

## Baurecht:

- Die Einräumung eines Baurechtes durch die Gebietskörperschaft an den ausgegliederten Rechtsträger mit anschließender Rückmiete oder -verpachtung wird steuerrechtlich nicht anerkannt.
- Die Einräumung eines Baurechtes durch einen Dritten an den ausgegliederten Rechtsträger und die anschließende Vermietung bzw. Verpachtung an die Gebietskörperschaft ist im Fremdvergleich (siehe Weitervermietungen) zulässig.

**Der Autor:**

Hofrat Dr. Otto Sarthein ist Leiter des bundesweiten Fachbereiches für Umsatzsteuer in der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen und Autor zahlreicher Publikationen.

## Weitere EuGH-Judikatur zur Seeling-Problematik: Aktuelle Gesetzeslage und UFS-Rechtsprechung EU-widrig?

ÖStZ 2005/  
795, S. 368

Zur Frage des Vorsteuerabzuges bei gemischt genützten Häusern („Seeling“) sind zur Rechtslage bis zum 31. 12. 2003 (so genannte Altfälle) mehrere Entscheidungen des UFS ergangen. Zu den Neufällen (Rechtslage ab 1. 5. 2004) sind dem Vernehmen nach bereits Berufungen beim UFS anhängig, jedoch noch nicht entschieden. Das Urteil des EuGH in der Rs *Charles* und *Charles-Tijmens*<sup>1)</sup> bringt sowohl für die Rechtsfrage bei Neufällen (nicht steuerbarer Eigenverbrauch auf Basis der Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs 2 6. MwSt-RL) als auch zu Altfällen (Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses auf Basis von Art 17 Abs 6 6. MwSt-RL) neue und wertvolle Einsichten, die die bisher in der Literatur geltend gemachten Bedenken gegen die Gesetzesbestimmungen und deren Auslegung durch die Verwaltung voll inhaltlich bestätigen.

Dr. Christian Prodingner, StB  
Wien

### 1. Urteil *Charles* und *Charles-Tijmens*

#### 1.1 Sachverhalt und Rechtsfragen

Der EuGH hatte folgenden Fall gemeinschaftsrechtlich zu beurteilen: Das Ehepaar *Charles* hatte einen Ferienbungalow erworben, der zu 12,5 % privat verwendet wurde. Der Vorsteuerabzug wurde jedoch zur Gänze in Anspruch genommen.

Nach dem niederländischen Recht war der Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt, soweit er die Gegenstände und Dienstleistungen im Rahmen seines Unternehmens verwendet. Die Rechtslage wurde bereits auf Basis der 2. MwSt-RL eingeführt und bei In-Kraft-Treten der 6. MwSt-RL beibehalten. Das Ehepaar *Charles* argumentierte, dass es sich auf Basis der Judikatur des EuGH zur vollen Zuweisung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen entschlossen hätte, sodass die private Verwendung des Bungalows auf Basis von Art 6 Abs 2 6. MwSt-RL ein steuerbarer Umsatz sei<sup>2)</sup>.

Fraglich war also, ob ein System, das anstatt der vollen Zuweisung des Gebäudes zum Unternehmensbereich mit vollem Vorsteuerabzug und nachfolgendem Eigenverbrauch nur einen aliquoten Vorsteuerabzug ohne nachfolgenden Eigenverbrauch zulässt, dem Gemeinschaftsrecht entspricht. Verneinendenfalls war fraglich, ob die niederländische Bestimmung deshalb zulässig war, da sie bereits vor In-Kraft-Treten der 6. MwSt-RL bestanden hat und sohin nach Art 17 Abs 6 beibehalten werden hätte können.

#### 1.2 Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch

Der EuGH<sup>3)</sup> führt zunächst seine ständige Rechtsprechung an, wonach bei einem gemischt genutzten Wirtschaftsgut die

ses im vollen Umfang dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden kann und verweist auf die Urteile *Armbrecht*, *Bakcsi*, *Seeling* und *HE*<sup>4)</sup>. In der folgenden RN<sup>5)</sup> führt der EuGH<sup>6)</sup> aus, dass immer dann, wenn sich ein Steuerpflichtiger dafür entscheidet, gemischt genutzte Investitionsgüter als Gegenstände des Unternehmens zu behandeln, die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar ist.

Der EuGH stellt sonach fest, dass der Eigenverbrauch<sup>7)</sup> einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sei, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Zur Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs 2 UAbs 2 6. MwSt-RL führt der EuGH zunächst aus, dass Ausnahmen von der Harmonisierung genau zu umschreiben seien, da jeder Rückgriff auf Ausnahmeregelungen zu unterschiedlich hohen steuerlichen Belastungen in den Mitgliedstaaten führen könne<sup>8)</sup>. In den folgenden Randnummern<sup>9)</sup> führt der EuGH explizit aus, dass die Ausnahmebestimmung grundsätzlich so zu verstehen sei, dass die Mitgliedstaaten **insbesondere zu dem Zweck, die Verwaltungsverfahren für die Einziehung der Mehrwertsteuer zu vereinfachen** (Hervorhebung durch Verfasser), davon absehen können, bestimmte Leistungen oder Verwendungen Dienstleistungen gegen Entgelt gleich zu stellen. Die Ausnahmebestimmung kann jedoch nicht dazu führen, dass die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen, die sich dafür entschieden haben, Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke

4) EuGH 21. 4. 2005, C-25/03.

5) RN 24.

6) Wie etwa schon im Urteil *Seeling*.

7) Nach alter österreichischer Diktion.

8) RN 26.

9) RN 27–30.

1) EuGH 14. 7. 2005, C-434/03.

2) Siehe RN 12 des Urteils.

3) RN 23.

verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens zu behandeln, verbieten können, die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer vollständig und sofort abzuziehen. Außerdem entspräche ein allgemeiner auf Art 6 Abs 2 UAbs 2 6. MwSt-RL gestützter Verzicht auf die Besteuerung der Verwendung eines Teiles eines Investitionsgutes für den privaten Bedarf eines Steuerpflichtigen, wenn dieser die beim Erwerb des betreffenden Gegenstandes geschuldete Vorsteuer vollständig hat abziehen können, auch nicht der genannten Vorschrift, da dies ja unvermeidlich zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde.

Daher ist ein Steuerpflichtiger einerseits berechtigt, sich dafür zu entscheiden, ein Investitionsgut, das er zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für fremde Zwecke verwendet, insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und gegebenenfalls zum vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldeten Mehrwertsteuer befugt und hat andererseits grundsätzlich die diesem Recht korrespondierende Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für die Verwendung des genannten Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke zu zahlen (vgl. idS Urteil *Seeling* RN 43).

### 1.3 Beibehaltungsrecht

Zum Beibehaltungsrecht nach Art 17 Abs 6 führt der EuGH<sup>10)</sup> aus, dass zwar eine nationale Regelung vor In-Kraft-Treten der 6. MwSt-RL beibehalten werden dürfe. Jedoch setzt diese Vorschrift voraus, dass die Ausschlüsse, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung beibehalten dürfen, nach der 2. RL rechtmäßig waren. Art 11 der 2. RL sah vor, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können, vom Vorsteuerabzug ausschließen können. Diese Vorschrift räume daher den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Art 11 Abs 4 der 2. RL hätte es daher zB erlaubt, bestimmte Gegenstände wie zB Kraftfahrzeuge auszuschließen, nicht aber, von dieser Regelung alle Gegenstände auszuschließen, soweit sie für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen verwendet werden. Daher wird durch Art 17 Abs 6 der 6. RL in Verbindung mit Art 11 Abs 4 der 2. RL den Mitgliedstaaten nicht gestattet, einen allgemeinen Ausschluss beizubehalten, soweit der Gegenstand für den privaten Bedarf verwendet wird.

## 2. Auswirkung auf nicht steuerbaren Eigenverbrauch (Neufälle)

Wie erinnerlich, stützt sich die neue Gesetzeslage ausdrücklich auf die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches und will dabei auf Art 6 Abs 2 2. Satz 6. MwSt-RL basieren. Korrespondierend wurde ein Vorsteuerausschluss normiert.

Gegen die Anwendung dieser Ausnahmebestimmung wurden in der österreichischen Literatur massive Bedenken geltend gemacht<sup>11)</sup>. Argumentiert wurde zum einen, dass ein Vergleich zu den Ausnahmeregelungen des Art 5 6. MwSt-RL zeige, dass keine schrankenlose Anwendbarkeit, sondern vielmehr eine Anwendbarkeit nur im Sinne einer Vereinfachungsvorschrift

gegeben sei. Ausnahmebestimmungen seien aufgrund der vom EuGH immer wieder betonten Neutralität des Mehrwertsteuersystems stets eng auszulegen. Weiters können die Ausnahmebestimmungen nicht dazu dienen, die gemeinschaftsrechtswidrige unechte Steuerbefreiung – nach dem Urteil des EuGH *Seeling* – quasi über die Hintertür wieder einzuführen.

Endlich zeige ein Vergleich zu notwendigen Ermächtigungsmaßnahmen bei Art 17 Abs 7 und Art 27 6. MwSt-RL, dass ein deutlich weiteres Verständnis von Art 6 Abs 2 2. Satz, wonach eine Maßnahme auch ohne jede Ermächtigung oder Konsultation beschlossen werden könne, offensichtlich dem Sinn und Zweck der MwSt-RL zuwider läuft.

Genau dieses Verständnis der Ausnahmebestimmung hat nun auch der EuGH entwickelt: Die Anwendung der Ausnahmebestimmung könne nicht dazu führen, dass der Vorsteuerabzug bei vollunternehmerischer Zuordnung verhindert werde. Die Ausnahmeregelung sei genau zu umschreiben und insofern eng auszulegen. Weiters sei sie so zu verstehen, dass sie insbesondere für die Verwaltungsverfahrenvereinfachung anzuwenden sei<sup>12)</sup>. Umgekehrt betont der EuGH nochmals, dass es Rechtsfolge des Vorsteuerabzuges sei, die private Verwendung auch steuerpflichtig zu behandeln. Dabei wird ausdrücklich nochmals auf die Ausführungen im Urteil *Seeling* Bezug genommen, wo der EuGH die unter Umständen fiskalistisch nachteiligen Auswirkungen durchaus erkannt hat, aber gerade als Ausfluss der 6. MwSt-RL angesehen hat. Bemerkt sei, dass der EuGH damit auch den Überlegungen des Generalanwaltes<sup>13)</sup>, wonach die Rechtsfolge unter Umständen deshalb problematisch sei, da sie eben zu fiskalistisch nachteiligen Folgen führen könne, keine Rechnung getragen hat<sup>14)</sup>.

In der Literatur<sup>15)</sup> wurde auch darauf hingewiesen, dass der EuGH die Steuerpflicht der Privatnutzung als ex-logo-Folge des vollen Vorsteuerabzuges ansieht<sup>16)</sup>.

Vor diesen Ausführungen des EuGH kann aber hinsichtlich der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des nicht steuerbaren Eigenverbrauches wohl kein Zweifel mehr bestehen<sup>17)</sup>.

Soweit allenfalls der UFS oder der VwGH hier doch noch Zweifel hegt, müsste er ein Vorabentscheidungsverfahren einleiten, wie wohl der EuGH die Frage allenfalls schon als beantwortet ansehen könnte. Durchaus denkbar scheint jedoch auch die Einräumung des vollen Vorsteuerabzuges ab 1. 5. 2004 (bzw. dann ab 1. 1. 2004). Eine Ablehnung des Vorsteuerabzuges bei gleichzeitiger Nichtvorlage ist wohl undenkbar.

## 3. Beibehaltung eines Vorsteuerausschlusses (Altfälle)

### 3.1 Entscheidungen des UFS

Aus diesem Bereich gibt es bereits mehrere Entscheidungen des UFS. Der UFS Linz<sup>18)</sup> hat zunächst ausgeführt, dass aus der vollen Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen noch nicht der volle Vorsteuerabzug folge. Des Weiteren wurde argumentiert, dass in der Zuordnungs-

10) RN 31.

11) Vgl. insbesondere *Prodingner*, SWK 2004, S 447; weiters *Beiser*, RdW 2004, 316; *Achatz*, RFG 2004, 52; *Beiser/Pülzl*, SWK 2004, S 444.

12) Genau dies zeigt eben der Vergleich zu Art 5.

13) Schlussantrag GA *Jacobs* vom 20. 1. 2005, C-434/03.

14) Die Befürchtungen von *Pülzl/Schuchter*, SWK 2005, S 264, hinsichtlich der problematischen Linie des Generalanwaltes, dem *Seeling* ein allzu heißes Eisen zu werden scheint, haben sich daher nicht erfüllt.

15) *Precht/Aigner*, SWK 2005, S 671 (man beachte die Zitierung der Vorliteratur!).

16) Nicht möglich sei daher nach den Autoren eine Art „chary-picking“ (was immer das auch sein mag, Anm).

17) IdS wohl auch *Precht/Aigner*, aaO.

18) 2. 3. 2005, RV/1186-L/04.

regelung von § 12 Abs 1 Z 1 UStG (auch) ein Vorsteuerauschluss zu erblicken sei, der beibehalten worden sei. Daran ändere auch die völlig anders gelagerte Rechtslage ab 1998 bzw 2000 nichts, da der unecht steuerbefreite Eigenverbrauch eben zu einem Vorsteuerauschluss geführt habe, der insofern beibehalten worden sei. Der Gesetzgeber sei sich in der Folge der Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses gar nicht bewusst gewesen, hätte ihn aber trotzdem vorgenommen. Auch aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG folge ein Vorsteuerauschluss<sup>19)</sup>.

Die Unrichtigkeit der Auffassung des UFS und von *Krumenacker*<sup>20)</sup> wurde in der Literatur bereits nachgewiesen<sup>21)</sup>.

Auch der UFS Graz hat in mehreren Entscheidungen<sup>22)</sup> mit jeweils gleicher Begründung *Seeling*-Altfälle entschieden. Auch der UFS Graz erkennt in § 12 Abs 2 Z 1 UStG einen Vorsteuerauschluss, der nach Art 17 Abs 6 6. MwSt-RL beibehalten wurde. Seit 1998 erfolge der Vorsteuerauschluss durch die unechte Steuerbefreiung. Die gesetzliche Maßnahme hätte in ihrer materiellen Auswirkung keine Ausdehnung des schon zum 1. 1. 1995 bestehenden Vorsteuerauschlusses bewirkt. Beide Regelungen bewirken nämlich, dass die auf den privat genutzten Gebäudeanteil entfallende Vorsteuer vom Abzug ausgeschlossen sei. Nur in Fällen der untergeordneten nichtunternehmerischen Nutzung sei ab 1. 1. 1998 unter Bedachtnahme auf Art 17 Abs 6 die Regelung gemeinschaftsrechtskonform dahingehend zu interpretieren, dass insoweit der Vorsteuerabzug zulässig sei. Da § 12 Abs 2 Z 1 bereits bei EU-Beitritt bestanden hätte und beibehalten wurde, bestünden im Ergebnis gegen den Vorsteuerauschluss keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken (vgl VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0028 und VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0141, und 0145). Auch den Überlegungen in der Literatur (Verweis des UFS auf *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003, 686, und *Prodinger*, SWK 2004, S 738), wonach das Urteil *Seeling* direkt anwendbar sei, hat der UFS widersprochen: Da in der – dem Urteil *Seeling* zugrunde liegenden – deutschen – Rechtslage keine explizite Regelung hinsichtlich des Verwendungseigenverbrauchs gegeben sei, könne das Urteil *Seeling* in Folge der unterschiedlichen nationalen Rechtslage (explizite Erfassung des Eigenverbrauchs in § 6 Abs 1 Z 16 UStG) keinesfalls als Begründung für den Rechtsstandpunkt des Berufungswerbers herangezogen werden. Im Übrigen bemerkt der UFS Graz, dass auch der UFS Linz eine abweisende Berufungsentscheidung<sup>23)</sup> erlassen habe.

### 3.2 Stellungnahme zum UFS-Graz vor EuGH Charles

Die Ausführungen des UFS Graz sind – schon vor der Einbeziehung des EuGH-Urteils *Charles* und *Charles-Tijmens* – verfehlt:

Zur Problematik der Einstufung von § 12 Abs 2 Z 1 UStG als Vorsteuerauschlussbestimmung wurde schon in der Literatur oftmals Stellung genommen. Weiters wurde nachgewiesen, dass selbst für den Fall, dass man in dieser Bestimmung einen Vorsteuerauschluss erblicken will, durch die Änderungen der Rechtslage 1998 und 2000 eben eine völlig neue Regelung eingeführt wurde. Der Versuch des UFS Graz, den Anwendungsbereich beider Normen als gleich darzustellen, da ja für den – sich eben als gravierenden Unterschied erge-

benden – Bereich der untergeordneten Nutzung eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation unter Zugestehung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen sei, ist naturgemäß zum Scheitern verurteilt. Der UFS muss ja selbst zugestehen, dass gerade im Bereich der untergeordneten Nutzung die Neuregelung ab 1998 einen völlig anderen Anwendungsbereich als die Regelung zum 1. 1. 1995 hat. Es wurde ebenfalls in der Literatur schon gezeigt, dass eine Interpretation und ein Zugestehen des Vorsteuerabzuges im Verwaltungsweg keinesfalls die Gesetzesbestimmung umzuinterpretieren vermag. Da somit 1998 eine völlig neue Bestimmung geschaffen wurde, wurde die ursprüngliche Bestimmung des Vorsteuerauschlusses offensichtlich nicht beibehalten.

Überraschend ist auch die Zitierung des VwGH durch den UFS, wenn dieser zum Nachweis seiner Überlegungen zu § 12 Abs 2 Z 1 UStG zwei Erkenntnisse des VwGH zitiert und diese ausführlich darlegt. Beide – ja bekannten – Erkenntnisse sind nämlich zu § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ergangen. Warum Erkenntnisse zu einer ganz anderen Gesetzesbestimmung die Rechtsauffassung zu § 12 Abs 2 Z 1 UStG bestätigen sollen, ist unergründlich<sup>24)</sup>.

Auch steht die Rechtsprechung des UFS Graz (ebenso wie die des UFS Linz) beiläufig auch im Widerspruch zur Spruchpraxis des UFS Innsbruck<sup>25)</sup>. Dieser hatte entschieden, dass ab 2000 eine automatische Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen erfolge, die auch den vollen Vorsteuerabzug nach sich ziehe. Der nachfolgende nach der österreichischen Rechtslage unecht steuerbefreite Eigenverbrauch sei aber auf Basis des EuGH-Urteils *Seeling* gemeinschaftsrechtswidrig, worauf sich der Steuerpflichtige auch direkt berufen könne.

Fast schon skurril mutet jedoch der abschließende Versuch des UFS an, im unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch auch losgelöst – also völlig abgesehen von jeder Frage der Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes – eine gemeinschaftsrechtskonforme Bestimmung zu sehen. Wohl stellt diese Überlegung den – scheinbar verzweifelt anmutenden – Versuch dar, durch irgendwelche Auslegungsergebnisse die offensichtlich budgetpolitisch nicht gewünschten Auswirkungen aus dem EuGH-Urteil *Seeling* hintanzuhalten. Dass ein Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes, der weder steuerpflichtig noch nicht steuerbar, sondern unecht steuerbefreit ist, nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht, wurde vom EuGH in der Rechtsache *Seeling* ganz eindeutig entschieden<sup>26)</sup>. Warum die insofern genau einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch normierende österreichische Rechtslage daher durch das Urteil *Seeling* nicht beeinflusst sein soll, muss füglich im Dunklen verbleiben.

Auch der abschließende Hinweis des UFS Graz, der UFS Linz habe auch eine abweisende Entscheidung getroffen<sup>27)</sup>, vermag nicht weiter zu helfen, da die Entscheidung des UFS Linz wohl nicht die Entscheidung des UFS Graz begründet.

### 3.3 Überprüfung der UFS-Rechtsprechung am Urteil Charles

Der EuGH wiederholt zunächst seine Rechtsprechung zur (möglichen) vollständigen Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmensbereich und führt wiederum aus, dass in diesem Fall

19) Vgl hiezu auch *Krumenacker*, SWK 2005, S 432.

20) Vgl hiezu auch *Pernegger*, UFS 2005, 135.

21) Pülzl, SWK 2005, S 396; *Prodinger*, SWK 2005, S 508.

22) 22. 4. 2005, RV/0078-G/05; 23. 3. 2005, RV/0187-G/05; 11. 4. 2005, RV/0188-G/05; 15. 3. 2005, RV/0293-G/04; vgl auch RV/0017-G/05 und RV/0439-G/05.

23) Wie oben zitiert.

24) Zur Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG siehe unten.

25) UFS 23. 7. 2003, RV/0514-I/02.

26) Ebenso UFS Innsbruck aaO.

27) Wenn auch, so sei angemerkt, mit teilweise abweichender Begründung.

die beim Erwerb geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar sei. Die gegenteilige Auffassung des UFS Linz und von *Krumenacker*<sup>28)</sup> ist daher ganz offensichtlich rechtsirrig<sup>29)</sup>. Das Insistieren des UFS Linz auf genau jener Rechtsauffassung ist daher überraschend, zumal nach Art 18 Abs 1 B-VG<sup>30)</sup> die gesamte Verwaltung an die Gesetze gebunden ist.

Zur Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses nach Art 17 Abs 6 6. RL führt der EuGH zunächst aus, dass nur ein Ausschluss beibehalten werden darf, der (nach der 2. RL) rechtmäßig war.

Der EuGH bezieht sich in klarem Wortlaut auf die Rechtmäßigkeit nach der 2. RL. Dies verwundert auch nicht weiter, da im Falle der Niederlande eben die 2. RL anwendbar war und somit der Vorsteuerauschluss eben nach dieser Bestimmung zu rechtfertigen war.

Umgelegt auf Österreich ergibt sich, dass klarerweise die 2. RL für Österreich nicht anwendbar war. Nichtsdestotrotz kann gefolgert werden, dass der Vorsteuerauschluss nur dann beibehalten werden kann, wenn er eine grundsätzliche Rechtfertigung hatte. Es ist unverständlich, dass für „ältere“ EU-Mitgliedstaaten die Einschränkungen der 2. MwSt-RL gelten, während für später hinzutretende Mitgliedstaaten ein völlig freies Wahlrecht der Übernahme von Vorsteuerauschlüssen bestanden hätte<sup>31)</sup>. In extremis weitergedacht, hätte Österreich dann ja am 31. 12. 2004 einen Vorsteuerauschluss für sämtliche möglichen Vorsteuern normieren können und diesen nach Art 17 Abs 6 beibehalten dürfen. Dass dies der Harmonisierung des EU-Rechtes zuwider läuft, ist unmittelbar einsichtig.

Die Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG, wonach ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Anteil dem Unternehmen zugeordnet werden kann, ist aber auf Basis der schon oftmals zitierten Rechtsprechung des EuGH eindeutig gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. Insofern kann man argumentieren, dass die Zuordnungsbestimmung und der daraus resultierende Vorsteuerauschluss nicht rechtmäßig war, sodass der Vorsteuerauschluss auch nicht beibehalten werden durfte.

Weiters führt der EuGH aus, dass nach Art 11 Abs 4 2. RL zwar bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden durften, jedoch damit kein uneingeschränktes Ermessen eingeräumt würde, alle oder praktisch alle Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen, soweit sie privat verwendet werden. Ausgeschlossen werden dürfen beispielsweise Kraftfahrzeuge. Nunmehr scheint der Hinweis auf Kraftfahrzeuge weniger als beispielhafte Anführung von bestimmten Gruppen von Wirtschaftsgütern zu verstehen zu sein, sondern vielmehr als – indirekter – Bezug auf Art 17 Abs 6 2. Satz 6. RL<sup>32)</sup>, wonach auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusaufgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Art 11 Abs 4 2. RL spricht davon, dass insb Gegenstände ausgeschlossen werden können, die für den privaten Bedarf verwendet werden können. Art 17 Abs 6 6. MwSt-RL stellt auf jene Abgaben ab, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie zB Luxusaufgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentation. Nunmehr kann wohl bald ein Wirtschafts-

gut oder eine Dienstleistung auch für private Zwecke verwendet werden. Schon aus dem Wortlaut, aber auch aus dem Zweck der 2. RL ergibt sich, dass nicht alle Güter, bei denen eine Privatnutzung theoretisch möglich ist, ausgeschlossen sein sollen, sondern nur jene, bei denen die Privatnutzung schon aus der Art des Wirtschaftsgutes folgt, sich sozusagen aufdrängt. Sehr klar wird dieses Verständnis auf Basis von Art 17 Abs 6 6. MwSt-RL. Sohin mögen Kraftfahrzeuge, insb vielleicht PKW und besonders Luxus-PKW ausgeschlossen werden können. Gebäude eignen sich aber unter diesem Verständnis nicht besonders gut (sozusagen per se) zur privaten Nutzung, sodass ein Vorsteuerauschluss entgegen dem Grundsatz der Neutralität auch auf Basis der vollen Unternehmenszuordnung samt vollem Vorsteuerabzug tendenziell nicht anzunehmen ist.

Die Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses für Gebäude, die offensichtlich den genannten Gruppen nicht angehören, scheint daher problematisch.

Dem könnte zum einen entgegen werden, dass Österreich der 2. RL nicht verpflichtet war und somit die Einschränkungen, die der EuGH eben aufgrund der 2. RL (und nicht der 6. RL) geprüft hat, nicht greifen. Nochmals sei wiederholt, dass eine schrankenlose Ermöglichung eines Vorsteuerauschlusses mit sowohl über die 2. MwSt-RL als auch über die Überlegungen in Art 17 Abs 6 2. Satz 6. RL hinausgehenden Tatbeständen wohl kaum mit der Harmonisierung des Gemeinschaftsrechtes und mit der Neutralität des Umsatzsteuersystemes vereinbar erscheint<sup>33)</sup>.

Zum anderen könnte man entgegenen, dass die in § 12 Abs 2 Z 1 genannten Gebäude eben offensichtlich auch nur eine bestimmte Gruppe von Wirtschaftsgütern umfassen, sohin nicht alle oder fast alle Wirtschaftsgüter. Andererseits sind Gebäude ganz offensichtlich nicht den beispielhaft genannten Wirtschaftsgütern bzw Ausgaben im Sinne von Art 17 Abs 6 2. Satz gleich zu halten. Weiters nehmen Gebäude sowohl von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung als auch von den diesen Wirtschaftsgütern immanenten im Vergleich zu vielen anderen Wirtschaftsgütern oftmals sehr hohen wirtschaftlichen Werten eine insofern besondere Stellung ein, als beim Ausschluss der Gebäude tatsächlich ein materiell bedeutsamer Teil aller Wirtschaftsgüter vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen würde.

Gleichermaßen gelten diese Überlegungen für die Anwendbarkeit von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG. Es wurde in der Literatur<sup>34)</sup> bereits gezeigt, dass der Anwendungsbereich dieser Norm grundsätzlich voll unternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter bzw Ausgaben umfasst, die nur per gesetzlicher Anordnung nicht abzugsfähig sind. Das insofern neue Begriffsverständnis des VwGH passe daher nicht.

Auch die – verwaltungsnahe – Literatur hat zu dieser Bestimmung stets das erwähnte Verständnis vertreten. So führen etwa *Scheiner/Kolacny/Caganek*<sup>35)</sup> aus, dass von § 12 Abs 2 lit a UStG nur jene Aufwendungen erfasst sind, die zwar für Zwecke des Unternehmens erfolgen, aber aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind. Das genannte Überwiegenprinzip stellt dabei nicht auf das Nutzungsausmaß, sondern auf die Ausgaben im Vergleich zu angemessenen Ausgaben ab<sup>36)</sup>. Das gleiche Begriffsverständnis entwickeln auch *Kolacny/Mayer*<sup>37)</sup>.

28) AaO.

29) Vgl hierzu schon *Pülzl*, aaO; *Prodinger*, aaO.

30) Und auch nach dem Gemeinschaftsrecht.

31) In diesem Sinne *Precht/Aigner*, aaO; anders für die Beibehaltung auch eines unbeschränkten Vorsteuerabzugsverbotes *Pernegger*, aaO.

32) Bzw Art 11 2. RL.

33) Vgl hiezu nochmals *Precht/Aigner*, aaO.

34) Vgl *Achatz*, *taxlex* 2005, 10; *Pülzl*, *SWK* 2005, S 396; *Prodinger*, *RdW* 2005, 255.

35) § 12 Tz 273.

36) Siehe hiezu auch nochmals *Achatz*, aaO.

37) *UStG*<sup>2</sup>, 444 f.

Nochmals sei erwähnt, dass die auch vom UFS Graz zitierten VwGH-Erkenntnisse einerseits zu einem Mißbrauchsfall bzw zur Fragen der Unternehmerstellung, andererseits als Bemerkung für das fortgesetzte Verfahren ohne jede tiefere Begründung und Auseinandersetzung mit der Vielzahl der gegenteiligen Rechtsansichten – und jedenfalls zur Rechtslage vor 1998 – erfolgt sind. Nach dem EuGH-Urteil *Charles* und *Charles-Tijmens* ist die nebenbei formulierte Rechtsauffassung auf Basis der oben dargelegten Argumente wohl umso weniger haltbar.

Auch das Urteil des EuGH in der Rechtssache *HE*<sup>38)</sup> deutet in diese Richtung. In dieser Rechtssache war – soweit hier interessierend – fraglich, wieweit ein Steuerpflichtiger als Unternehmer anzusehen sei, der in einem privat genutzten Gebäude ein Arbeitszimmer einrichtete. Ausdrücklich wurde im Verfahren vom BFH auf die österreichischen Regelungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG hingewiesen. Der EuGH<sup>39)</sup> nimmt zwar klarerweise zu der österreichischen Bestimmung nicht direkt Stellung, führt jedoch aus, dass der Umstand, dass Österreich das Abzugsrecht im Falle eines häuslichen Arbeitszimmers ausschließt, angesichts des gemeinsamen Charakters des Mehrwertsteuersystems und des damit verfolgten Harmonisierungszweckes unerheblich sei, aus dem sich ergebe, dass Ausnahmen vom Abzugsrecht nur in den durch die 6. RL ausdrücklich vorgesehenen Fällen gestattet sind, damit ihre einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten sichergestellt wird. Weiters gebe es derzeit keine Handlungen des Rates nach Art 17 Abs 6 der 6. RL, nach der Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wären. Nach den deutschen Rechtsvorschriften werden im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der RL häusliche Arbeitszimmer nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Deutschland sei auch nicht zu Sondermaßnahmen im Sinne von Art 27 ermächtigt worden.

Diese Ausführungen deuten auch in die Richtung, dass das – wohl unzutreffende – Verständnis von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als Vorsteuerauschlussbestimmung auch aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts keine taugliche Begründung findet.

Beiläufig scheint auch der VwGH in älterer Rechtsprechung<sup>40)</sup> von der vollen Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen mit daraus folgendem vollen Vorsteuerabzug auszugehen. Von beibehaltenen Vorsteuerabzügen auf Basis von § 12 Abs 2 Z 1 oder § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ist in den Erkenntnissen nicht einmal ansatzmäßig die Rede. Freilich ist festzuhalten, dass der VwGH die Beweiswürdigung der belangten Behörde gehalten hat, wonach sich der Stpfl in der UVA für eine nur anteilmäßige Zuordnung entschieden hätte, sodass schon deshalb der volle Vorsteuerabzug nicht zugestanden hat<sup>41)</sup>. Insofern hatte der VwGH den vollen Vorsteuerabzug auf Basis des Gemeinschaftsrechts gar nicht mehr zu entscheiden.

Aus den Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Charles* und *Charles-Tijmens* lassen sich daher auch für *Seeling-Altfälle* weitere Argumente gewinnen, die gegen ein bestehendes und beibehaltenes Vorsteuerabzugsverbot sprechen.

Freilich ist die Auswirkung des EuGH-Urteiles auf die österreichische Rechtslage nicht so eindeutig und zweifelsfrei wie die Überlegungen zu Art 6 Abs 2. Für *Seeling-Altfälle* ist daher davon auszugehen, dass allenfalls nach wie vor noch gewisse Zweifel an der Auslegung bestehen könnten. Insofern ergibt sich für den UFS die Berechtigung und für den VwGH die Verpflichtung zum Vorabentscheidungsersuchen. Soweit der UFS oder der VwGH allenfalls schon aufgrund der in der Literatur ausführlich geltend gemachten Bedenken den Vorsteuerabzug für Altfälle zugesteht, könnte die Vorlage unterbleiben. Aufgrund der Vielzahl der vorgebrachten Argumente<sup>42)</sup>, die gegen ein Vorsteuerabzugsverbot zum 1. 1. 1995 und insbesondere gegen dessen Beibehaltung ab 1998 sprechen und nunmehr nochmals deutlich durch die Aussagen des EuGH in der Rechtssache *Charles* und *Charles-Tijmens* bestärkt worden sind, wäre eine Nichtvorlage im Sinne der Rechtsprechung des EuGH<sup>43)</sup> nicht zu vertreten<sup>44)</sup>.

#### 4. Zusammenfassung

Der EuGH<sup>45)</sup> hat entschieden, dass gemischt genutzte Gegenstände zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, woraus sich grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug ergäbe. Eine nachfolgende private Verwendung sei durch einen Eigenverbrauch zu versteuern. Die Besteuerung des Eigenverbrauches könne auch nicht auf Basis der Ausnahmeregelung von Art 6 Abs 2 Z 2 Satz 6. MwSt-RL hintangehalten werden, da ein derartiges Verständnis der Neutralität und Wettbewerbsgleichheit zuwiderlaufe und die Bestimmung nur als Vereinfachungsmaßnahme zu sehen sei.

Zur Beibehaltung von Vorsteuerauschlussverboten im Sinne von Art 17 Abs 6 6. RL hat der EuGH ausgesprochen, dass diese – im Fall auf Basis der 2. MwSt-RL – rechtmäßig gewesen sein müssen. Ein Ausschluss für sämtliche oder fast alle Wirtschaftsgüter, auch wenn diese den Charakter der Wirtschaftsgüter im Sinne von Art 17 Abs 6 2. Satz 6. MwSt-RL nicht hätten, sei rechtswidrig.

Auf Basis dieser Aussagen ist der nicht steuerbare Eigenverbrauch für so genannte *Seeling-Neufälle* ab 1. 5. 2004 wohl gemeinschaftsrechtswidrig.

Für *Seeling-Altfälle* bis 31. 12. 2003 sind die massiven Bedenken gegen die Gemeinschaftsrechtskonformität eines Vorsteuerauschlusses zum 1. 1. 1995 bzw dessen Beibehaltung sowohl auf Basis von § 12 Abs 2 Z 1 UStG als auch von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG deutlich verstärkt worden.

42) Vgl zusätzlich zu der bereits oft zitierten und einhelligen Rechtsauffassung einer Vielzahl von Autoren auch das Rundschreiben des Fachsenates für Steuerrecht der KWT Nummer 11/2004.

43) EuGH 6. 10. 1982, Rs 283/81, C.I.L.F.I.T.

44) Vgl zur Vorlageverpflichtung VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0028; *Prodinger*, RdW 2005, 255.

45) EuGH 14. 7. 2005, Rs C-434/03 *Charles* und *Charles-Tijmens*.

38) EuGH 21. 4. 2005, C-25/03.

39) RN 50 und 51.

40) VwGH 30. 10. 2001, 2000/14/0204; 28. 5. 2002, 98/14/0168.

41) Ob diese Überlegung nach EuGH *Charles* und *Charles-Tijmens* noch zu halten ist, sei dahingestellt, da im Fall das Ehepaar in der ursprünglichen UVA nur den anteiligen Vorsteuerabzug beantragt und erhalten hat, den restlichen Abzug erst in einer Ergänzung beantragt hat. Die Ergänzung bezog sich – entgegen der niederländischen Rechtslage – auf das Gemeinschaftsrecht. Auch in den österreichischen Fällen lag das Jahr 1995 zugrunde, in dem nach österreichischer Rechtslage nur anteilig zugeordnet werden konnte und sich der Stpfl auf das Gemeinschaftsrecht berufen musste.



#### Der Autor:

Dr. Christian Prodinger ist selbstständiger Steuerberater in Wien. Daneben ist er als Lektor an mehreren FHS und als Seminarvortragender tätig, weiters Mitglied des Fachsenates der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

#### Publikationen des Autors:

**Einführung in das Steuerrecht**  
3. Auflage, Wien 2004,  
288 Seiten, Preis: 29 €  
Bestellnummer: 79.09.03  
ISBN: 3-7007-3062-4

