

# VwGH: Vorsteuerabzug für privat genutztes Wohnhaus – Auswirkung auf Seeling

RdW 2005/  
284, S. 255

Der VwGH<sup>1)</sup> hat den Vorsteuerabzug für ein zur Gänze privat genutztes Gebäude unter Berufung auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG verneint. In der Literatur<sup>2)</sup> wurde daraus der Schluss gezogen, dass die genannte Bestimmung auch in „Seeling-Fällen“ zur Anwendung kommen könnte.

StB Dr. Christian Prodingner  
Wien

## 1. Sachverhalt des Erkenntnisses

Zwei natürliche Personen (A und B) sind Hälfteigentümer einer Liegenschaft, auf welcher ein Wohnhaus errichtet wurde, das nach Fertigstellung nur A bewohnte. Dabei wurde auch vom Beschwerdeführer eingeräumt, dass von allem Anfang an geplant war, dass die Liegenschaft ausschließlich von A zu privaten Wohnzwecken verwendet wird.

Die Finanzierung der anteiligen Baukosten des B erfolgte über ein langfristiges und zinsfreies Darlehen des A.

A hat an die Miteigentümergeinschaft eine fremdübliche Miete bezahlt, die zur Hälfte wieder ihm selbst zugute kam, zur anderen Hälfte jedoch dem B, wobei dieser sie wieder direkt zur Tilgung des Darlehens des A verwendete.

Auch war die Baubewilligung nur dem A erteilt worden.

Das Finanzamt kam zum Schluss, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Wohnhaus dem Erstbeschwerdeführer wie einem Alleineigentümer zugerechnet werden müsse. Nicht die Erzielung von Einkünften durch die Miteigentümergeinschaft, sondern die Befriedigung des Wohnbedürfnisses stehe im Vordergrund, weshalb nicht von einem Mietverhältnis ausgegangen werde.

Auch die belangte Behörde ging davon aus, dass das Wohngebäude unbestritten zur Gänze der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses des A dient, sodass eine private Nutzung des Wohngebäudes im Sinne von § 20 EStG und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG vorliege. Durch die ausschließlich private Nutzung durch einen Miteigentümer sei die Unternehmereigenschaft der Miteigentümergeinschaft zu verneinen.

Nach dem VwGH verlieren die Aufwendungen für das privat genutzte Haus den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Beschwerdeführer die private Nutzung des Hauses zivilrechtlich in einen Bestandsrechtstitel gekleidet hätten. Sogar kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie das für die Privatnutzung eines Miteigentümers errichtete Gebäude im Grunde des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich zuordnete.

## 2. Schlussfolgerungen

Der Entscheidung des VwGH kann wohl im Ergebnis gefolgt werden: Zwar ist die Anwendbarkeit von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG durchaus strittig; insbesondere ist die im zitierten Artikel<sup>3)</sup> weitere Auswirkung auf die „Seeling-Fälle“ fraglich.

Im Ergebnis hat nämlich der VwGH sowohl die Beweiswürdigung als auch die rechtlichen Schlussfolgerungen der 1. und 2. Instanz gehalten. Diese Auffassungen bedeuten

aber nichts anderes, als dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gesamte Konstruktion eines Mietverhältnisses oder eines Nutzungsentgeltes und somit letztlich steuerlich das gesamte Miteigentum nicht anerkannt wurde. A hat nicht nur seinen Hälfteigentumsanteil, sondern auch über das Darlehen an B auch den zweiten Miteigentumsanteil zur Gänze finanziert, wobei diese Finanzierung durch die laufenden Mieten gedeckt wird.

Es ist ja gerade Ergebnis der Entscheidung, dass A letztlich allein ein Haus errichtet hat, das er auch allein zu ausschließlich privaten Wohnzwecken genutzt hat.

Legt man also diesen, im Spruch des VwGH nicht klar zum Ausdruck kommenden, sich jedoch aus dem Verfahrensgang ergebenden Gedanken der Rechtsfindung zugrunde, so erhellt, dass es letztlich nicht um die Unternehmereigenschaft der Miteigentümergeinschaft geht.

Die Miteigentümergeinschaft ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur vorgeschoben und es findet daher auch umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit statt. Dies ergibt sich nicht daraus, dass das Haus dann letztlich zu privaten Wohnzwecken des Mieters verwendet würde (dies änderte ja nichts an der Unternehmerstellung der Miteigentümergeinschaft), sondern vielmehr daraus, dass ein solches Mietverhältnis überhaupt nicht vorliegt. Hat aber aus diesem Grund die Miteigentümergeinschaft keine unternehmerische Tätigkeit und Sphäre, so kann ihr logischerweise das Gebäude auch nicht zugeordnet werden.

Im Bereich des A scheidet eine Zuordnung zur unternehmerischen Sphäre schon dadurch aus, dass A offensichtlich überhaupt nicht unternehmerisch tätig ist und gerade das Gebäude zu 100 % privat nutzt. Es ist aber evident, dass – auch im Sinne der Judikatur des EuGH – eine Zuordnung eines zur Gänze privat genutzten Gegenstandes zum Unternehmen nicht zulässig ist.

In diesem Sinne mag tatsächlich auch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG anwendbar sein, ist aber letztlich gar nicht nötig, da mangels Unternehmereigenschaft eine Zuordnung ex logo wegfällt.

Soweit der VwGH sich jedoch wegen der Privatnutzung des Gebäudes auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG stützt, jedoch die Frage der Unternehmereigenschaft der Miteigentümergeinschaft und der Qualität des Bestandsverhältnisses nicht näher behandeln will, ist dem nicht zu folgen:

Will man nämlich § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG dahin gehend verstehen, dass bei einer (im Fall nicht vorliegenden) gemischten Nutzung mit allenfalls noch so geringer unter-

**Keine Anwendung  
von § 12 Abs 2  
Z 2 lit a UStG auf  
gemischt genutzte  
Häuser.**

1) VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0028.

2) OV, RdW 2005, 47.

3) OV, RdW 2005, 47.

nehmerischer Nutzung<sup>4)</sup> die sich letztlich ergebenden „Entgelte“ aufgrund der einkommensteuerlichen Zuordnungsbestimmungen nicht abzugsfähig wären, so ergibt sich klarerweise ein Widerspruch zu den Bestimmungen von § 12 Abs 2 Z 1 UStG. Wie schon des Öfteren in der Literatur erläutert, ist es aber ganz eindeutig Judikatur des EuGH, dass ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut auch zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet werden kann. Würde man nun § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG weit auslegen und somit auch eine Nichtabsetzbarkeit wegen des einkommensteuerlichen Überwiegensprinzips annehmen, so würde man der Bestimmung einen gemeinschaftsrechtswidrigen Hintergrund unterstellen. In richtlinienkonformer Auslegung ist Z 2 daher so zu verstehen, dass nur unternehmerisch veranlasste Aufwendungen betroffen sind, die ausdrücklich durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind<sup>5)</sup>. § 12 Abs 2 Z 1 UStG behandelte damit die Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum unternehmerischen Bereich. Z 2 setzt die gesamte unternehmerische Veranlassung voraus und schränkt den Vorsteuerabzug wegen der einkommensteuerlichen Nichtabsetzbarkeit wieder ein.

Wie *Achatz*<sup>6)</sup> gezeigt hat, würde der Wortlaut der Z 2 sogar dazu führen, dass die gesamte bezogene Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt gälte und daher sogar den Vorsteuerabzug für den untergeordneten unternehmerischen Anteil versagen würde.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nur dann eine taugliche Grundlage für die Versagung des Vorsteuerabzuges bildet, wenn keine gemischte Nutzung eines Gebäudes vorliegt, sondern ein Gebäude rein zu privaten Zwecken verwendet wird. Diesfalls ist entweder der Eigentümer gar nicht Unternehmer oder jedenfalls das Gebäude mangels jeder unternehmerischen Nutzung nicht dem Unternehmen zuzuordnen, sodass es der zitierten Bestimmung letztlich wiederum gar nicht bedarf.

Im Fall einer gemischten Nutzung, die eben auch private Wohnzwecke umfasst, kann der Vorsteuerabzug nicht auf Basis der Bestimmung versagt werden.

### 3. Auswirkung auf Seeling – EU-rechtliche Überlegungen

Unter den „Seeling-Fällen“<sup>7)</sup> wird in aller Regel ein Gebäude verstanden, das von einem Unternehmer teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzt wird. Es kann auf Basis der Judikatur des EuGH daher zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden. In der herrschenden Lehre wird vertreten, dass der nachfolgende Eigenverbrauch für die private Nutzung den Vorsteuerabzug für die Gebäudeerrichtungskosten nicht versagen kann.

Nachdem – wie gezeigt – § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG auch keine taugliche Grundlage für die Nichtzuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensbereich bildet, ergeben sich insofern auch keine Auswirkungen auf

Seeling. Soweit in ersten UFS-Entscheidungen offensichtlich auch dieser Weg eingeschlagen werden soll, wird dieser argumentativ zu entkräften sein.

Beiläufig sei nochmals erwähnt, dass § 12 Abs 2 Z 1 UStG am 1. 1. 1995 wohl schon keinen tauglichen Vorsteuerauschluss begründet. Durch das Wegfallen der Bestimmung ab 1998 und 2000 kann die Zuordnung daher nicht mehr auf diese Bestimmung gestützt werden, sodass ein theoretischer Vorsteuerauschluss nicht beibehalten wurde. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wurde als nicht tauglicher Vorsteuerauschlussgrund erkannt. *Achatz*<sup>8)</sup> hat darauf hingewiesen, dass selbst dann, wenn man im Jahr 1995 die eindeutig vorrangige Anwendung von Z 1 heranzieht und Z 2 daher obsolet ist, eine – beiläufig im Ergebnis ohnedies inkorrekte – Anwendung von Z 2 ab 1998 wohl schon daran scheitert, dass ein derartiges Vorsteuerabzugsverbot letztlich aufgrund der Vorrangigkeit von Z 1 zum 1. 1. 1995 nicht bestanden hat und daher auch nicht beibehalten wurde.

Der VwGH hat sich im zitierten Erkenntnis auch mit der Frage der Vorlagenotwendigkeit auseinander gesetzt und ausgeführt, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG eindeutig schon zum 1. 1. 1995 bereits (unverändert) bestanden hätte. Österreich wäre daher nach Art 17 Abs 6 berechtigt gewesen, die Vorsteuerauschlussregelung beizubehalten. Der VwGH beruft sich dabei auf den EuGH vom 6. 10. 1982, Rs 283/81 C.I.L.F.I.T.

In diesem Urteil hat der EuGH festgestellt, dass ein innerstaatliches Höchstgericht grundsätzlich zur Vorlage jeder gemeinschaftsrechtlichen Streitfrage verpflichtet ist. Darauf hätte die Partei jedoch kein Anrecht. Der Verpflichtung zur Vorlage seien jedoch Grenzen gezogen:

Die Vorlage kann unterbleiben, wenn

- eine frühere Entscheidung durch den Gerichtshof vorliegt, die den inneren Grund der Vorlageverpflichtung entfallen lässt,
- die gestellte Frage in einem gleich gelagerten Fall Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist,
- bereits eine gesicherte Rechtsprechung des Gerichtshofes vorliegt, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst ist, gleich in welcher Art von Verfahren sich diese Rechtsprechung gebildet hat und selbst dann, wenn die strittigen Fragen nicht vollkommen identisch sind,
- wenn die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechtes derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt. Davon darf das innerstaatliche Gericht jedoch nur dann ausgehen, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen (24: Anm) Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde.

Umgelegt auf die Seeling-Fälle ergibt sich, dass sowohl hinsichtlich der Frage der Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses vom 1. 1. 1995 über 1998 und 2000 hinweg (so genannte Altfälle) als auch hinsichtlich der neu eingeführten Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches ab 1. 5. 2004 offensichtlich keine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vorliegt. Nachdem in der Literatur von verschiedensten Autoren massive Zweifel an der Rechtswirksamkeit der genannten Bestimmungen vorgetragen wurden und sich beiläufig kaum Gegenstimmen finden lassen, kann sicherlich keine Gewissheit bestehen, dass den Vorsteuerabzug ausschlie-

4) Bzw bei Gebäuden nach der aktuellen Rechtslage einer Mindestnutzung von 10 %.

5) Vgl hiezu *Ruppe*, § 12 Tz 111; in die genau gleiche Richtung auch *Achatz*, *taxlex* 2005, 10, der die Anwendung der Bestimmung im gegebenen Zusammenhang auch zu Recht als „gekünstelt“ bezeichnet.

6) AaO.

7) Vgl im Überblick jüngst *Baumann/Biebl*, *SWK* 2005, S 293 (361) mwvH.

8) AaO.

ßende Entscheidungen der Finanzbehörden gemeinschaftsrechtskonform sind.

In diesen Fällen ist daher davon auszugehen, dass der VwGH als österreichisches Höchstgericht diese Fragen auch dem EuGH vorlegt.

Eine Nichtvorlage wäre an sich nur dann denkbar, wenn etwa der UFS den Vorsteuerabzug für Altfälle bzw Neufälle auf Basis der zahlreichen Literaturmeinungen bejaht und dagegen eine Amtsbeschwerde eingebracht wird.



#### Der Autor:

Dr. Christian Prodingler 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:

Prodingler

#### Einführung in das Steuerrecht

3. Auflage, Wien 2004, 288 Seiten

Preis: 29 €

Bestellnummer: 79.09.03

ISBN: 3-7007-3062-4



## Leistungsaustausch contra Eigenverbrauch

### EuGH-Urteil vom 20. 1. 2005 (C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB)

RdW 2005/  
285, S. 257

Auch bei Entgelten unter der Eigenverbrauchsbemessungsgrundlage liegt ein Leistungsaustausch und kein Eigenverbrauch vor.

StB Dr. Andreas Kauba  
Univ.-Lektor, Wien

Der EuGH hat mit Urteil vom 20. 1. 2005 (C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB gegen Riksskatteverket) entschieden<sup>1)</sup>, dass nach der 6. MWSt-Richtlinie auch dann kein Eigenverbrauch zu versteuern ist, wenn die Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis des gelieferten Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung liegt.

Im gegenständlichen Fall gab ein schwedisches Hotel Mahlzeiten an seine Arbeitnehmer zu einem Preis ab, der unter den Selbstkosten des Hotels lag<sup>2)</sup>.

Der EuGH führt dazu klar aus: „Die Artikel 2, 5 Absatz 6 und

6 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung gezahlt wird, als Entnahme eines Gegenstandes oder Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf angesehen werden, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis für den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung liegt.“

Für den EuGH ist es somit irrelevant, dass die Gegenleistung für einen Umsatz unter dem Selbstkostenpreis des gelieferten Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung liegt<sup>3)</sup>. Erfolgt eine Gegenleistung, dann ist diese die Be-

messungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Nur wenn (überhaupt) keine Gegenleistung erfolgt (also wenn die Abgabe der Mahlzeiten unentgeltlich erfolgt), ist ein Eigenverbrauch zu versteuern<sup>4)</sup>. Die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs ist der Einkaufs- bzw Selbstkostenpreis.

Abgesehen davon, dass damit die derzeit geltende Regelung für nichtgastronomische Unternehmen nach der EuGH-Entscheidung dem Gemeinschaftsrecht widerspricht<sup>5)</sup>, ist das Urteil des EuGH über den Fall hinaus für das Verhältnis von Leistungsaustausch und Eigenverbrauch (nunmehr: eine gegen Entgelt gleichgestellte Lieferung oder sonstige Leistung<sup>6)</sup>) von Bedeutung. Zwar wurde auch bisher eine Mindestbemessungsgrundlage für den Leistungsaustausch abgelehnt<sup>7)</sup>, jedoch bestand eine Tendenz, bei einem Entgelt unter der Eigenverbrauchsbemessungsgrundlage<sup>8)</sup> von einem Eigenverbrauch (nunmehr: eine gegen Entgelt gleichgestellte Lieferung oder sonstige Leistung) auszugehen, womit diese Bemessungsgrundlage quasi eine Mindestbemessungsgrundlage darstellt<sup>9)</sup>.

4) Dazu auch Rz 20 des Urteils.

5) Im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe stellt der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers für die Verköstigung durch den Arbeitgeber unabhängig davon, wie hoch er ist, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer dar. Diese Regelung entspricht dem Gemeinschaftsrecht. In nichtgastronomischen Unternehmen stellt hingegen der Kostenbeitrag für die Verköstigung des Arbeitnehmers nur dann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer dar, wenn er über den lohnsteuerlichen Sachbezugswerten liegt. Unter den lohnsteuerlichen Sachbezugswerten hat das Unternehmen einen Eigenverbrauch zu besteuern, wobei als Bemessungsgrundlage die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte angesetzt werden können (vgl dazu UStR Rz 70 f, Rz 368, Rz 672 und das Protokoll Umsatzsteuertagung 2001). Diese Regelung widerspricht dem Gemeinschaftsrecht.

6) § 3 Abs 2 UStG und § 3a Abs 1a UStG idF BGBl I 2003/134 ab 2004.

7) Vgl UStR Rz 2; Ruppe, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 62.

8) Vgl § 4 Abs 8 lit a und b UStG idF BGBl I 2003/134 ab 2004.

9) Zur Mindestbemessungsgrundlage und Abgrenzung zwischen Leistung und Eigenverbrauch vgl Ruppe, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 62 und Rz 324; vgl auch Kolacny/Mayer, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 35. Das Problem besteht darin, dass bei einer Gegenleistung unter der Eigenverbrauchbemessungsgrundlage des § 4 Abs 8 UStG meistens eine Indizwirkung für den unternehmensfremden Zweck (Motiv) gesehen wird und damit über diese „Umwegargumentation“ von Eigenverbrauch (eine gegen Entgelt gleichgestellte Lieferung oder sonstige Leistung) ausgegangen wird (dazu Ruppe, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 324; zum Problem auch Wisiak in Achatz/Tumpel [Hrsg], Umsatzsteuer im Konzern [2003] 66 ff).

1) Zum EuGH-Urteil vgl auch IStR 2005, 164.

2) Zum Leistungsaustausch bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer vgl Ruppe, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 119.

3) Die gegenteilige Auffassung – nämlich, dass eine Gegenleistung unter der Mindestbemessungsgrundlage jedenfalls einen Eigenverbrauch auslöst – wurde vorgebracht (vgl Rz 19 des Urteils), aber durch den EuGH ausdrücklich abgelehnt (vgl die Ausführungen des EuGH in Rz 22 f des Urteils, insb auch die ausführlichen Judikaturnachweise in Rz 23).