



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 21. Oktober 2004 der SP, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 6. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Berufungserberin im Zeitraum vom November 2002 bis Juni 2004 ein Einfamilienhaus samt Schwimmbad, das jedoch nicht Bestandteil des Gebäudes ist, errichten ließ. Im Gebäude befinden sich auch zwei Büros, wovon das eine ab November 2003 und das andere ab Jänner 2004 vermietet wird. Die Privatnutzung erfolgt laut Angabe der Berufungserberin ab November 2003. Der Anteil der vermieteten Räume am Einfamilienhaus beträgt 11%.

Die Berufungserberin machte die für die Errichtung in Rechnung gestellten Umsatzsteuern unter Hinweis auf das Urteil "Seeling" zur Gänze als Vorsteuer geltend, erklärte für 2003 einen mit 20% steuerpflichtigen Eigenverbrauch und setzte hiefür eine Bemessungsgrundlage von 89% der auf die umsatzsteuerbelasteten Baukosten des Jahres 2003 entfallenden AfA (1,5%) an.

Das Finanzamt ließ hingegen die für die Errichtung des Schwimmbades in Rechnung gestellten Umsatzsteuern nicht zum Abzug zu, anerkannte von den übrigen Errichtungskosten nur einen Vorsteuerabzug von 11% und setzte keinen Eigenverbrauch an.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus:

Das Finanzamt stützt sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urturteils 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 war, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrichtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für den nichtunternehmerisch genutzten Teil stand daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Bestimmung wurde angeblich auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-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.

War die private Nutzung jedoch unter 20%, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, konnte einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. war dieses zuzuordnen. Daher stand auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.

Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führt 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, Armbrecht, 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. EG-RI. 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 6. EG-RI. 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 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 Vorsteuerausschluss nicht beibehalten (vgl. idS Beiser/Pülzl, SWK 2004, S 444 (604)).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerausschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftsrechtswidrig war, als Rechtsfolge ein Vorsteuerausschluss 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 BGBI. I Nr. 9/1998 hat der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Armbrecht 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 BGBI. I Nr. 106/1999 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 Eigenverbrauchs mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot ist aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH vom 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 2004, S 738 (1040) Beiser/Pülzl, SWK 2004, S 444 (604)).

Wie Achatz (aaO) und Beiser/Pülzl (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/Pülzl, 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-Urturts 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.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hat, rege ich die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 234 EG-Vertrag an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorsteuerabzug nach der 6. EG-Richtlinie:

Gemäß Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RI. 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-RI. 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.

Im Urteil vom 11.7.1991, C-97/90, Lennartz, hat der EuGH hiezu 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.

Zum Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, ist (wie in der Berufung zutreffend ausgeführt) vorab anzumerken, dass die Rechtsprechung des EuGH als Auslegungsrichtschnur nicht nur für den Anlassfall und auch zurück wirkt (siehe ausführlich Fraberger in Holoubek/Lang, Das EuGH-Verfahren in Steuersachen, 154, m.z.H.). Demnach kommt grundsätzlich (auch) letztgenanntem Urteil (obwohl erst viel später ergangen) bereits ab dem Beitrittszeitpunkt Bedeutung zu.

In die österreichische Diktion übertragen hat der EuGH in diesem Urteil ausgesprochen, dass das private Wohnen in einem zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäude keiner unecht steuerfreien Vermietung gleichzusetzen ist, sondern einen steuerpflichtigen Nutzungseigenverbrauch (nach der Richtlinie ist dies eine steuerpflichtige Dienstleistung iSd Art. 6 Abs. 2 lit. a) darstellt. Das private Wohnen schließt daher den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten nicht aus und ist somit als steuerpflichtiger Eigenverbrauch zu erfassen.

Beibehaltungsrecht bzw. Stillhalteklausel der Richtlinie:

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RI. 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). Aufgrund des grundsätzlichen Vorranges des Gemeinschaftsrechts bedeutet dies jedoch andererseits, dass neue Ausschlüsse nicht normiert werden dürfen (Stillhalteklausel).

Konkurrenz zwischen vollem Vorsteuerabzug laut den Urteilen Lennartz sowie Seeling und Vorsteuerausschluss aufgrund eines Beibehaltungsrechts?

In den genannten Rechtssachen ging es nicht um das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechts auf Beibehaltung eines Vorsteuerausschlusses. Der EuGH hat demnach auch nicht hierüber abgesprochen, ob der den Vorsteuerabzug grundsätzlich regelnden Norm oder dem Recht, einen Vorsteuerausschluss beizubehalten, der Vorzug zu geben ist.

Ein Beibehaltungsrecht stellt schon seinem Wesen nach die vorrangige Norm dar. Andernfalls wäre es von vornherein wirkungslos. Überdies ist eine Norm, die ein grundsätzlich zustehendes Recht einschränkt, zwangsläufig die speziellere Norm und geht somit nach den allgemein anerkannten Auslegungsregeln der Grundnorm vor. Folglich hat das genannte Beibehaltungsrecht (Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RI.) Vorrang gegenüber der den Vorsteuerabzug grundsätzlich regelnden Norm (Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RI.).

In Rn. 100. seiner Schlussanträge vom 20. Jänner 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-RI. 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-RI. genommen hat (ein Beibehaltungsrecht stand ja auch nicht in Frage), handelt es sich bei der strittigen nicht um eine allgemeine, sondern um eine spezielle, nämlich Gebäude betreffende Ausnahme und selbst eine generelle Ausnahme kann richtlinienkonform sein (siehe nachstehende Ausführungen zur Rechtslage ab 1. Jänner 1995). Auch der VwGH hat im Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028, den Vorrang des Beibehaltungsrechts bestätigt.

Zu prüfen ist daher, ob im Beitrittszeitpunkt ein über die Richtlinie hinausgehender innerstaatlicher Vorsteuerausschluss bestand und ob dieser beibehalten wurde.

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

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 hiefür 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, Kommentar zum UStG 1994, § 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 (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 Einkunftszielung dar.

Bei Gebäuden, die sowohl privat als auch zur Erzielung von Einkünften 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 bei nicht betrieblichen Einkünften.

Eine derartige 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 private Nutzungsanteil eines ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes geringfügig, stellt das gesamte Gebäude Betriebsvermögen dar und die Aufwendungen hiefür dürfen zur Gänze abgezogen werden. (Sofern nachstehend von geringfügiger nichtunternehmerischer bzw.

privater Nutzung die Rede ist, ist damit nur die Nutzung eines ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes gemeint.) Die (spätere) private Nutzung ist dafür als Nutzungsentschädigung anzusetzen (VwGH 28.1.1983, 82/14/0100, 0103 und 0104; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172).

Somit steht für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt, jedoch nur geringfügig privat genutzten Gebäuden der volle, für Leistungen im Zusammenhang mit nicht bloß geringfügig privat genutzten Gebäuden hingegen nur der anteilige Vorsteuerabzug zu, und zwar in jenem Verhältnis, in dem die Aufwendungen nach oben Gesagtem ertragsteuerrechtlich abgezogen werden dürfen.

Bei den übrigen Wirtschaftsgütern steht der Vorsteuerabzug hingegen erst ab einer überwiegenden (somit idR mehr als 50%-igen) unternehmerischen Nutzung zu.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 gelten u.a. Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Nach letztgenannter Bestimmung dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. In ständiger Rechtsprechung hat der VwGH hiezu klargestellt (zB. Erkenntnis vom 19.10.1988, 86/13/0155), dass Aufwendungen für die (private) Wohnung typische Haushaltaufwendungen sind.

Da abgrenzbare Teile (Räume) grundsätzlich gesondert zu beurteilen sind, wird (ausgenommen bei bezogen auf das ganze Gebäude geringfügiger Privatnutzung) mit der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 jedenfalls hinsichtlich des Anteils der ausschließlich privat genutzten Räume am gesamten Gebäude dasselbe Ergebnis erzielt wie mit jener des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972, nämlich dass insofern kein Vorsteuerabzug zusteht.

Auch Kranich-Siegl-Waba haben im Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Tz 77e, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.9.1992, 88/14/0058, die Ansicht vertreten, dass Leistungen im Zusammenhang mit notwendigem Privatvermögen (dazu zählen solche Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach der Befriedigung eines privaten Bedürfnisses dienen) nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten: Damit werde dasselbe Ergebnis erzielt wie mit der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972. Im Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, hat der VwGH ebenfalls die Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich einer einem Gesellschafter zu Wohnzwecken überlassenen Eigentumswohnung mit dem Hinweis auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 verneint.

(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 hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Betreffend Gebäude war demnach die innerstaatliche Rechtslage vor und nach dem Beitritt dieselbe. Auch die ertragsteuerrechtlichen Bestimmungen betreffend die Abzugsberechtigung haben keine Änderungen erfahren. **Somit hat Österreich insofern das Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben.**

Die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 ist wortgleich in das UStG 1994 übernommen worden. **Hinsichtlich des Anteils der ausschließlich privat genutzten Räume am gesamten Gebäude ist folglich auch damit die Einschränkung des Vorsteuerabzuges aufrecht geblieben (siehe auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).**

(Hinsichtlich der übrigen (gemischt genutzten) Wirtschaftsgüter hat Österreich hingegen vom Beibehaltungsrecht nur insoweit Gebrauch gemacht, als eine mindestens 10%-ige unternehmerische Nutzung Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug ist. Einer Genehmigung hiefür bedarf es demnach nicht.)

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, argumentiert, von einer faktischen Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses für privat genutzte Gebäudeteile kann 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 hat. Unter innerstaatlichen Vorschriften seien nach dem letztangeführten Urteil auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken zu subsumieren.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH keine derart uneingeschränkte Auslegung des Begriffes "innerstaatliche Vorschriften" vorgenommen hat. Der EuGH hat zwar zunächst Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken als solche beurteilt (Rn. 49), dies jedoch insofern eingeschränkt, als diese auf einen Ministerialerlass zurückzuführen sind (Rn. 51). Ein solcher Ministerialerlass oder auch nur eine diesbezügliche Verwaltungsanweisung ist jedoch nie

ergangen. Wenn daher in Einzelentscheidungen ein ungekürzter Vorsteuerabzug gewährt worden sein sollte, stellen diese noch keine "innerstaatlichen Vorschriften" dar.

Überdies war innerstaatlich (bis 1997) die Vermietung für Wohnzwecke nicht steuerfrei, weshalb auch insofern das eine solche Steuerfreistellung als unzulässig bezeichnende Urteil Seeling keinen Einfluss hat.

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/Caganek, SWK 2004, S 417). In der Rechtssache C-434/03 geht 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 unzweifelhaft oben beschriebene Vorsteuerausschlüsse bestanden haben. Selbst wenn innerstaatlich im Beitrittszeitpunkt ein genereller Vorsteuerausschluss hinsichtlich nichtunternehmerischer Verwendungen bestanden hätte, wäre dieser somit beibehaltbar. Falls die Ausführungen des Generalanwalts in o.a. 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-Richtlinie nicht gedeckt ist, verstößen diese gegen den eindeutigen Wortlaut genannter Bestimmung.

Aus Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RI. ergibt sich, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zuordnen darf (Zuordnungswahlrecht). Damit wird jedoch nicht der Umfang des zulässigen Vorsteuerabzuges geregelt. Dieser richtet sich vielmehr nach Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RI. und Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RI. knüpft auch daran an ("...., wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.). Selbst wenn allein aufgrund der (vollen) Zuordnung grundsätzlich der (volle) Vorsteuerabzug zustünde, würde dies nichts am Vorrang des Beibehaltungsrechts ändern.

Die Zuordnung zum Unternehmensbereich hat demnach nur die Wirkung, dass eine spätere unternehmerische Nutzung von ursprünglich nicht unternehmerisch genutzten Teilen keine (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende) Einlage darstellt, sondern den Steuerpflichtigen zu einer Vorsteuerberichtigung (zu seinem Gunsten) berechtigt.

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 (in der Berufung als richtlinienwidrig bezeichneten) Festschreibung der ursprünglichen Zuordnung.

Besagtes Zuordnungswahlrecht besteht auch für die Folgejahre, weil der österreichische Gesetzgeber weder eine diesbezügliche Änderung vorgenommen hat (sondern vielmehr - wie nachfolgend dargelegt - dieses ausdrücklich normiert hat) noch eine solche (wegen Richtlinienwidrigkeit) wirksam wäre.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden auch ab dem Beitritt nur insoweit der Vorsteuerabzug zusteht, als die Aufwendungen hiefür ertragsteuerrechtlich 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).

Der Gesetzgeber hat somit nur innerstaatlich das bereits oben erwähnte Zuordnungswahlrecht normiert, nicht jedoch fingiert, dass auch Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit (mehr als nur geringfügig) nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeanteilen als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Hinsichtlich des Anteils der ausschließlich privat genutzten Räume am gesamten Gebäude ist überdies (abgesehen von der gebäudebezogen geringfügigen Privatnutzung) die Einschränkung durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 aufrecht geblieben. Da nur für das Unternehmen ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen zu Vorsteuerabzug berechtigen, zieht die (volle) Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht zwangsläufig das Recht auf (vollen) Vorsteuerabzug nach sich. Vielmehr berechtigt die Zuordnung zum Unternehmensbereich den Unternehmer erst bei späterer Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils zur entsprechenden Vorsteuerberichtigung zu seinem Gunsten (siehe auch oben).

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 verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Die Zuordnung eines Gegenstandes (bzw. eines Anteils hievon), dessen Lieferung nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, zum Unternehmensbereich bedeutet nun 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 privaten Nutzungsanteils an den unter 5. angeführten Räumen und bei den übrigen Wirtschaftsgüter ab einer mindestens 10%-igen unternehmerischen Nutzung 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.

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 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.

Unabhängig vom Beibehaltungsrecht ist folglich mangels (wirksamer) Steuerfreistellung auch das die Steuerfreistellung als unzulässig bezeichnende Urteil Seeling insofern für die österreichische Rechtslage (bis 1999) ohne Bedeutung.

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, a.a.O.) keine in der Literatur als richtlinienwidrig bezeichnete Kompensationsmaßnahme.

Das Recht, die genannten Vorsteuerausschlüsse 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 nicht alle Bestimmungen der Richtlinie (hier: Art. 17 Abs. 6) 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 nationale 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.

Bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung von Gebäuden sowie hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils an den unter 5. angeführten Räumen würde die (Neu)Regelung die bisherige (raumanteilsbezogen) volle Vorsteuerabzugsberechtigung einschränken, weil diesfalls im Ausmaß der tatsächlichen nichtunternehmerischen Nutzung ein zwingend unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorläge, der einen diesbezüglichen Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 zur Folge hätte. Ist die Richtlinie (abgesehen von beibehaltenen Ausschlüssen) generell so auszulegen, dass schon bei geringer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zusteht, verstößt die (Neu)Regelung des Eigenverbrauchs in den genannten Fällen (indirekt) gegen die Stillhalteklausel und ist daher (wenn sich der Steuerpflichtige auf die Richtlinie beruft) insofern unwirksam. Dies lässt jedoch nicht den (logischen) Schluss zu, die (Neu)Regelung verstößt auch in den übrigen Fällen (also zur Gänze) gegen die Stillhalteklausel 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 angeführte Richtlinienwidrigkeit liegt nicht an den unverändert gebliebenen Bestimmungen betreffend den Vorsteuerabzug sondern an der Steuerfreistellung. Will der Steuerpflichtige die Richtlinie angewendet haben, fällt somit auch die Steuerfreistellung (dh. der Eigenverbrauch ist steuerpflichtig), entscheidet er sich hingegen für das nationale Recht, ist der Eigenverbrauch steuerfrei, es steht aber nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Ein voller Vorsteuerabzug bei gleichzeitigem steuerfreien Eigenverbrauch ist demnach nicht zulässig (siehe auch EuGH 19.1.1982, Rs-8/81, Becker, Rn. 44).

Somit steht für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden auch für die Jahre 1998 und 1999 (nur) insoweit der Vorsteuerabzug zu, als die Aufwendungen hiefür ertragsteuerrechtlich Ausgaben darstellen.

(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 hiefür 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.

Hinsichtlich der beweglichen Gegenstände ist somit keine Änderung der (innerstaatlichen) Rechtslage eingetreten.

Betreffend Gebäude ist jedoch nunmehr zu unterscheiden:

Die vor 2000 im § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 enthaltene Einschränkung (Leistungen im Zusammenhang mit Gebäude gelten nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen), ist zwar weggefallen, hinsichtlich des Anteils der ausschließlich privat genutzten Räume am gesamten Gebäude ist (abgesehen von der gebäudebezogen geringfügigen Privatnutzung) jedoch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nach wie vor aufrecht (siehe oben). Hinsichtlich besagten Anteils gelten bezogene Leistungen somit nach wie vor nicht als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug. Insoweit scheidet (aus bereits dargelegten Gründen) ein Eigenverbrauch von vornherein aus, womit auch dessen Steuerfreistellung nach wie vor ins Leere geht. Dass dieser Anteil (ebenso wie die übrigen Anteile, siehe nachstehend) dennoch als dem Unternehmen zugeordnet gilt, ergibt sich aus der letztangeführten lit. c, wonach der Unternehmer die Zuordnung einschränken darf, womit von einer zunächst gesetzlich angenommenen vollen Zuordnung auszugehen ist.

Hinsichtlich der übrigen Gebäudeanteile gelten bezogene Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt. Insofern würde somit 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, a.a.O., und Prodinger, SWK 2004, S 553 sowie S 738) und der Berufung wird (schon für Zeiträume ab 1998) die Meinung vertreten, dass eine solche Einschränkung richtlinienwidrig sei.

Wie bereits oben ausgeführt ist dies (unter der dort angeführten Prämisse) nur bei geringfügiger nichtunternehmerischer Nutzung von Gebäuden sowie hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils an den unter 5. angeführten Räumen der Fall. Hinsichtlich der übrigen Gebäudeanteile liegt hingegen auch für Zeiträume ab 2000 keine (innerstaatlich) unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzuges vor: Durch den zwingend unecht steuerfreien Eigenverbrauch wird nämlich iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 (mit der den Unternehmer begünstigenden Ausnahme, dass nunmehr auch hinsichtlich des unternehmerischen Nutzungsanteils an den unter 4. angeführten Räumen der Vorsteuerabzug zusteht) 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-RI. auch nicht zu entnehmen ist, der Wortlaut der innerstaatlichen Einschränkungsbestimmungen müsse unverändert bleiben. Entgegen o.a. Literaturmeinungen hat diese Art der Beibehaltung des Ausschlussrechts 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.

Selbst wenn die Ansicht vertreten würde, der Wegfall der bisher in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 enthaltenen Regelungen des Vorsteuerabzuges für Gebäude sei gegenüber der Z 2 die speziellere "Norm", weshalb die Z 2 nicht anzuwenden sei und selbst wenn die Richtlinie (abgesehen von beibehaltenen Ausschlüssen) generell so auszulegen wäre, dass schon bei geringer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zusteht, wäre obige Beurteilung im Ergebnis richtig: Die zwingende unechte Steuerbefreiung würde dann eben auch hinsichtlich jenes Anteils schlagend, den die ausschließlich privat genutzten Räume am Gebäude haben.

Nach dem Urteil vom 4.10.1995, C-291/92, Armbrecht, 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.

Wie bereits ausgeführt ist das Beibehaltungsrecht das speziellere und damit stärkere Recht und nimmt schon deswegen den in den Urteilen Lennartz und Seeling zum Recht auf Vorsteuerabzug und zur (Un)Zulässigkeit der Steuerfreistellung getroffenen Aussagen die Wirkung.

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 offensichtlicher Ansicht des Gesetzgebers bereits ab 1998 gegebene unverzichtbare unechte Steuerfreistellung des diesbezüglichen Eigenverbrauches ist auch keine Absicht des Gesetzgebers zu erkennen, den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren.

Somit steht für Leistungen im Zusammenhang mit geringfügig privat genutzten Gebäuden sowie hinsichtlich des Anteils der unter 5. angeführten Räume am Gesamtgebäude der volle, sonst jedoch nur der anteilige Vorsteuerabzug zu. Einem ausschließlich privat genutzten Teil direkt zuordenbare Leistungen berechtigen hingegen nicht zum Vorsteuerabzug.

Im konkreten Fall werden nur die Büroräumlichkeiten vermietet. Es ist daher davon auszugehen, dass das Schwimmbad ausschließlich privat genutzt wird. Für dessen Errichtung in Rechnung gestellte Umsatzsteuern dürfen daher nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Hinsichtlich der Höhe des privaten bzw. unternehmerischen Nutzungsanteils am Einfamilienhaus besteht zwischen den Parteien kein Streit. Es ist daher davon auszugehen, dass deren Ermittlung nach den oben aufgezeigten Kriterien erfolgt ist. Abgesehen davon, dass die tatsächliche private Nutzung nicht bloß geringfügig ist, scheiden schon mangels betrieblicher Mitnutzung jene Rechtsfolgen von vornherein aus, die an eine bloß geringfügige Privatnutzung geknüpft sind. Aus oben genannten Gründen steht daher nur der gewährte anteilige Vorsteuerabzug zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 2. März 2005