



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SGF, vom 5. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 6. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin begann im August 2003 mit der Errichtung einer Sporthalle, deren Fertigstellung erfolgte im September 2004. Die Sporthalle wird sowohl für schulische (also hoheitliche und daher nichtunternehmerische) und als auch für unternehmerische Zwecke (Vermietung) verwendet. Die diesbezüglichen Nutzungsverhältnisse betragen unstrittig 46% zu 54%. Das Finanzamt gewährte nur einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 54%.

**In der dagegen eingebrachten Berufung wurde betreffend das Jahr 2003 zusammenfassend folgendes eingewendet:**

- § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG in der Fassung 01.01.1995 stellt eine gemeinschaftsrechtswidrige Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen dar. Auf Basis der Judikatur des EuGH ist eine solche Ausnahme kein reiner Vorsteuerauschluss und kann daher nach Art. 17 Abs. 6 der 6. RL auch nicht beibehalten werden.
- Auch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG ist für gemischt genutzte Gebäude nicht anwendbar, da sie gerade vollunternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter zum Regelungsinhalt hat, bei denen für bestimmte Aufwendungen dann aus ertragsteuerlichen Gründen der Vorsteuerabzug nicht zusteht.
- Durch die Novelle 1998 wurde die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen ermöglicht und nach den Erläuterungen sehr bewusst kompensatorisch ein Vorsteuerabzug durch einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch verhindert. Es entspricht der ganz herrschenden Judikatur des EuGH, dass die volle Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen auch den

grundsätzlichen vollen Vorsteuerabzug vermittelt (vgl. die Hinweise etwa auf das Urteil Seeling).

- Diese Neuregelung stellt aber sowohl formell als auch materiell eine völlig neue Anordnung dar, die aufgrund ihres unterschiedlichen Wirkungsbereiches auch - in eventu - nicht als Fortführung eines Vorsteuerauschlusses zum 01.01.1995 gesehen werden kann.
- Durch die neuerliche Novelle im Jahr 2000 mit voller Zuordnung zum Unternehmensbereich hat sich umso mehr eine Änderung in der Zuordnung, im korrespondierenden Vorsteuerabzug und einem Vorsteuerauschluss aufgrund des Eigenverbrauches ergeben. Es kann daher nicht von einer Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses gesprochen werden.

### **Betreffend das Jahr 2004 wurde eingewendet:**

Das Finanzamt beruft sich darauf, dass nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG der „Eigenverbrauch“ eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Diese Bestimmung gilt seit 1.5.2004. Korrespondierend wurde in § 12 Abs 3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt. Nach dem Finanzausschuß (FA 436 BlgNR XXII GP) basiert die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die „konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen würde“ und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorläge.

Nach den UStR 2000 Rz 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neuregelung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. Dies wird auch von der verwaltungsnahen Literatur (Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902) so gesehen („Das Ergebnis entspricht der bis 2003 geltenden unechten Steuerbefreiung“).

Tatsächlich war der Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes bis 31.12.2003 unecht von der Umsatzsteuer befreit, sodass korrespondierend ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Teile nicht möglich war.

Vom EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) wurde erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei. Der Eigenverbrauch sei sohin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.

Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nicht steuerbaren Eigenverbrauches wäre also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt greift.

Nach dieser Bestimmung wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedsstaaten können jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Anwendung dieser Ausnahmebestimmung auf privat genutzte Grundstücksanteile ist jedoch nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar:

Schon allgemein kann gesagt werden, dass nach der ganz einheitlichen Judikatur des EuGH in der Umsatzsteuer das Grundprinzip der Neutralität herrscht. Dies bedeutet zum einen, dass Ausnahmebestimmungen von diesem Grundprinzip immer eng auszulegen sind, zum anderen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug weitest möglich auszulegen ist (vgl. hiezu z. B. Prodinger, SWK-Heft 12/2004, S 447 (607) mit ausführlichen Hinweisen auf die Judikatur des EuGH, zB EuGH 22.6.1993, C-333/91, Sofitam; 8.3.1988, C-165/86, Intiem u.a.).

Der EuGH hat sich, soweit ersichtlich, erst einmal direkt mit der Ausnahmebestimmung des Artikel 6 Abs 2 Satz 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auseinander gesetzt, nämlich in der Rechtssache Kühne (vgl. Schlußantrag GA vom 2.3.1989, dazu EuGH 27.6.1989, C-50/88).

Der Gerichtshof hat, basierend auf den Ausführungen des Generalanwaltes, festgestellt, dass diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen sei. Sie könne daher jedenfalls nicht die Wirkung haben, dass eine Besteuerung des Eigenverbrauches auch dann vorgesehen werden kann, wenn der bezügliche Gegenstand gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Aufgrund der engen Auslegung kann die Ausnahmebestimmung daher nur so gesehen werden, dass Mitgliedsstaaten auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen verzichten könnten. Der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauches eines gemischt genutzten Grundstückes wäre daher vom äußersten Wortsinn der Bestimmung noch gedeckt, obschon diese eng auszulegen ist.

Eine völlig schrankenlose Verzichtsmöglichkeit der Mitgliedsstaaten würde jedoch dem erwähnten Prinzip der Neutralität, das vom EuGH stets betont wird, widersprechen.

Dies zeigt auch ein Vergleich zu anderen Ausnahmebestimmungen:

Im Gegensatz zu Art 6 Abs 2, der den Verwendungseigenverbrauch den Dienstleistungen gleichstellt, stellt Art 5 Abs 6 den Entnahmeeigenverbrauch der Lieferung gleich (vgl. hierzu EuGH 8.3.2001, C-415/98 Bakcsi). Auch Art 5 Abs 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kennt eine Ausnahmebestimmung. Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zum Zwecke des Unternehmens fallen nämlich nicht unter den Eigenverbrauch. Dies bedeutet, dass sämtliche Entnahmen eines Gegenstandes der Lieferung gleichgestellt werden sollen. Nur in ganz speziellen, wirtschaftlich offensichtlich nicht bedeutsamen Ausnahmefällen soll die Besteuerung hintangehalten werden. Im Ergebnis handelt es sich wohl um eine Vereinfachungsmaßnahme. Ein Ergebnis, dass Ausnahmen bei Lieferungen nur sehr eingeschränkt, bei sonstigen Leistungen jedoch schrankenlos möglich wären, ist jedenfalls unbillig.

Eine weitere Ausnahmebestimmung von der Eigenverbrauchsbesteuerung kennt Art 5 Abs 8 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Mitgliedsstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Auch hier dürfen keine Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden.

Es zeigt sich also zunächst, dass auch diese Ausnahmebestimmung, die ebenfalls dem Bereich der Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) bzw. des (nach österreichischer Diktion) Eigenverbrauches zuzuordnen ist, einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hat.

Auch wird vom EuGH bzw. den jeweiligen Generalanwälten (vgl. die Rechtssachen Abbey National (EuGH 22.2.2001, C-408/98; Schlußantrag GA 13.4.2000) und ebenso Fax World (EuGH 29.4.2004, C-137/02, Schlußantrag GA 23.10.2003) ausgeführt, dass eine Vereinfachungsvorschrift vorläge. Es soll nicht eine hohe Umsatzsteuer bei der Übertragung des Gesamtvermögens ausgewiesen werden, die ohnedies wieder als Vorsteuer rückgeholt werden könnte. Es soll vielmehr vermieden werden, ein entsprechendes Umsatzsteuervolumen zahlungsflußmäßig abwickeln zu müssen.

Der EuGH ist hinsichtlich der Frage, ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig sind, im Sinne des erwähnten Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluß gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhanges des Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorumsätze zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden muß. Damit hat der EuGH sogar frühere, engere Judikatur hinter sich gelassen.

Daraus ergibt sich aber, dass die Ausnahmebestimmung des Art 5 Abs 8 ebenfalls eng auszulegen ist und nur einen bestimmten Anwendungsbereich hat, jedenfalls also Art 6 Abs 2

kein unbeschränkter Anwendungsbereich zugemessen werden kann. Wenn aber die (immer mit der Kombination des Vorsteuerabzuges zu sehende) Auswirkung von Art 5 Abs 8 im Regelfall die Steuerneutralität ist (d. h. Vorsteuerabzug trotz Nichtsteuerpflicht des Umsatzes), so kann offensichtlich Art 6 Abs 2 keine Bedeutung dahingehend zugemessen werden, dass zum einen Mitgliedsstaaten hier schrankenlos wirtschaftlich bedeutsame Gegenstände (aber auch wieder nicht alle Gegenstände) von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausnehmen können, umgekehrt den Vorsteuerabzug ausschließen dürfen.

Bedeutsam ist weiter, dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in manchen Bestimmungen Abweichungen oder Einschränkungen der erwähnten Grundprinzipien insbesondere des Vorsteuerabzugs vorsieht.

Diese Bestimmungen haben aber wiederum zum Inhalt, dass zum einen ihr Anwendungsbereich eng ist, sie also nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen anwendbar sind, zum anderen, dass eine Konsultation oder Zustimmung eines weiteren Organes notwendig ist.

So ist nach Art 17 Abs 7 ein Ausschluß von Investitionsgütern oder anderen Gegenständen von der Vorsteuerabzugsregelung möglich, wenn diese zum einen aus Konjunkturgründen geschieht, zum anderen die in Art 29 vorgesehene Konsultation eingehalten wird.

Auch Art 27 kennt als Vereinfachungsmaßnahmen bestimmte Sondermaßnahmen, die die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen. Diese Maßnahmen dürfen die im Stadium des Endverbrauchs fällige Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

Auch hier ist eine nur sehr enge Einschränkung des allgemeinen Grundprinzips der Wettbewerbsneutralität möglich, wobei die Fälle ausdrücklich geregelt sind und unter der Teleologie der Vereinfachungsmaßnahme stehen. Zusätzlich ist hier wiederum eine Ermächtigung des Rates (auf Vorschlag der Kommission) notwendig.

Es zeigt sich daher, dass die genannten anderen Ausnahmebestimmungen jeweils einen deutlich engeren Anwendungsbereich haben und oftmals nur durch zusätzliche Genehmigungen erreichbar sind. Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen und der weiten Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergibt sich also auch hieraus, dass der Bestimmung des Art 6 Abs 2 2. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Bedeutung zugemessen werden kann, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauches von der Besteuerung ausgenommen werden können (und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt wird).

Weiters spricht gegen die Anwendbarkeit von Art 6 Abs 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als Basis für die neue Bestimmung des § 3a UStG sowohl die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die Teleologie der neuen innerösterreichischen Rechtslage.

### **In einer Ergänzung führte der steuerliche Vertreter aus:**

Voller Vorsteuerabzug zwischen 1.1.2004 und 30.4.2004:

Mit der Gesetzesnovelle 2003, die mit 01.01.2004 in Kraft treten, wurde die Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch beseitigt. Der Eigenverbrauch ist daher ab diesem Zeitpunkt als steuerpflichtiger Umsatz zu behandeln. Eine gleichzeitige Einschränkung des Vorsteuerabzugs wurde nicht verfügt, sodass für ab 1.1.2004 bezogene Leistungen in Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden jedenfalls ein voller Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.

Mit der Gewährung eines vollen Vorsteuerabzugs hat Österreich nun auch formell sein Recht verwirkt, sich für spätere Zeiträume auf die Vorschrift des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinien berufen zu können. Die Steuerpflicht des Eigenverbrauchs bestand bis 30.4.2004. In diesem Zeitraum kann jedenfalls ein voller Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Die in diesem Zeitraum für die Errichtung der Sporthalle angefallene Vorsteuer beträgt € 123.767,95.

Vorsteuerabzug ab 1.5.2004:

Im Zeitraum von 1.5.2004 bis 31.12.2004 sind für die Errichtung der Sporthalle Vorsteuern in Höhe von € 314.835,31 angefallen, sodass die Vorsteuern des Kalenderjahres 2004 für die Sporthalle insgesamt € 438.603,26 betragen.

Nachdem der Gesetzgeber mit 1.1.2004 eine dem Gemeinschaftsrecht entsprechende Regelung betreffend gemischt genutzte Gebäude eingeführt hat, entschloss er sich zum 1.5.2005, neuerlich eine Gesetzesänderung vorzunehmen. Unter Hinweis auf die durch Art. 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-Richtlinie (im Folgenden lediglich als Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie bezeichnet) eingeräumte Möglichkeit, Abweichungen von der Besteuerung des Eigenverbrauchs vorzusehen zu können, sofern dadurch keine Wettbewerbsverzerrung resultieren, normierte er in § 3a Abs. 1 a Z. 2 letzter Satz UStG, dass die private Nutzung nicht steuerbar ist.

Korrespondierend wurde in § 12 Abs 3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt. Nach dem Finanzausschuss (FA 436 BlgNR XXII GP) basiert die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten die unentgeltliche private Verwendung dieser Gegenstände als Lieferung zu betrachten, die nicht gegen Entgelt erfolgt und deshalb nicht besteuert wird, sofern es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommt. Der Gemeinschaftsgesetzgeber akzeptiert somit abweichende Regelungen solange, als daraus keine Wettbewerbsverzerrung resultiert. Die nationale Regelung soll nach Auffassung des Gesetzgebers die exakt gegenteilige Wirkung haben. Die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauchs soll erst dazu beitragen, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die „konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen würde“ und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorläge.

Da Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie eine Ausnahmebestimmung darstellt und diese nach der Rechtsprechung des EuGH eng auszulegen sind, dürfte eine Umkehrung des Sinngehaltes dieser Vorschriften nicht zulässig sein.

Die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen ist nicht Gegenstand von Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie. Diesem Zweck sollen andere Regelungen dienen. So soll bspw. die in Art. 6 Abs. 2 erster Satz der 6. MwSt-Richtlinie normierte Steuerpflicht für die private Nutzung jenen Vorteil ausgleichen, den ein Unternehmer hätte, wenn er Gegenstände oder Leistungen in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger bezieht, sie jedoch anschließend für private Zwecke verwendet. Die Besteuerung der Lieferung und Leistungen des Steuerpflichtigen an sich selbst soll eine Gleichstellung des Steuerpflichtigen, der eine Leistung aus dem eigenen Unternehmen bezieht, mit einem Letztverbraucher sicherstellen.

Es soll damit erreicht werden, dass der Steuerpflichtige, der Betriebsgegenstände privat verwendet, so behandelt wird, als ob er die Gegenstände als Privatperson ohne Recht auf Abzug erworben hätte. Auch die in Art. 20 der 6. MwSt-Richtlinie vorgesehene Berichtigung ursprünglicher Vorsteuerbeträge soll Wettbewerbsverzerrungen vorbeugen, die dadurch entstehen können, dass der Gegenstand nicht mehr, wie zunächst vorgesehen, für Zwecke besteufter Umsätze verwendet wird, sondern zur Ausführung steuerfreier oder nicht steuerbarer Umsätze – und umgekehrt – dient. Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie bietet demgegenüber jedoch keine Ermächtigung für die Mitgliedstaaten, Wettbewerbsverzerrungen auf dieser Grundlage verhindern zu können. Diese Bestimmungen lässt nur Ausnahmeregelungen zu, sofern dadurch keine Wettbewerbsverzerrung entsteht (vergleiche dazu Precht/Aigner, SWK-Sonderheft „Gemischt genutzte Gebäude“, Juni 2005, S. 120f).

Vom EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) wurde erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei. Der Eigenverbrauch sei sohin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.

Der EuGH in der Rs. Seeling bereits deutlich hervorgehoben, dass die bloß teilweise Korrektur der Vorsteuerabzüge Folge einer bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers ist und nicht dazu führen kann, dass eine weite Auslegung eines anderen Artikels dieser Richtlinie geboten wäre. Die durch Art. 6 Abs. 2 bzw. Art. 20 der 6. MwSt-Richtlinie bewirkten Vorteile sind daher Folge des von der Richtlinie bewusst gewählten Systems der privaten Verwendung. Eine extensive Auslegung des Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-Richtlinie, um diese Wirkungen entgegenzutreten, kommt daher nicht in Betracht. Vielmehr sind diese Vorteile, welche die Richtlinie dem Steuerpflichtigen durch deren Systematik einräumt, gewollt und können nicht durch abweichende nationale Bestimmungen ausgehebelt, adaptiert oder ins Gegenteil verkehrt werden.

Auf diese vom Richtliniengeber offenbar bewusst akzeptierte Wirkung hat auch der GA in der Rs. Seeling bereits hingewiesen. Der GA entgegnete dem Vorbringen der deutschen Regierung, dass ein voller Vorsteuerabzug mit anschließender kontinuierlichen Eigenverbrauchsbesteuerung und der nach 10 Jahren bestehenden Möglichkeit, den privat genutzten Teil ohne Berichtigungsverpflichtung entnehmen zu können, einem Steuerpflichtigen einen Liquiditätsvorteil und einen Steuervorteil verschaffen würde, wie folgt: „Meiner Ansicht nach, und wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung vortrug, ergibt sich dieser Vorteil aus dem System des Artikels 6 Abs. 2 Buchstabe a und wird anscheinend vom Gerichtshof – der in den zahlreichen Urteilen zu Art. 6 Abs. 2 a niemals hat anklingen lassen, dass diese Bestimmung mit einem Fehler behaftet sei – als eine hinnehmbare Folge des Systems der privaten Verwendung betrachtet. Der privaten Verwendung von Gegenständen könnte ebenso durch eine Berichtigung des vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzugs Rechnung getragen werden. Indessen ergibt sich aus der Begründung des Vorschlags der Kommission für die 6. Richtlinie, dass akzeptiert wurde, dass das gleiche Ziel durch andere Mittel hätte erreicht werden können (insbesondere durch Berichtigungen bereits vorgenommener Abzüge), dass aber die Gleichstellung mit einer steuerbaren Lieferung aus Gründen der Steuerneutralität und der Vereinfachung gewählt (wurde). Daher wurde die Umsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 2 a speziell als eine Alternative zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gewählt.“

Eine Korrektur dieser von der Richtlinie ausdrücklich akzeptierten Wettbewerbsverzerrung über die Einführung eines nicht steuerbaren Eigenverbrauchs und damit Abänderung von Richtlinienbestimmungen scheint demnach nicht rechtmäßig zu sein (vergleiche dazu Precht/Aigner, SWK-Sonderheft „Gemischt genutzte Gebäude“, Juni 2005, S. 122f).

Wie bereits zitiert, ist die Verwaltungsmeinung darauf ausgerichtet, dass durch die neue Bestimmung eine im Inhalt unechte Steuerbefreiung geschaffen wird. Der EuGH hat jedoch im Urteil Seeling eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig ist. Wenn nun aber sich die aus den Materialien und der Verwaltungsauffassung ergebende Teleologie der österreichischen Neubestimmung ganz eindeutig auf eine Wiederherstellung des alten Zustandes, also die (Wieder)Einführung einer unechten Steuerbefreiung gerichtet ist, so kann hiezu nicht eine ganz anders geartete Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet werden, deren Zielrichtung - insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der engen Auslegung - offensichtlich nicht auf eine „Umgehung“ der Judikatur des EuGH gerichtet ist (vgl. hiezu Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004 S 444 (604), Prodinger; aaO; Achatz, RFG 2004, 52). Die durch BGBl I 2004/27 eingeführte unechte Befreiung nach § 3a Abs 1a und § 12 Abs 3 Z 4 UStG ist daher ebenso gemeinschaftswidrig wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 16 USt bis zu BGBl I 2003/134 (so Beiser, RdW 2004, 316).

Wenn die Gesetzesmaterialien davon sprechen, dass die Beachtung des Seeling-Urteiles zu massiven Steuerausfällen geführt hätte, so ist zum einen darauf hinzuweisen, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben des Grundprinzips des europäischen Mehrwertsteuerrechts führen können (vgl. etwa das EuGH-Urteil Seeling und EuGH 11.9.2003, C-155/01 Cookies World). Zum zweiten hat der EuGH in der Rechtssache Seeling die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Judikatur nicht etwa übersehen oder nicht bedacht, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei, dass der Vorsteuerabzug unter den sonstigen Voraussetzungen am Anfang zur Gänze zustehe und eine Korrektur über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen müsse. Bei einer nur 10-jährigen Korrekturfrist hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die - insofern ja extra geänderte - 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hierfür als Maximum eine 20-jährige Korrekturfrist vorsieht. Hält man diese Bestimmungen für nicht zielführend, müsste eben die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geändert werden.

Über diesen gesamten Bereich hinaus ist die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch deshalb nicht anwendbar, da es im Gegensatz zur Meinung der Materialien sehr wohl zu Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Betrachtet man die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches isoliert, so ist offensichtlich eine Bevorzugung des „an sich selbst leistenden“ Unternehmers gegenüber etwa einem Mieter gegeben, da der Mieter der Privatwohnung die Umsatzsteuer auf die Miete tragen muss, während der der Miete wirtschaftlich vergleichbare Eigenverbrauch nicht steuerbar ist.

Bezieht man jedoch im Sinne des Gesamtkonzeptes der Neuregelung den Vorsteuerauschluss mit ein, so ergibt sich wiederum, dass der privat nutzende Unternehmer gegenüber dem Mieter benachteiligt wird. Wie Achatz (aaO) gezeigt hat, entspricht es dem normativen inhaltlichen Konzept des Art 6 Abs 2, den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer mietet. Nunmehr wäre aber der Vermieter vorsteuerabzugsberechtigt, und der Mieter hätte auf die laufende Nutzung Umsatzsteuer zu bezahlen, die er nicht abziehen kann. Demgegenüber wäre der Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt, und die nicht anfallende Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch kann diesen Nachteil nicht kompensieren. Der Unternehmer ist also dem Mieter nicht gleichgestellt, sondern vielmehr benachteiligt.

Diese Problematik zieht sich auch bei einem Vergleich mit Bauträgermodellen oder Leasingfinanzierungen durch.

#### **Beispiel:**

Ein Unternehmer entschließt sich, selbst ein Gebäude zu errichten und möchte dieses neben seiner unternehmerischen Tätigkeit auch für private Wohnzwecke verwenden. Nach der derzeitigen Rechtslage ist die private Verwendung nicht steuerbar, weshalb ihm auch kein Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil zusteht. Würde der Unternehmer das Gebäude hingegen nicht selbst errichten sondern bspw. über eine Wohnbaugenossenschaft errichten lassen und das Haus anschließend auf 10 Jahre zu einem angemessenen Mietzins anmieten und nach Ablauf dieser Frist kaufen, so stünde der Wohnbaugenossenschaft der volle Vorsteuerabzug zu. Dieser Vorteil würde letztendlich auch dem Unternehmer zugute kommen. Geht man davon aus, dass – was bei entsprechender vertraglicher Gestaltung wohl zulässig sein wird – sich ein Unternehmer, der selbst errichtet, und ein Unternehmer, der über eine Wohnungsgenossenschaft errichten lässt, in einer vergleichbaren Situation befinden, sind keine Gründe ersichtlich, warum in einem Fall der Vorsteuerabzug zusteht, im anderen Fall hingegen nicht. Die gesetzliche Regelung, dass die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes nicht steuerbar sein soll, stößt daher auch auf gleichheitsrechtliche Bedenken (vergleiche dazu *Precht/Aigner*, SWK-Sonderheft „Gemischt genutzte Gebäude“, Juni 2005, S. 123).

Ebenso verfehlt ist der Versuch des Finanzausschusses, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude hat, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person, die über eben jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfügt, zu vergleichen. Es ist eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zusteht. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerisch

genutzten Teil grundsätzlich zusteht, ergibt sich schon aus der Judikatur des EuGH in den Rechtssachen Armbrecht und Lennartz (EuGH 4.10.1995, C-291/92 bzw. EuGH 11.7.1991, C-97/90).

Im Gegensatz zur Meinung der Materialien wird also durch die Neubestimmung eine Wettbewerbsverzerrung erst wieder eingeführt, statt sie hintanzuhalten. Auch deshalb kann die Neuregelung nicht auf Art 6 Abs 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden.

Die gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Deckung der Regelung des § 3a Abs. 1a Z 2 letzter Satz UStG ist daher insgesamt zweifelhaft. Zwar ist eine abschließende Beurteilung im Rahmen dieser Abhandlung nicht möglich, da sich der EuGH mit der Problematik der Wettbewerbsverzerrung nicht explizit auseinandergesetzt hat, die gewichtigeren Argumente sprechen jedoch für die gemeinschaftsrechtliche Unzulässigkeit dieser Bestimmung.

Selbst wenn Art 6 Abs 2 eine taugliche Grundlage für einen nichtsteuerbaren Eigenverbrauch böte, scheint das ebenfalls eingeführte Vorsteuerabzugsverbot problematisch: Zwar ist ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass - von Auslandsumsätzen abgesehen - ein nicht steuerbarer Umsatz nicht zum Vorsteuerabzug führt. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass durch diese Neuregelung, wie von den Materialien angedeutet und von der Verwaltung ausdrücklich bestätigt, die alte Rechtslage wiederhergestellt werden soll, also inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung normiert werden soll (vgl. nochmals AB 436 BlgNR XXII GP, Kolacny/Caganeck, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902); UStR 2000 Rz 2000; hiezu auch zu Recht ablehnend Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Soll aber inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot - abgesehen von den obigen Überlegungen - als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen. Nachdem aber ein Vorsteuerabzugsverbot in diesem Sinne unter Umständen schon in den Jahren 1995 – 2003 nicht bestanden hat, jedenfalls aber in der Zeit von 1.1.2004 bis 30.4.2004 nicht gegeben war, da in diesem Zeitraum der Eigenverbrauch steuerpflichtig war und daher die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben war, könnte ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht auf Art 17 Abs 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden. Von der Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes kann nicht die Rede sein. Eine Ausnahmerebestimmung nach Art 17 Abs 7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden hat. Weiters widerspräche die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil Seeling.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass sich der nach österreichischer Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, als nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar erweist, da die Ausnahmerebestimmung des Art 6 Abs 2 2. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keine taugliche Basis bildet. Somit ist auch das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot gemeinschaftsrechtswidrig, da - als Ausfluss zur Entscheidung Seeling - der Eigenverbrauch somit steuerpflichtig zu behandeln ist und der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Darüber hinaus bestehen auch Bedenken, dass das Vorsteuerabzugsverbot per se gemeinschaftsrechtswidrig ist.

Sohin wurde aber das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Grundstücksanteiles zu Unrecht verwehrt.

Über diesbezügliche Frage teilte der steuerliche Vertreter noch mit, dass in der Quelle (Achatz, aaO) vom Mieter gesprochen wird, gemeint ist aber die Kombination aus Vermieter-Mieter, denn der Vermieter hat den Vorsteuerabzug mit einem entsprechenden Liquiditätsvorteil, die Umsatzsteuer (bezahlt vom Mieter) wird für die Vermietung entrichtet. Der Unternehmer ist gegenüber der Kombination aus Vermieter-Mieter benachteiligt, weil er mangels



Vorsteuerabzug diesen Liquiditätsvorteil nicht lukrieren und auch den eventuellen Vorteil aufgrund des ermäßigten Steuersatzes für Wohnzwecke nicht nutzen kann.

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### **Rechtslage 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 Vorsteuerausschluss 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.

Es 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 davon auszugehen, die nichtunternehmerische Nutzung sei ein beststeuerter

Umsatz, weshalb der Gegenstand in vollem Umfang für besteuerte Umsätze verwendet wird, weshalb der volle Vorsteuerabzug zustehe. Einen solchen (seinem Wesen nach unzulässigen) Zirkelschluss hat der EuGH in den Urteilen (Lennartz, Seeling sowie Charles und Charles-Tijmens) gezogen (siehe auch Ruppe in SWK 1996, A 450 zum Urteil Lennartz).

In Rn. 59 seiner Schlussanträge vom 20. 1. 2005 in der Rechtssache C-434/03 vertritt der Generalanwalt die Ansicht, die Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-RL seien nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände als Privatperson erwirbt oder wenn sie für Umsätze außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer verwendet werden. Laut Rn. 60 muss hingegen in den anderen Fällen der erste Schritt darin bestehen, die genannten Bestimmungen anzuwenden, sodass die private Nutzung zu einem besteuerten Umsatz wird.

Diese Unterscheidung ist inkonsequent und offensichtlich nur deswegen "erforderlich", weil es sonst zum zweifellos unzutreffenden Ergebnis käme, dass sogar für ausschließlich nichtunternehmerisch genutzte Gegenstände der Vorsteuerabzug zustünde. Wird hingegen die in den UFS-Entscheidungen vertretene Beurteilungsreihenfolge eingehalten, erübrigt sich besagte Inkonsequenz.

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).

Nach den Schlussanträgen des Generalanwaltes in der Rechtssache Seeling "sei der aus Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL resultierende Vorsteuerabzug eine hinnehmbare Folge des Systems (gemeint wohl: der Steuerpflicht) der privaten Verwendung. Besagte Verwendung könnte

ebenso durch eine Berichtigung des vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzuges Rechnung getragen werden. Indessen ergibt sich aus der Begründung des Vorschlags der Kommission für die Sechste Richtlinie, dass akzeptiert wurde, dass das gleiche Ziel durch andere Mittel hätte erreicht werden können (insbesondere durch Berichtigung bereits vorgenommener Abzüge), dass aber die Gleichstellung mit einer steuerbaren Lieferung aus Gründen der Steuerneutralität und der Vereinfachung gewählt wurde. Daher wurde die Umsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 2 lit. a speziell als eine Alternative zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gewählt.“

Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass sich aus der Begründung des oa Vorschlags nicht ergibt, dass aus letztgenannter Bestimmung der volle Vorsteuerabzug abzuleiten ist. Vielmehr geht aus der Begründung nur hervor, dass die Folgen der nichtunternehmerischen Verwendung bei zunächst zustehendem Vorsteuerabzug auf zwei Arten normierbar seien, nämlich der Berichtigung bereits vorgenommener Abzüge oder der Steuerbarkeit der nichtunternehmerischen Verwendung, wobei der letztgenannten Lösung der Vorzug gegeben wurde. Falls der Vorschlag der Kommission hingegen so zu verstehen ist wie der Generalanwalt meint, hat der Vorschlag im (letztlich maßgebenden) Wortlaut des Art. 6 Abs. 2 lit. a bzw des Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL keinen Niederschlag gefunden.

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 Steuerpflichtige zur Vorsteuerberichtigung (zu seinem Gunsten).

Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL entfaltet zwei Wirkungen: Erstens wird ein Zuordnungswahlrecht eingeräumt und zweitens wird die nichtunternehmerische Verwendung (bei vorangegangener Vorsteuerabzugsberechtigung) einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Genannter Bestimmung nicht zu entnehmen ist, dass das Zuordnungswahlrecht auf Fälle beschränkt ist, in denen der Gegenstand zumindest teilweise unternehmerisch genutzt wird. Demnach darf auch ein Gegenstand, der (zunächst) überhaupt nicht unternehmerisch genutzt wird, dem Unternehmen zugeordnet werden (mit der Wirkung, dass bei späterer unternehmerischer Nutzung eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers vorgenommen werden darf). Es wäre ja auch nicht einzusehen, warum ein

Gegenstand, der zunächst in geradezu verschwindendem Ausmaß (zB zu 1%) unternehmerisch genutzt wird, zugeordnet werden darf und ein Gegenstand, der zunächst nur geringfügig anders, nämlich zu 0% unternehmerisch genutzt wird, nicht zugeordnet werden darf (mit der Wirkung der Unzulässigkeit einer Berichtigung bei nachfolgender unternehmerischer Nutzung).

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).

In der Berufung wird dagegen eingewendet, der Unternehmer sei für den Fall, dass nur der anteilige Vorsteuerabzug zustünde, gegenüber der Kombination aus Vermieter-Mieter benachteiligt. Dies trifft zwar zu, ein derartiger Vergleich ist jedoch nicht angebracht, weil ungleiche Sachverhalte, nämlich einerseits das Vorliegen nur eines Rechtssubjektes (Unternehmer) und andererseits das Vorliegen von zwei Rechtssubjekten (Vermieter und Mieter) miteinander verglichen werden. Vielmehr ist die Situation des Unternehmers, der auch nichtunternehmerisch genutzte Leistungen bezieht, mit jener eines Nichtunternehmers zu vergleichen. Bei einem solchen Vergleich tritt keine Benachteiligung für den Unternehmer ein. Vielmehr hätte die Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges eine Diskriminierung von Nichtunternehmern zur Folge (siehe auch Zorn/Twardosz, ÖStZ 2006, 34 und 58).

Es trifft auch nicht zu, dass nach dem System der Richtlinie schon allein aufgrund der Unternehmereigenschaft der Vorsteuerabzug zusteht. Wäre dies der Fall, dürfte ein Unternehmer, der ansonsten nur steuerfreie Umsätze tätigt, der also grundsätzlich so wie ein Nichtunternehmer keine Vorsteuer abziehen darf, hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils den Vorsteuerabzug geltend machen. Dass ein derartiges Ergebnis nicht systemkonform ist, ist wohl evident.

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 hiervon, 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.

**Da somit eine tatsächlich nichtunternehmerische Nutzung ohne vorherige tatsächliche unternehmerische Nutzung keinen besteuerten Umsatz darstellt, steht nach dem Wortlaut der Richtlinie für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gegenständen nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Auch der Sinn der Richtlinie gebietet eine solche Beurteilung.**

Der UFS hat dies bereits in seinen Entscheidungen vom 10.8.2005, RV/0826-L/04, RV/1068-L/04 und RV/0163-L/05 vertreten. In der Literatur werden diese Entscheidungen als grundlegend falsch bezeichnet. Warum die Kritik des UFS an den oa EuGH-Urteilen unzutreffend sei, warum also die Argumentation des EuGH nicht auf einen Zirkelschluss hinauslaufe, wurde jedoch nicht einmal ansatzweise dargelegt. Dies ganz offensichtlich deswegen, weil der Argumentationslinie des UFS nichts juristisch Fundiertes entgegenzuhalten ist.

Auch in der Berufung wird auf diesen Zirkelschluss nicht eingegangen.

Die Ansicht des UFS wird aber nicht nur (kategorisch) abgelehnt. So deutet Sarntein in SWK 2006, S 51 an, dass er diese für zutreffend erachtet und Unterberger in UFSaktuell 2006, 72, hält diese für nachgewiesen. Fraglich sei nur mehr, welche Konsequenzen daraus zu ziehen sind. Achatz hält in RFG 2006, 20, die Kritik des UFS an den oa EuGH-Urteilen zumindest für berechtigt.

### **(Innerstaatliche) Umsetzung der 6. EG-Richtlinie:**

#### **Rechtslage von 2000 bis 2003:**

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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.

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.

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist jedoch der Eigenverbrauch bei Grundstücken unverzichtbar unecht steuerfrei und gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit die bezogenen Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden,

ausgeschlossen. Dies bewirkt, dass hinsichtlich des tatsächlich nichtunternehmerischen Nutzungsanteils kein Vorsteuerabzug zusteht.

In der Literatur (Beiser/Pülzl, aaO; Proding, SWK 2004, S 553 sowie S 738; Aigner/Precht, SWK 2005, Sonderheft "Gemischt genutzte Gebäude", 111) und der Berufung wird (schon für Zeiträume ab 1998) die Meinung vertreten, dass eine solche Einschränkung richtlinienwidrig und auch nicht vom Beibehaltungsrecht gedeckt sei.

Dabei wird davon ausgegangen, dass nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zusteht. Die daraus gezogenen Schlüsse sind jedoch schon deswegen unzutreffend, weil (wie bereits ausgeführt) auch nach der Richtlinie nur der anteilige Vorsteuerabzug zusteht. 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 bzw wirksam.

Das Beibehaltungsrecht kommt nicht zum Tragen. Dies jedoch nicht aus den in der Berufung und der Literatur angeführten Gründen, sondern deshalb, weil ein solches allenfalls nur dann schlagend wird, wenn der Vorsteuerabzug durch das innerstaatliche Recht stärker eingeschränkt würde als durch die Richtlinie. Dies ist jedoch (wie bereits ausgeführt) nicht der Fall.

**Somit kommt dem Berufungsbegehren betreffend das Jahr 2003 keine Berechtigung zu.**

**Innerstaatliche, ab 1. Jänner 2004 geltende Bestimmungen:**

Die bisher im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 enthaltene Regelung des Nutzungseigenverbrauchs wurde dadurch beseitigt, dass nunmehr der bisher in lit. c geregelte Aufwandseigenverbrauch in lit. a normiert wird. Im Gegenzug wurde § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 eingefügt, nach welchem ua die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird.

Der bisher im § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 normierten unverzichtbaren Steuerfreistellung des Grundstückseigenverbrauchs wurde somit der Boden entzogen. Besagte Steuerfreistellung wurde auch aus dem Wortlaut der genannten Bestimmungen entfernt.

Somit steht (entgegen der Richtlinie) für ab 1. Jänner 2004 (bis Ende April 2004) bezogene Leistungen der Vorsteuerabzug zu.



**Innerstaatliche, ab 1. Mai 2004 geltende Bestimmungen:**

§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 wurde insofern ergänzt, als "Z 1 nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks gilt".

Dem § 12 Abs. 3 UStG 1994 wurde folgende Z 4 angefügt: "Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen: .....die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht".

Durch § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 wird somit der vorher zustehende Vorsteuerabzug innerstaatlich nur auf das Ausmaß der Richtlinie begrenzt. Mangels Vorsteuerabzuges ist insofern § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 bereits ohne dessen angefügten letzten Satz nicht anzuwenden (dh die nichtunternehmerische Nutzung ist nicht einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt und daher nicht steuerbar). Die Einschränkung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 durch dessen angefügten letzten Satz kommt daher nur in Fällen der späteren Erhöhung der nichtunternehmerischen Nutzung zum Tragen. Insofern ist auch nicht von Bedeutung, ob besagte Einschränkung in der Ermächtigung nach Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-RL, derartige Abweichungen vorzusehen, Deckung findet.

Wie bereits dargelegt berechtigen Leistungen, die innerhalb des Zeitraumes Jänner bis April 2004 bezogen worden sind, zum Vorsteuerabzug. Da ab 1. Mai 2004 die soeben beschriebene gesetzliche Änderung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug eingetreten ist und das fragliche Gebäude erst im September 2004 (also nach der Gesetzesänderung) in Verwendung genommen worden ist, ist der Vorsteuerabzug jedoch nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils zu Lasten des Unternehmers zu berichtigen. Im Ergebnis steht daher hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils kein Vorsteuerabzug zu.

Der Vorsteuerauschluss ab Mai 2004 bzw die diesbezügliche Vorsteuerberichtigung wäre nur dann unzulässig, wenn dadurch das grundsätzlich schützenswürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen auf die Kontinuität einer bestimmten Rechtslage verletzt würde.

Nach dem Urteil des EuGH vom 29. April 2004, C-17/01, Sudholz, verbietet der Vertrauensgrundsatz nur eine (auch wenn dem Grunde nach durch eine Ratsentscheidung iSd Art. 27 der 6. EG-RL gebilligte, jedoch) rückwirkende Änderung nationaler Vorsteuerabzugsregelungen, sofern dem Abgabepflichtigen dadurch ein auf der Grundlage der Richtlinie erworbenes Recht genommen wird. Mit der dargestellten nationalen Regelung wurde hingegen nur eine Anpassung an die Richtlinie vorgenommen. Es lag demnach keine gesicherte Rechtsposition vor. Nach Aigner in SWK 2005, S 481, hat dies zur Folge, dass ein (allfälliges) Vertrauen nicht schutzwürdig ist.

Weiters hat der EuGH im Urteil vom 29. April 2004, C-487/01 und C-07/02, Gemeinde Leusden sowie Holin Groep BV cs klargestellt, dass ein Steuerpflichtiger nicht auf das völlige Ausbleiben von Gesetzesänderungen vertrauen, sondern nur die Modalitäten in Frage stellen darf. Dass eine möglichst rasche Beseitigung der vermeintlichen Rechtssfolgen des Urteils Seeling vom Gesetzgeber beabsichtigt war, war in Anbetracht der diesbezüglichen vorherigen (wenn auch fehlgeschlagenen) legislatischen Versuche geradezu absehbar. Durch die letztlich doch gelungene Einschränkung sind demnach die erforderlichen "Modalitäten" eingehalten worden.

Der Vertrauensgrundsatz ist daher nicht verletzt worden.

**Somit kommt auch dem Berufungsbegehren betreffend das Jahr 2004 keine Berechtigung zu.**

Linz, am 24. Mai 2006