



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Karl Fink, Dr. Wolfgang Bartosch (Arbeiterkammer) und Mag. Christiane Riel-Kinzer (Wirtschaftskammer) im Beisein der Schriftführerin VB Claudia Schmolzer über die Berufung des Bw., Vermietung, Graz, vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 13. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, vertreten durch HR Mag. Wolfgang Puchleitner nach der am 15. März 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat in den Jahren 2002 und 2003 ein Wohn- und Betriebsgebäude errichtet, das seit September 2003 im unbestrittenen Ausmaß von 38,18 % an die W. GmbH vermietet wird, während das restliche Gebäude (61,82 %) eigenen Wohnzwecken dient.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Hinweis auf Rz 1912 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 lediglich die auf den vermieteten Gebäudeanteil entfallenden Vorsteuern anerkannt sowie die ab September 2003 vorgenommene

Eigenverbrauchsbesteuerung rückgängig gemacht und dies damit begründet, dass das österreichische Umsatzsteuergesetz bereits vor dem Beitritt zur Europäischen Union den Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nur insoweit zugelassen habe, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde vom Bw. folgendermaßen begründet:

Einerseits sei zu bemerken, dass das Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 entgegen der verbalen Begründung die abzugsfähigen Vorsteuern aus den Baukosten nicht mit 38,18 %, sondern lediglich mit 31,18 % anerkannt habe und andererseits werde mit nachstehender Begründung für beide Streitjahre der Vorsteuerabzug für 100,00 % der Baukosten (dh. auch hinsichtlich des Anteiles der Privatnutzung in Höhe von 61,82 %) begehrt:

Die angefochtenen Bescheide stützten sich offenkundig auf die Änderung bzw. Ergänzung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vom 21. Juni 2004. Darin vertrete das BMF die Auffassung, das Urteil des EuGH C-269/00, wonach bei einem gemischt genutzten Gebäude auch der Vorsteuerabzug für den privaten Teil zustehe und andererseits der Eigenverbrauch umsatzsteuerpflichtig sei, sei für Zeiträume bis 31. Dezember 2003 nicht anwendbar, weil Österreich von der Ausnahmeregelung des Artikel 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht habe. Danach könne ein Mitgliedstaat die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Vorsteuerauschlüsse beibehalten. Im Zeitpunkt des Beitrittes (1.1.1995) habe grundsätzlich ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für die Verwendung eines gemischt genutzten Grundstückes für nicht unternehmerische Zwecke bestanden, weil ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücken nur insoweit zulässig war, als die Entgelte nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Nur insoweit hätten die Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt gegolten.

"Gerade diese Rechtslage hat Österreich aber ab 1.1.1998 in einem ersten Schritt und ab 1.1.2000 in einem zweiten Schritt endgültig wegen EU-Widrigkeit aufgegeben. Seit 1.1.2000 gelten nämlich Leistungen bei einem gemischt genutzten Gebäude zu 100,00 % als für das Unternehmen ausgeführt und es bedürfte einer ausdrücklichen Erklärung des Abgabepflichtigen, wenn er nur den betrieblich oder unternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmensbereich zuordnen wollte. Damit ist aber der am 1.1.1995 bestehende Vorsteuerauschluss vom österreichischen Gesetzgeber selbst abgeschafft worden. Für die Jahre ab 1.1.2000 kann sich daher der österreichische Gesetzgeber nicht auf eine Rechtslage

berufen, die nur bis Ende 1999 gegolten hat. Für die Jahre 2000 bis 2003 stützt sich der Vorsteuerauschluss für den nicht unternehmerischen Gebäudeteil ausschließlich auf die unechte Umsatzsteuerbefreiung des Nutzungseigenverbrauchs von Gebäuden. Eben diese unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs hat der EuGH aber als EU-widrig aufgehoben. Wenn sich das BMF in den Umsatzsteuerrichtlinien auf einen Vorsteuerauschluss beruft, den Österreich selbst mit Ende 1999 abgeschafft hat, so kann dies lediglich als Versuch angesehen werden, möglichst viele Abgabepflichtige von der Geltendmachung des ihnen zustehenden Vorsteuerabzuges abzuschrecken bzw. Vorsteuerrückzahlungen nach Möglichkeit zu erschweren und zu verzögern.

Wie wenig Gesetzgeber und BMF auf die Interpretation in den Umsatzsteuerrichtlinien vertrauen, zeigen die gesetzlichen Änderungen ab 1.5.2004, nämlich

- a) Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauchs für Gebäudenutzung ab Mai 2004
- b) Verlängerung der Vorsteuerkorrekturperiode von zehn auf zwanzig Jahre bei gemischt genutzten Gebäuden, die zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sind und bei denen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privaten Teiles geltend gemacht werden konnte
- c) Einkommensteuerpflicht derartiger Vorsteuerrückerstattungen"

Zur insbesondere EU-rechtlichen Kritik an der neuen Gesetzeslage werde auf Prodingen, SWK 13/2004, S 496-500, verwiesen.

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. Hievon 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 private Nutzung (im gegenständlichen Fall: 61,82 %) 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; Prodingner, Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude ("Seeling") in SWK 2004, S 738ff) 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 erkennenden Senates im Anwendungsbereich des UStG 1994 keinesfalls zwingend die vom 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 hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Eine diesbezüglich gleich lautende Bestimmung findet sich im Übrigen auch im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 im Rahmen der 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 Eigenverbrauches 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 (61,82 %) 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 Vorsteuerauschlussregelung 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 Vorsteuerauschlusses bei gemischt genutzten Gebäuden bewirken, sondern im Ergebnis lediglich der Beibehaltung des bestehenden Vorsteuerauschlusses 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 Vorsteuerauschlussregelung 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 hierfür 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 erkennenden Senates keinesfalls als Begründung für den Rechtsstandpunkt des 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 UFS Linz am 2. März 2005 unter RV/1186-L/04 eine im Gegenstand abweisende Berufungsentscheidung erlassen hat.

Bezüglich des Streitjahres 2002 war der Berufung insoweit stattzugeben, als vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid von den gesamten Vorsteuern aus den Baukosten in Höhe von € 16.371,34 die auf die unternehmerische Nutzung des Grundstückes entfallenden Vorsteuern nicht im unbestrittenen Ausmaß von 38,18 % (= € 6.250,58), sondern lediglich im Ausmaß von 31,18 % (= € 5.104,58) zum Abzug gebracht worden sind. Somit betragen die abzugsfähigen Vorsteuern des Streitjahres 2002 ohne Einfuhrumsatzsteuer lt.

Berufungsentscheidung € 11.824,97 (Vorsteuern lt. ursprünglicher Umsatzsteuererklärung in Höhe von € 5.574,39 zuzüglich abzugsfähige Vorsteuern aus Baukosten lt.

Berufungsentscheidung in Höhe von € 6.250,58).

Hinsichtlich der im Wege der Berufungsergänzung vom 9. Februar 2005 in Höhe von € 745,54 zusätzlich geltend gemachten Vorsteuern (über Vorhalt des Referenten wurden die Bezug habenden Originalrechnungen mit der Eingabe vom 1. März 2005 vorgelegt) im Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen gemischt genutzten Gebäudes ist unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen lediglich der auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallende Vorsteuerbetrag in Höhe von € 284,65 (38,18 % von € 745,54) abzugsfähig. Somit betragen die abzugsfähigen Vorsteuern des Streitjahres 2003 lt. Berufungsentscheidung € 11.636,56 (abzugsfähige Vorsteuern lt. angefochtener Bescheid € 11.351,91 zuzüglich zusätzliche Vorsteuern lt. Berufungsergänzung € 284,65).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 15. März 2005