuordnende, nicht überwiegend betrieblich genutzte Räume.

In jenem Verhältnis, in dem (flächen- bzw ausnahmsweise kubaturbezogen) die unter 1., 3. (anteilig) und 5. angeführten Räume zu den übrigen Räumen stehen, stellt das Gebäude Betriebsvermögen dar. In diesem Verhältnis dürfen die Aufwendungen ertragsteuerrechtlich als Ausgaben geltend gemacht werden. Weiters stellt der auf die Nutzungsdauer verteilte (betriebliche) Wertverzehr an jenem Gebäudeanteil, der dem betrieblichen Anteil an den unter 6. angeführten Räumen am gesamten Gebäude entspricht, ebenfalls eine Betriebsausgabe dar (VwGH 20.6.1978, 2067/77, 1324/78). Soweit die unter 5. angeführten Räume nicht betrieblich genutzt werden, ist eine Nutzungsentnahme anzusetzen.

Obiges gilt sinngemäß auch bei nicht betrieblichen Einkünften und bei Körperschaften öffentlichen Rechts (die zwar idR keinen privaten, dafür aber einen hoheitlichen und insofern nichtunternehmerischen Bereich haben). Räume der unter 4. angeführten Art gibt es daher in Gebäuden von Körperschaften öffentlichen Rechts nicht.

Werden Räume (wie dies in einem Amtsgebäude häufig vorkommt) zeitlich alternierend sowohl von einem (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art als auch hoheitlich genutzt, stellt deren Anteil am Gebäude nur insofern (fiktives) Betriebsvermögen dar, als diese durch den (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art genutzt werden (siehe VwGH 24.4.1980, 2730/77). Solche Räume fallen daher anteilig unter 1. und 2. obiger Einteilung und Räume der unter 5. und 6. genannten Art gibt es bei Körperschaften öffentlichen Rechts (ebenfalls) nicht.

Eine Aufteilung ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn eine der beiden Nutzungsarten von untergeordneter Bedeutung ist (rund 20% oder weniger). Ist der betrieblich genutzte Teil



geringfügig, liegt überhaupt kein Betriebsvermögen vor, für den betrieblich genutzten Teil steht jedoch eine AfA zu (siehe letztangeführtes Erkenntnis). Ist hingegen der hoheitliche Nutzungsanteil eines ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes geringfügig, stellt das gesamte Gebäude Betriebsvermögen dar und die Aufwendungen hierfür dürfen zur Gänze abgezogen werden. (Sofern nachstehend von ausschließlich und gebäudebezogen nicht bloß geringfügiger hoheitlicher Nutzung die Rede ist, ist damit nur die Nutzung eines ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes gemeint.) Die (spätere) private bzw. hoheitliche Nutzung ist dafür als Nutzungsentnahme anzusetzen (VwGH 28.1.1983, 82/14/0100, 0103 und 0104; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172).

**Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 steht somit für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt, jedoch nur geringfügig hoheitlich genutzten Gebäuden, der volle, für Leistungen im Zusammenhang mit nicht bloß geringfügig hoheitlich genutzten Gebäuden hingegen nur der anteilige Vorsteuerabzug zu, und zwar in jenem Verhältnis, in dem die Aufwendungen nach oben Gesagtem ertragsteuerrechtlich (fiktiv) abgezogen werden dürfen.**

Wie auch in der Entscheidung des UFS vom 2.3.2005, RV/1186-L/04, vertreten ist auf das Verhältnis abzustellen. Befremdend sind demnach die Ausführungen von Aigner/Prechtel in SWK 2005, Sonderheft "Gemischt genutzte Gebäude", 108, "der UFS habe in besagter Entscheidung offenbar versucht, das gemeinschaftsrechtlich unzulässige Überwiegensprinzip zum Teil dadurch zu vermeiden, indem er eine Aufteilung der Räume vornimmt und die einzelnen Räume einer gesonderten Betrachtung zuführt". Obzwar hier nicht von Bedeutung (die gegenständliche Entscheidung stützt sich nicht auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 bzw. 1994) trifft auch nicht zu, der UFS sei in der erstgenannten Entscheidung vom Überwiegensprinzip ausgegangen (siehe dazu näher die Ausführungen des Referenten in SWK 2005, S 432).

### **(Innerstaatliche) Rechtslage ab dem Beitrittszeitpunkt (1. Jänner 1995):**

Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 ist inhaltsgleich in das UStG 1994 übernommen worden. Nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Hievon besteht nach Z 1 folgende Ausnahme: Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

§ 2 Abs. 3 UStG 1972 ist in das UStG 1994 übernommen worden und auch die körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen betreffend Betriebe gewerblicher Art sowie die Abzugsberechtigung haben keine Änderungen erfahren.

Betreffend die Vorsteuerabzugsberechtigung für Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden war demnach der Wortlaut der innerstaatlichen Normen vor und nach dem Beitritt derselbe.

### **Vorsteuerabzug nach der 6. EG-Richtlinie:**

In der Rechtssache Lennartz war ua die Frage zu beantworten, ob ein Unternehmer die ihm für den Erwerb eines Kraftfahrzeugs in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer auch dann zur Gänze als Vorsteuer abziehen darf, wenn er das Fahrzeug überwiegend privat und nur zu einem geringen Teil unternehmerisch nutzt. Der EuGH hat hiezu mit Urteil vom 11. 7. 1991, C-97/90, ausgesprochen, dass im Fall von Einlagen in den unternehmerischen Bereich weder ein (nachträglicher) Vorsteuerabzug noch eine Vorsteuerberichtigung zusteht und dass die Mitgliedsstaaten grundsätzlich nicht befugt sind, das Recht auf Vorsteuerabzug deswegen einzuschränken, weil die Gegenstände nur in begrenztem Umfang für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten verwendet werden. Ein Unternehmer, der Gegenstände für Zwecke seines Unternehmens verwendet, hat daher im Zeitpunkt des Erwerbes ein Recht auf Vorsteuerabzug, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag.

Begründet hat dies der EuGH damit, dass nach Art. 6 der 6. EG-RL die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf oder für (andere) unternehmenfremde Zwecke einer steuerpflichtigen Dienstleistung gleichgestellt sei. Folglich sei anzunehmen, dass der Gegenstand in vollem Umfang für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wird.

Im Urteil vom 8. 5. 2003, C-269/00, Seeling, hat der EuGH hiezu ausgesprochen, dass ein Steuerpflichtiger, der ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat und (später) einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge (richtig wohl: Mehrwertsteuerbeträge) berechtigt und dementsprechend verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen.

Zur Begründung hat der EuGH auf die Urteile vom 4.10.1995, C-291/92, Armbrrecht, und vom 8.3.2001, C-415/98, Bakcsi, verwiesen, nach denen der Steuerpflichtige die Wahl hat, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes für die Anwendung der Sechsten Richtlinie zu seinem Unternehmen gehören soll oder nicht. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, so darf aus

den im Urteil Lennartz angeführten Gründen die Vorsteuer sofort und zur Gänze abgezogen werden.

Weiters hat er ausgesprochen, dass die Artikel 6 Abs. 2 lit. a und 13 Teil B lit. b der 6. EG-RL nationalen Rechtsvorschriften, nach welchen eine private Verwendung als eine – als Vermietung eines Grundstücks iSd Art. 13 Teil B lit. b – (zwingend) steuerfreie Dienstleistung behandelt wird, entgegenstehen. Eine solche Verwendung fällt nämlich (mangels Zahlung eines Mietzinses und mangels wirklicher Vereinbarung über die Nutzungsdauer und über das Recht, die Wohnung in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen) nicht unter die letztangeführte Vorschrift.

Im Urteil vom 14.7.2005, C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, hat der EuGH neuerlich die Ansicht vertreten, dass allein aufgrund der Zuordnung der volle Vorsteuerabzug zustehe (Rn. 24).

**Die genannten Urteile entsprechen weder dem Wortlaut noch dem Sinn der Richtlinie:**

Gemäß Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Nach Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Offensichtlich gibt es somit auch Fälle, in denen ein Gegenstand zwar dem Unternehmen zugeordnet ist, aber dennoch nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt hat. Dies kann seine Ursache im Bezug des Gegenstandes von einem Nichtunternehmer haben oder Folge einer Einlage oder der Ausführung (unecht) steuerfreier Umsätze sein. Denkbar ist jedoch auch, dass der Vorsteuerauschluss aus einem anderen (nachfolgend aufgezeigten) Grund eingetreten ist. Nach dem Wortlaut der letztangeführten Bestimmung steht damit aber jedenfalls fest, dass nicht schon allein aufgrund der Zuordnung der volle Vorsteuerabzug zusteht.

Entgegen den Ausführungen des Generalanwaltes in Rn. 60 seiner Schlussanträge vom 20. 1. 2005 in der Rechtssache C-434/03 ist daher zunächst nach Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL zu beurteilen, ob bzw inwieweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestand und nur

bejahendenfalls bzw insofern ist die nichtunternehmerische Nutzung einer Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL gleichgestellt. Demnach ist verfehlt, bei teilweiser nichtunternehmerischer Nutzung von vornherein von einer vollen Vorsteuerabzugsberechtigung auszugehen und dies (in einem zweiten Schritt) damit zu begründen, der volle Vorsteuerabzug stehe zu, weil die nichtunternehmerische Nutzung wegen des zustehenden Vorsteuerabzuges einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sei. Einen solchen Zirkelschluss hat der EuGH aber in den angeführten Urteilen (Lennartz, Seeling sowie Charles und Charles-Tijmens) gezogen (siehe auch Ruppe in SWK 1996, A 450 zum Urteil Lennartz). Auch Lohse in Achatz/Tumpl, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis. 69, bringt zum Ausdruck, dass eine Besteuerung von einer vorangegangenen Vorsteuerentlastung abhängig ist.

Ebenfalls unzutreffend weil widersprüchlich und zirkelschlussartig wäre die Argumentation, dass bei teilweiser unternehmerischer Nutzung zumindest ein teilweiser Vorsteuerabzug zustehe, weshalb auch die übrige, nämlich die nichtunternehmerische Nutzung wegen des teilweise zustehenden Vorsteuerabzuges einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sei, weshalb letztlich der Gegenstand zur Gänze für besteuerte Umsätze verwendet werde und daher zum vollen Vorsteuerabzug berechtige.

Aus Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL ist daher nicht die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug abzuleiten. Mit dem Passus "... wenn der Gegenstand zum teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat" bringt die Richtlinie nur zum Ausdruck, dass nicht nur der volle Vorsteuerabzug die Besteuerung (dem Grunde nach) auslöst, sondern auch ein egal aus welchem Grund nur teilweise zustehender. Genannte Bestimmung regelt nur die Höhe der Besteuerung. Eine solche ist nämlich nur hinsichtlich jenes Teils vorzunehmen, für den ein Vorsteuerabzug zustand (siehe unten).

Ua nach dem Urteil des EuGH vom 22. 2. 2001, C-408/98, Abbey National, Rn. 35, ist die Richtlinie so auszulegen, dass die Neutralität des Mehrwertsteuersystems gewahrt bleibt. Zweifellos widerspräche es besagter Neutralität, wenn bei einer späteren Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils der Vorsteuerabzug für nunmehr unternehmerisch genutzte Teile nicht zusteht. Aus Art. 6 der 6. EG-RL ergibt sich jedoch ohnehin, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zuordnen darf (Zuordnungswahlrecht). Bei (ursprünglich) voller Zuordnung eines teils für unternehmerische und teils für nichtunternehmerische Zwecke verwendeten Gegenstandes zum Unternehmensbereich stellt eine nachfolgende Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils somit keine Einlage dar, sondern berechtigt den Steuerpflichtigen zur Vorsteuerberichtigung (zu seinem Gunsten). Entgegen den offensichtlich einen Vorsteuerverlust bei späterer Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils verhindern wollenden Urteilen Lennartz, Seeling sowie

Charles und Charles-Tijmens ist demnach nicht "erforderlich", zwecks Verhinderung besagten Verlustes den sofortigen vollen Vorsteuerabzug zu gewähren.

Vielmehr widerspräche es sogar dem System der Mehrwertsteuer und dem Gebot der Gleichbehandlung, wenn auch hinsichtlich des tatsächlich nichtunternehmerischen Nutzungsanteils der Vorsteuerabzug zustünde (so auch Dziadkowski in Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht (UVR) 2005, 98).

Nach Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-RL wird ua die Entnahme eines Gegenstandes durch den Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Im Urteil vom 17. 5. 2001, C-322/99, Fischer, hat der EuGH hiezu ausgesprochen, es wäre mit dem von letztangeführter Bestimmung verfolgten Ziel der Gleichbehandlung nicht zu vereinbaren, bei Entnahme eines Gegenstandes diesen Gegenstand und die in ihn eingebauten Teile umfassend zu besteuern, obwohl der Gegenstand ursprünglich ohne Vorsteuerabzugsberechtigung erworben wurde und allein die nachträglich erworbenen Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Demnach sind bei Entnahme eines Gegenstandes, dessen Anschaffung nicht, sehr wohl aber spätere Anschaffungen von Bestandteilen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, nur die Bestandteile und diese auch nur insoweit, als sie zu einer im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht verbrauchten Werterhöhung geführt haben, der Besteuerung zu unterziehen.

Die Entnahme ist daher (wenn überhaupt) nur insoweit zu besteuern, als ein Vorsteuerabzug zustand. Die Richtlinie ist folglich nicht so zu verstehen, dass bereits eine teilweise Vorsteuerabzugsberechtigung unabhängig von deren Umfang die volle Besteuerung nach sich zieht. Der in Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-RL genannten Bedingung "wenn" ist somit die Bedeutung von "insoweit" beizulegen. Die gleichlautende Bedingung in Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL ist systemkonform ebenso auszulegen (so auch Lohse, aaO, 69).

Gegenstände bzw Teile hievon, die (auch) für die nichtunternehmerische Nutzung bestimmt sind, werden zunächst auch nicht neutral, aber potentiell zur Gänze unternehmerisch und erst bei tatsächlicher Nutzung (teilweise) nichtunternehmerisch verwendet. Die volle Vorsteuerabzugsberechtigung wäre jedoch nur aus der (unzutreffenden) gegenteiligen Beurteilung abzuleiten.

Obzwar nicht unmittelbar von Bedeutung ist zur Aussage im Urteil Seeling, die Privatnutzung dürfe nicht (zwingend) steuerfrei gestellt werden, noch anzumerken: Nach deutschem Recht unterliegt der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer. Die Vermietung von Grundstücken ist

steuerfrei. Der Unternehmer darf jedoch einen Umsatz, der danach steuerfrei ist, steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Wenn nun nach Ansicht des EuGH die Privatnutzung keine Vermietung darstellt, geht letztgenannte Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei Vermietungen ins Leere und kann daher gar nicht richtlinienwidrig sein.

**Somit steht sowohl nach dem Wortlaut als auch dem Sinn der Richtlinie für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gegenständen nur der anteilige Vorsteuerabzug zu.**

Wäre hingegen die Richtlinie so auszulegen, dass schon bei bzw wegen geringfügiger unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zusteht, würde nachstehend beschriebenes Beibehaltungsrecht zum Tragen kommen. Davon ausgenommen wären jene Fälle, die unter "Rechtslage ab 1. Jänner 1998" dargelegt, im Übrigen jedoch nicht gegenständlich sind bzw bei Körperschaften öffentlichen Rechts nicht auftreten. Aus systematischen Gründen und auch deswegen, weil in der Berufung aus besagten Fällen eine Richtlinienwidrigkeit auch in den anderen Fällen abgeleitet wird, wird auf diese jedoch (nachfolgend) eingegangen.

#### **Beibehaltungsrecht bzw Stillhalteklausele der Richtlinie:**

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL legt der Rat fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Bis zum diesbezüglichen (bisher nicht erfolgten) Inkrafttreten können die Mitgliedsstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Beibehaltungsrecht).

Wegen des grundsätzlichen Vorranges des Gemeinschaftsrechts bedeutet dies jedoch andererseits, dass neue, über die 6. EG-RL hinausgehende Ausschlüsse nicht normiert werden dürfen (Stillhalteklausele).

Ein Beibehaltungsrecht stellt schon seinem Wesen nach die vorrangige Norm dar. Andernfalls wäre es von vornherein wirkungslos.

Wie oben dargelegt sind die innerstaatlichen Vorschriften betreffend die Vorsteuerabzugsberechtigung für im Zusammenhang mit Gebäuden bezogene Leistungen (sogar wortgleich) in das UStG 1994 übernommen worden und auch die diesbezüglichen ertragsteuerrechtlichen Bestimmungen sind unverändert geblieben. Damit scheint kein Zweifel zu bestehen, dass Österreich (insofern) vom Beibehaltungsrecht Gebrauch gemacht hat.

In der Berufung wird dagegen eingewendet, § 12 Abs. 2 Z 1 UStG (offenbar gemeint 1972) habe nur die Zuordnung bzw Nichtzuordnung von Gegenständen zum Unternehmensbereich

und eben kein Vorsteuerabzugsverbot zum Inhalt. Dies trifft jedoch nicht zu: Selbst wenn die gesetzliche Fiktion, inwieweit eine Leistung als für das Unternehmen ausgeführt gilt, mit einer Zuordnung gleichzusetzen wäre, dürfte nämlich genannte Bestimmung nicht isoliert betrachtet, sondern müsste im Zusammenhang mit den übrigen den Vorsteuerabzug regelnden Normen gesehen werden. Gerade in der im § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 enthaltenen Fiktion liegt jedoch die Wurzel des (hier strittigen) Abzugsverbotes. Und dass bis 1994 nur ein anteiliger Vorsteuerabzug zustand, wird selbst in der Berufung nicht bestritten. Im Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH vom 29.3.2001, 2000/14/0155, hat der VwGH sogar ausgeführt, dass die (insofern) vergleichbare Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG bloß einen Vorsteuerausschluss bewirkt (siehe auch Aigner/Prechtel, aaO, 103). Auch in den Erkenntnissen vom 22.12.2004, 2001/15/0141, und vom 28.10.2004, 2001/15/0028, ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Norm, die eine Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt fingiert (dort § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG) und dadurch den Vorsteuerausschluss bewirkt, beibehaltbar ist.

Darüber hinaus hat besagte Fiktion nicht zur Folge, dass davon erfasste Leistungen bzw die diesen zugrundeliegenden Gegenstände nicht dem Unternehmen zuordenbar sind. Eine Zuordnung entfaltet ja nur dann Wirkung, wenn diese über das Ausmaß hinausgeht bzw in Fällen der (gänzlichen) Nichtzuordnung vom Ausmaß abweicht, in welchem der Gegenstand ohnehin als für das Unternehmen ausgeführt gilt. Es trifft daher ebenfalls nicht zu, dass nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG (offenbar gemeint 1994) eine Zuordnung von nichtunternehmerisch genutzten Teilen zum Unternehmen nicht zulässig war. Vielmehr stand es dem Unternehmer frei, unter Berufung auf die Richtlinie eine solche Zuordnung (mit der oa Wirkung, dass dem Unternehmer bei späterer Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils eine Vorsteuerberichtigung zu seinem Gunsten zusteht) vorzunehmen.

Dieses Ergebnis halten auch Aigner/Prechtel, aaO, 103, für möglich. Deren Begründung ist jedoch nicht zutreffend, weil innerstaatliche Normen bzw Ausschlüsse, deren Beibehaltung in Frage steht, auch ab dem Beitritt so wie nach (bisherigem) innerstaatlichen Verständnis und nicht "richtlinienkonform" auszulegen sind. Andernfalls würde das Beibehaltungsrecht seines Sinnes beraubt.

Die Zuordnung darf dabei getrennt für jede bezogene Leistung vorgenommen werden. Insofern kommt es auch bei nachfolgenden Bezügen (zB Gebäudeumbauten) oder späteren Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung eines Gegenstandes (vgl EuGH 8.3.2001, C-415/98, Bakcsi) nicht zu einer Festschreibung der ursprünglichen Zuordnung.

Entgegen den Berufungsausführungen ist der von Tumpel in ÖStZ 1998, 490, besprochene Fall nicht vergleichbar, weil im Gegensatz zur Lieferung eines Fahrzeuges die Lieferung eines

Gebäudes bzw Grundstückes (wie in Art. 13 Teil B lit. c der 6. EG-RL vorgesehen) steuerfrei ist (und nicht nicht steuerbar). Weiters liegt die von Tumpel als nicht mehr vom Beibehaltungsrecht gedeckt bezeichnete Herausnahme aus dem Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes wegen der beschriebenen Zuordnungsmöglichkeit nicht vor und selbst wenn wäre zumindest der Vorsteuerausschluss an sich vom Beibehaltungsrecht gedeckt.

Im Vorabentscheidungsersuchen C-434/03, Charles-Tijmens, hat das vorlegende Gericht im Hinblick auf das Urteil C-305/97, Royscot, Bedenken gegen die Beibehaltung diesbezüglicher Ausschlüsse (siehe Kolacny/Cagane, SWK 2004, S 417). In der Rechtssache C-434/03 ging es jedoch darum, inwiefern vor Inkrafttreten der 6. EG-Richtlinie nationale Ausschlüsse bestanden haben, die mit der 2. EG-Richtlinie vereinbar waren. Nur solche dürfen beibehalten werden. Nach Art. 11 Abs. 4 der 2. EG-Richtlinie waren nur Vorsteuerausschlüsse für Gegenstände und Dienstleistungen zulässig, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können. Deren konkrete Zweckbestimmung war hingegen unmaßgeblich und ein pauschaler Ausschluss jeder privaten Verwendung unzulässig. Die 2. EG-Richtlinie war jedoch für Österreich nie wirksam. Vielmehr stand vor dem Beitritt Österreichs das UStG 1972 in Geltung, nach welchem oben beschriebener Vorsteuerausschluss bestanden hat.

In Rn. 100 seiner Schlussanträge vom 20. 1. 2005 in der Rechtssache C-434/03 hat der Generalanwalt ausgeführt, er habe in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Lennartz dargelegt, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL die Beibehaltung einer allgemeinen Ausnahme nicht rechtfertige und der Gerichtshof habe in Rn. 35 den gleichen Standpunkt eingenommen. Abgesehen davon, dass der EuGH (wie der Generalanwalt selbst einräumt) nicht Bezug auf Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL genommen hat (ein Beibehaltungsrecht stand ja auch nicht in Frage), handelt es sich bei der gegenständlichen nicht um eine allgemeine, sondern um eine spezielle Ausnahme, weil diese nur Gebäude betrifft (siehe auch EuGH 5.10.1999, C-305/97, Royscot, sowie Aigner/Precht, aaO, 103). Falls die Ausführungen des Generalanwalts in oa Rn. 100 so zu verstehen sind, dass die Beibehaltung einer Differenzierung nach nichtunternehmerischer und unternehmerischer Nutzung generell durch Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL nicht gedeckt ist, verstoßen diese gegen den eindeutigen Wortlaut genannter Bestimmung.

Precht/Aigner vertreten in SWK 2005, S 671, mit Hinweis auf das Urteil Charles und Charles-Tijmens die Ansicht, auch die 2. EG-RL sei für Österreich bzw solche Länder, die erst nach Außerkrafttreten der 2. EG-RL beigetreten sind, beachtlich. Dies deshalb, weil Bestimmungen, die den Vorsteuerabzug einschränken, eng auszulegen seien und weil im Übrigen höchst fragwürdig erschiene, dass letztgenannte Mitgliedstaaten gegenüber jenen Staaten, die bereits während Geltung der 2. EG-RL Mitglieder waren, bevorzugt sein sollten.



Eine solche Auslegung sei auch im Sinn des vom EuGH ständig bemühten Harmonisierungsauftrages, den die 6. EG-RL verfolge, geboten. Die Einschränkung des Beibehaltungsrechts auf "bestimmte" Gegenstände und "bestimmte" Dienstleistungen sei damit dem Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL immanent. Ein genereller Ausschluss der privaten Verwendung sei ein pauschaler und mit Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL nicht vereinbar.

Dem ist entgegenzuhalten, dass dem Wortlaut nach eindeutige Bestimmungen keinen Auslegungsspielraum bieten, dass den bisherigen Mitgliedstaaten bei Unterzeichnung des Beitrittsvertrages bewusst sein musste, welche innerstaatlichen Ausschlüsse bestehen, womit diese Staaten eine allfällige Begünstigung neu beitretender Staaten in Kauf genommen haben, dass ein Beibehaltungsrecht seinem Wesen nach stets gegen eine Harmonisierung verstößt und dass ein Ausschluss wegen privater Verwendung "bestimmter" Gegenstände, nämlich Gebäude, schlichtweg kein pauschaler ist.

Im Urteil Charles und Charles-Tijmens, Rn. 35, hat der EuGH ausgesprochen, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL in Verbindung mit Art. 11 Abs. 4 der 2. EG-RL den Mitgliedstaaten nicht gestattet, einen Vorsteuerauschluss für alle Gegenstände des Steuerpflichtigen beizubehalten, soweit sie für dessen privaten Bedarf verwendet werden. (Wie bereits dargelegt war jedoch die 2. EG-RL für Österreich nie wirksam noch handelt es sich beim strittigen Vorsteuerauschluss um einen alle Gegenstände betreffenden.) Dem im Gegensatz dazu generalisierenden "Spruch" des besagten Urteils (eine vor Inkrafttreten der 6. EG-RL erlassene nationale Regelung, die dem Steuerpflichtigen nicht gestattet, für ein gemischt genutztes Investitionsgut den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen, sei richtlinienwidrig) ist daher nur jene Bedeutung beizumessen, die sich aus der Rn. 35 ergibt.

Auch Pernegger vertritt in UFSaktuell 2005, 136, mit Hinweisen auf EuGH-Urteile die Ansicht, dass der hier strittige Vorsteuerauschluss im Beibehaltungsrecht seine Deckung findet.

In der Berufung und der Literatur (Beiser/Pülzl, SWK 2004, S 444) wird unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8.1.2002, C-409/99, Metropol Treuhand und Stadler, jedoch argumentiert, von einer faktischen Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses für privat (bzw hoheitlich) genutzte Gebäudeteile könne schon deshalb nicht gesprochen werden, weil die Verwaltungspraxis den Vorsteuerabzug in der Zeit zwischen 1995 und 1997 bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung (Widmungserklärung) nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts in der Regel gewährt habe. (Laut Aigner/PrechtI, aaO, 117, decke sich Letzteres mit eigenem Wissen und auch die Finanzverwaltung, namentlich HR Dr. Sarnthein, habe dies bestätigt.) Unter innerstaatlichen Vorschriften seien nach dem letztangeführten Urteil nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken zu subsumieren (Rn. 49) und in Rn. 51 seien Ministerialerlässe nur als

eine der möglichen Begründungen für besagte Akte bzw Praktiken genannt, eine Einschränkung auf genannte Erlässe sei hingegen nicht erfolgt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH in besagtem Urteil das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses nur bei "ständiger" Gewährung des Vorsteuerabzuges verneint hat (Rn. 51). Da vor dem Beitrittszeitpunkt unzweifelhaft überhaupt keine Gewährung erfolgt ist, könnte gegenständlich das Beibehaltungsrecht nur aufgegeben worden sein. Analog wäre dies jedoch nur dann der Fall gewesen, wenn der Vorsteuerabzug (bei Berufung auf die Richtlinie) ab dem Beitrittszeitpunkt ständig gewährt worden wäre. Dass eine solche ständige Gewährung erfolgt sei, ist aber eine Behauptung: Es ist nämlich unerklärlich, woher ein derartiges (behauptetes) Wissen stammen soll, weil erst- und zweitinstanzliche Bescheide idR nicht veröffentlicht werden. Außerdem war der namentlich genannte Finanzbeamte damals (noch) nicht bundesweit zuständig (sondern nur für den Bereich jener Finanzlandesdirektion, für die er tätig war), weshalb er keinen umfassenden Überblick haben konnte. Auch bliebe offen, ab der "wievielten Einzelentscheidung" von einer Aufgabe auszugehen ist und welche Wirkung "gegenteiligen Einzelentscheidungen" zukommt. Die Aussagen des EuGH sind daher so zu verstehen, dass das Beibehaltungsrecht nur durch solche (den Vorsteuerabzug gewährende) Akte bzw Praktiken aufgegeben wird, hinter denen ein nach außen kundgemachter, einheitlicher Verwaltungswille (beispielsweise ein Ministerialerlass) steht. Ein derartiger Verwaltungswille wurde jedoch nie bekundet.

Selbst wenn die behauptete ständige Praxis bestanden hätte, wäre damit das Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben worden: Besagte Praxis wäre dann nämlich darauf zurückzuführen, dass sich die Finanzverwaltung infolge irriger Rechtsansicht gegen deren Willen gezwungen gesehen hat, den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren. Dies ist jedoch nicht mit jenem Fall vergleichbar, der letztgenanntem Urteil zugrundelag, weil es dort darum ging, dass die Finanzverwaltung von sich aus (ohne diesbezüglichen "Zwang" von außen) den Willen bekundet hat, bei bestimmten aufgelisteten Fahrzeugen den Vorsteuerabzug zuzulassen.

Dass der VwGH im Erkenntnis vom 30.10.2001, 2000/14/0204, ausgesprochen hat, bei gänzlicher Zuordnung zum Unternehmensbereich sei (für den Zeitraum 1995 bis 1997) der volle Vorsteuerabzug zulässig, wird ihm vom Aigner/Prechtl, aaO, 117, unterstellt. Die diesbezügliche Begründung (hielte der VwGH trotz voller Zuordnung nur den anteiligen Vorsteuerabzug für zulässig, hätte er die nachträgliche Zuordnung nicht zu problematisieren brauchen) ist zwar nicht von der Hand zu weisen, genausogut könnte man aber der Ansicht sein, der VwGH habe schon mangels wirksamer (weil nachträglicher) Zuordnung nicht darüber absprechen müssen, welche Folgen eine wirksame Zuordnung auslösen würde. Im Lichte des oa Vorabentscheidungsersuchens und der oa Erkenntnisse des VwGH vom 22.12.2004,

2001/15/0141, und vom 28.10.2004, 2001/15/0028, in welchen der VwGH die Vorsteuerauschlusswirkung und deren Beibehaltbarkeit vertreten hat, wird wohl der zweitgenannten "Auslegung" der Vorzug zu geben sein. Aber selbst wenn der VwGH in einem (anderen Erkenntnissen widersprechenden) Erkenntnis ausdrücklich und nicht bloß mutmaßlich die Ansicht vertreten hätte, allein aufgrund der vollen Zuordnung stehe der volle Vorsteuerabzug zu, läge darin noch keine "ständige Gewährung des Vorsteuerabzuges".

**Für in den Jahren 1995 bis 1997 bezogene Leistungen, die im Zusammenhang mit (gemischt genutzten) Gebäuden stehen, ergibt sich daher:**

Insofern die Richtlinie den Vorsteuerabzug stärker einschränken würde als das innerstaatliche Recht (dies ist bei gebäudebezogen geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung sowie hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. angeführten Räume am Gesamtgebäude haben, der Fall), ist das innerstaatliche Recht anzuwenden.

Ansonsten steht sowohl nach der Richtlinie als auch nach innerstaatlichem Recht nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Die oa laut VwGH vorzunehmende Aufteilung knüpft im Ergebnis daran an, inwieweit das Gebäude für steuerlich relevante Zwecke verwendet wird. Demnach ist nach der Richtlinie keine andere Aufteilung vorzunehmen. Die innerstaatliche Vorsteuereinschränkung ist daher sowohl dem Grunde als auch dem Umfang nach durch die Richtlinie gedeckt. Wenn nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zustünde, würde das Beibehaltungsrecht schlagend.

Da innerstaatlich ein gleichartiger bzw in genannten Fällen sogar weitreichender Vorsteuerabzug zulässig ist als nach der Richtlinie oder andernfalls das Beibehaltungsrecht zum Tragen kommt, ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges und dessen Umfang mit den innerstaatlichen Normen zu begründen.

**Demnach steht für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden auch ab dem Beitritt nur insoweit der Vorsteuerabzug zu, als die Aufwendungen hierfür ertragsteuerrechtlich (zumindest fiktive) Ausgaben darstellen.**

**(Innerstaatliche) Rechtslage ab 1. Jänner 1998:**

Mit dem AbgÄG 1997 wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 insofern ergänzt, als dem Unternehmer die Möglichkeit eingeräumt wird, "den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen".

Überdies wurde der Eigenverbrauch bei Grundstücken unecht steuerfrei gestellt, wobei auf diese Befreiung nicht verzichtet werden kann (§ 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994).

Genau so und nicht anders wurde die Rechtslage in der Entscheidung des UFS vom 2.3.2005 dargestellt (siehe auch Wiedergabe der Entscheidung in Aigner/Prechtel, aaO, 218). Es ist daher eine Unterstellung von Aigner/Prechtel, aaO, 95, der UFS habe darin ausgeführt, der Eigenverbrauch sei unecht von der Umsatzsteuer befreit worden, "um den dadurch entstehenden Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Anteils wieder auszuschließen".

Der Gesetzgeber hat somit nur innerstaatlich das bereits oben erwähnte Zuordnungswahlrecht normiert, nicht jedoch fingiert, dass auch Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stets zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Auch § 2 Abs. 3 UStG 1994 und die zugrundeliegenden körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen sind unverändert geblieben. Somit ist insofern gegenüber der bisherigen Rechtslage keine Änderung eingetreten.

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 liegt ein umsatzsteuerbarer Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Die Zuordnung eines Gegenstandes (bzw eines Anteils hiervon), dessen Lieferung nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, zum Unternehmensbereich bedeutet nicht, dass der Gegenstand (bzw dessen Anteil) dem Unternehmen dient. Vielmehr ist ja gerade das Gegenteil der Fall. Nur wenn gesetzlich fingiert wird, dass auch Lieferungen von nichtunternehmerisch genutzten Anteilen als für das Unternehmen ausgeführt gelten (dies ist bei Gebäuden nur bei der geringfügigen nichtunternehmerischen Nutzung sowie hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. angeführten Räume am Gesamtgebäude haben, der Fall) ist auch zu fingieren, dass diese Anteile dem Unternehmen dienen.

Daher kann hinsichtlich der dem Unternehmen zwar zugeordneten, jedoch dem Unternehmen nicht dienenden Gebäudeanteile von vornherein kein Eigenverbrauch vorliegen. Die (Neu)Regelung betreffend den "diesbezüglichen Eigenverbrauch" geht somit insoweit ins Leere. Dem Argument Prodingers in SWK 2005, S 508, nach ständiger Judikatur des VfGH sei jede Norm so auszulegen, dass sie einen Anwendungsbereich hat, ist entgegenzuhalten, dass es diesfalls keine richtlinienwidrigen innerstaatlichen Normen geben könnte. Gerade die Richtlinienwidrigkeit der hier strittigen Normen wird jedoch in der Berufung und (fast schon notorisch) in der Literatur (auch hinsichtlich anderer Normen) behauptet. Überdies hat die

(Neu)Regelung dann einen Anwendungsbereich, wenn dem Unternehmen dienende Gebäudeteile nach dem Jahr des Leistungsbezuges nichtunternehmerisch genutzt werden.

Selbst wenn § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 so auszulegen wäre, dass auch bloß zugeordnete Anteile dem Unternehmen dienen, würde dies an obiger Beurteilung nichts ändern: § 1 Abs. 1 letzter Unterabsatz, wonach eine Besteuerung gemäß lit. a nur dann erfolgt, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, ist nämlich system- und richtlinienkonform so auszulegen, dass unter "wenn" "insoweit" zu verstehen ist (vgl. EuGH 17.5.2001, C-322/99, Fischer). Damit scheidet auch unter diesem Gesichtspunkt mangels entsprechendem Vorsteuerabzug (siehe oben) von vornherein ein Eigenverbrauch aus.

Mangels (wirksamer) Steuerfreistellung ist das die Steuerfreistellung als unzulässig bezeichnende Urteil Seeling auch insofern für die österreichische Rechtslage (bis 1999) ohne Bedeutung und zieht das Argument von Aigner/Prechtl, aaO, 114, nicht, wonach Art. 28 Abs. 3 lit. b der 6. EG-RL der Einführung neuer Befreiungstatbestände entgegensteht.

Österreich hat mit innerstaatlicher Einräumung des Zuordnungswahlrechts nur eine richtlinienkonforme Angleichungsmaßnahme gesetzt, mit der (weil ins Leere gehenden) Normierung besagten "Eigenverbrauches" jedoch (entgegen den Berufungsausführungen und Beiser/Pülzl, aaO) keine richtlinienwidrige Kompensationsmaßnahme.

Das Recht, die genannten Vorsteuerauschlüsse beizubehalten, ist somit nicht aufgegeben worden. Dass dies dem Gesetzgeber offensichtlich nicht bewusst war, worauf besagte (Neu)Regelung hindeutet, ändert daran nichts. Das Beibehaltungsrecht bleibt nämlich ungeachtet einer auf Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL nicht Bedacht nehmenden und damit fehlerhaften Beurteilung durch den nationalen Gesetzgeber bestehen. Erst wenn sich der nationale Gesetzgeber dieses Ausschlussrechts durch eine entsprechende Änderung des innerstaatlichen Rechts begibt, geht es (unwiederbringlich) verloren. Eine solche Änderung hat er jedoch (wie oben ausgeführt) nicht vorgenommen.

Selbst unter der (unzutreffenden) Annahme, das Beibehaltungsrecht könne durch eine bloße (nicht zur anwendbaren Norm gewordene) Absicht des nationalen Gesetzgebers verloren gehen, wäre dies hier nicht der Fall. Gerade aus der "(Neu)Regelung" geht ja hervor, dass der Gesetzgeber am bloß anteiligen Vorsteuerabzug festhalten wollte.

Entgegen Aigner/Prechtl, aaO, 115, trifft demnach nicht zu, dass "außer Zweifel stehe, dass wegen der Neuregelung die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 jedenfalls ab 1998 einen vollen Vorsteuerabzug ermöglichen sollte, weil es sonst der Befreiung in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 nicht bedurft hätte". Demnach ist auch daraus nicht die Aufgabe des Beibehaltungsrechts abzuleiten.

Selbst wenn die Steuerfreistellung innerstaatlich wirksam geworden wäre, wäre diese vom Beibehaltungsrecht gedeckt, weil die Technik des Vorsteuerausschlusses geändert werden darf (siehe dazu näher "Rechtslage ab 1. Jänner 2000").

Bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung von Gebäuden sowie hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. angeführten Räume am Gesamtgebäude haben, schränkt die (Neu)Regelung die bisherige (raumanteilsbezogen) volle Vorsteuerabzugsberechtigung ein, weil im Ausmaß der tatsächlichen nichtunternehmerischen Nutzung ein zwingend unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorliegt, der einen diesbezüglichen Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 zur Folge hat.

Nur wenn die Richtlinie (abgesehen von beibehaltenen Ausschlüssen) so auszulegen wäre, dass schon bei geringer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zusteht, verstieße die (Neu)Regelung des Eigenverbrauches in den genannten Fällen (indirekt) gegen die Stillhalteklausele und wäre daher (wenn sich der Steuerpflichtige auf die Richtlinie beruft) insofern unwirksam. Selbst dies ließe jedoch nicht den (logischen) Schluss zu, die (Neu)Regelung verstoße auch in den übrigen Fällen (also zur Gänze) gegen die Stillhalteklausele bzw die Richtlinie und/oder mit der (Neu)Regelung sei das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses generell aufgegeben worden. Die gegenteiligen Berufungsausführungen und Literaturmeinungen (Beiser/Pülzl, SWK 2004, S 445 und Prodinger, SWK 2004, S 741) sind daher unzutreffend.

Die angenommene Richtlinienwidrigkeit läge nicht an den unverändert gebliebenen Bestimmungen betreffend den Vorsteuerabzug, sondern an der Steuerfreistellung. Will der Steuerpflichtige die Richtlinie angewendet haben, fielen somit auch die Steuerfreistellung (dh der Eigenverbrauch wäre steuerpflichtig), entscheidet er sich hingegen für das nationale Recht, wäre der Eigenverbrauch steuerfrei, es stünde aber nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Ein voller Vorsteuerabzug bei gleichzeitigem steuerfreiem Eigenverbrauch wäre demnach nicht zulässig (siehe auch EuGH 19.1.1982, Rs-8/81, Becker, Rn. 44).

**Für in den Jahren 1998 bis 1999 bezogene Leistungen, die im Zusammenhang mit (gemischt genutzten) Gebäuden stehen, ergibt sich daher:**

Sowohl nach der Richtlinie als auch nach innerstaatlichem Recht steht nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Auch hinsichtlich dessen Umfangs deckt sich nunmehr das innerstaatliche Recht in sämtlichen Fällen mit der Richtlinie. Die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges und dessen Umfang ist daher mit den innerstaatlichen Normen zu begründen.

**Somit steht für Leistungen, die in den Jahren 1998 bis 1999 bezogen wurden und die im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stehen, (nur) insoweit der Vorsteuerabzug zu, als die Aufwendungen hierfür ertragsteuerrechtlich (zumindest fiktive) Ausgaben darstellen. Hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an gebäudebezogen geringfügig nichtunternehmerisch genutzten Gebäuden sowie hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. genannten Räume am Gesamtgebäude haben, steht hingegen kein Vorsteuerabzug mehr zu.**

Wenn nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zustünde, wäre bloß der letzte Satz unzutreffen. Im Übrigen würde jedoch das Beibehaltungsrecht schlagend.

### **(Innerstaatliche) Rechtslage ab 1. Jänner 2000:**

Die bisherige Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 (Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden gelten nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Aufwendungen hierfür ertragsteuerrechtlich Ausgaben darstellen) ist durch nachstehende Regelung ersetzt worden:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstigen Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Nach lit. b gelten abweichend von lit. a Lieferungen und sonstige Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Gemäß lit. c kann der Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen 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.

Der Gesetzgeber hat damit fingiert, dass auch Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stets zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Somit würde grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zustehen. Fraglich ist jedoch, ob dieser durch die nunmehr möglicherweise schlagend werdende zwingende unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches infolge § 12 Abs. 3 UStG 1994 (danach ist der Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit die bezogenen Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ausgeschlossen) auf sein bisheriges Ausmaß begrenzt wird.

In der Literatur (Beiser/Pülzl, aaO; Proding, SWK 2004, S 553 sowie S 738; Aigner/Precht, aaO, 111) und der Berufung wird (schon für Zeiträume ab 1998) die Meinung vertreten, dass eine solche Einschränkung richtlinienwidrig sei.

Wie bereits ausgeführt steht nach der Richtlinie nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Eine diesbezügliche innerstaatliche Umsetzung mit einer Technik, die grundsätzlich nach der Richtlinie nicht vorgesehen ist (nämlich einer Steuerfreistellung, die in Art. 28 Abs. 3 lit. b der 6. EG-RL keine Deckung findet), ist daher dennoch zulässig.

Wenn nach der Richtlinie nur der volle Vorsteuerabzug zustünde, läge nur bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung von Gebäuden sowie hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. angeführten Räume am Gesamtgebäude haben, eine vom Beibehaltungsrecht nicht gedeckte Einschränkung vor (siehe "Rechtslage ab 1. Jänner 1998"), nicht jedoch hinsichtlich der übrigen Gebäudeanteile: Wie bereits dargelegt geht das Beibehaltungsrecht allen anderen Regelungen vor. Demnach ist auch eine grundsätzlich von der Richtlinie nicht gedeckte innerstaatliche Steuerbefreiung (siehe oben Art. 28 Abs. 3 lit. b der 6. EG-RL) dann wirksam, wenn das Beibehaltungsrecht zum Tragen kommt. Letzteres ist dann der Fall, wenn der Umfang des zulässigen Vorsteuerabzuges im Ergebnis unverändert bleibt (bzw nicht verringert wird). Durch den zwingend unecht steuerfreien Eigenverbrauch wird iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 nun dasselbe Ergebnis erzielt wie nach der bisherigen Rechtslage. Auf welche Art und Weise der nationale Gesetzgeber dieses Ergebnis erzielt, ist unmaßgeblich, zumal dem Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL nicht zu entnehmen ist, der Wortlaut der innerstaatlichen Einschränkungsbestimmungen müsse unverändert bleiben (so auch Tumpel in Achatz/Tumpel, 38; siehe Aigner/Prechtel, aaO, 112). Diese Art der Beibehaltung des Ausschlussrechts hätte auch keine anderweitigen (nachteiligen) Folgen für den Steuerpflichtigen. Die nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeanteile gelten zwar nunmehr nicht bloß dem Unternehmen zugeordnet, sondern als für dieses ausgeführt. Faktische Änderungen ergeben sich hieraus aber nicht. Insbesondere besteht nach wie vor bei nachträglicher Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils das Recht auf Vorsteuerberichtigung. Das Beibehaltungsrecht wäre damit nicht aufgegeben worden.

Nach dem Urteil vom 4.10.1995, C-291/92, Armbrrecht, darf ein Unternehmer auch einen Gegenstand oder einen Teil hievon selbst bei unternehmerischer Nutzung in seinem Privatvermögen belassen. Somit steht es dem Unternehmer frei, trotz gesetzlicher Fiktion der Ausführung für das Unternehmen dieselbe Zuordnung wie nach der Rechtslage vor 2000 vorzunehmen.

Ob sich der nationale Gesetzgeber der Folgen seines Wirkens bewusst war, ist aus bereits angeführten Gründen nicht von Bedeutung. In der in der gesetzlichen Fiktion der vollen Zuordnung bestehenden potentiellen Begünstigung der Steuerpflichtigen für den Fall der nachträglichen Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils ist im Hinblick auf die nach (zwar verfehelter, jedoch) offensichtlicher Ansicht des Gesetzgebers bereits ab 1998 gegebene



unverzichtbare unechte Steuerfreistellung des diesbezüglichen Eigenverbrauches auch keine Absicht des Gesetzgebers zu erkennen, den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren.

**Für in den Jahren 2000 bis 2003 bezogene Leistungen, die im Zusammenhang mit (gemischt genutzten) Gebäuden stehen, ergibt sich daher:**

Sowohl nach der Richtlinie als auch nach innerstaatlichem Recht steht nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Auch hinsichtlich dessen Umfangs deckt sich das innerstaatliche Recht mit der Richtlinie. Die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges und dessen Umfang ist daher mit den innerstaatlichen Normen zu begründen.

**Somit steht für Leistungen, die in den Jahren 2000 bis 2003 bezogen wurden und die im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stehen, infolge (unechter) Steuerbefreiung der nichtunternehmerischen Nutzung (unverändert) nur der anteilige Vorsteuerabzug zu.**

Wenn nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zustünde, würde für Leistungen im Zusammenhang mit gebäudebezogen geringfügig nichtunternehmerisch genutzten Gebäuden sowie auch hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils an dem Anteil, den die unter 5. genannten Räume am Gesamtgebäude haben, der (volle) Vorsteuerabzug zustehen. Im Übrigen würde jedoch das Beibehaltungsrecht schlagend und damit nur der anteilige Vorsteuerabzug zustehen.

**Dies bedeutet für den konkreten Fall:**

Das fragliche Gebäude wird gemischt genutzt. Nach den richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften steht somit nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Wenn nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zustünde, wäre (infolge Beibehaltung des diesbezüglichen Ausschlusses) ebenfalls nur der anteilige Vorsteuerabzug zu gewähren, zumal es in Gebäuden von Körperschaften öffentlichen Rechts Räume der unter 5. angeführten Art nicht gibt und auch keine bloß geringfügige nichtunternehmerische Nutzung vorliegt.

Die Nutzungsverhältnisse bzw deren Neuberechnung sind unstrittig und es besteht kein Grund zur Annahme, dass die Nutzungsverhältnisse unzutreffend ermittelt worden sind.

**Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen und der Vorsteuerabzug wie vom Finanzamt beantragt zu reduzieren.**

Da sich die Entscheidung nicht auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stützt, war auf die diesbezüglichen Berufungsausführungen nicht einzugehen.

---

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. August 2005