

Vorsteuerabzug

Änderung der UStR 2000 zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude („Seeling“)

Ein Abänderungserlass des BMF nimmt zu den Auswirkungen der neuen Gesetzeslage auf Altfälle und Neufälle Stellung und erweist sich als rechtswidrig

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Auf das Urteil des EuGH¹⁾ „*Seeling*“ wurde mit einer Novelle des UStG reagiert, wonach ab 1. 5. 2004 ein Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes nicht steuerbar ist und sohin der Vorsteuerabzug für die private Investition nicht zusteht.²⁾ Der Erlass stellt zum einen die Auswirkungen ab 1. 5. 2004 dar und will auch für Fälle bis zum 31. 12. 2003 den Vorsteuerabzug nicht gewähren.

1. Einleitung Der Erlass³⁾ teilt in drei verschiedene Zeiträume auf und bringt folgende Schlussfolgerungen:

1.1. Errichtung des Gebäudes ab 1. 5. 2004

Da der Eigenverbrauch nicht steuerbar ist, ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

1.2. Errichtung des Gebäudes zwischen 1. 1. 2004 und 30. 4. 2004

Der Eigenverbrauch ist steuerpflichtig; der Vorsteuerabzug steht daher zu, ist aber ab 1. 5. 2004 wegen der Änderung der Verhältnisse zum nicht steuerbaren Eigenverbrauch zu korrigieren.

1.3. Errichtung des Gebäudes bis 31. 12. 2003

Der Vorsteuerabzug steht auch hier nicht zu, da Österreich von der Ausnahmebestimmung von Art. 17 Abs. 6 6. RL Gebrauch gemacht hätte. Ausgenommen wäre nur der Fall der untergeordneten privaten Nutzung.

2. Stellungnahme

2.1. Errichtung des Gebäudes ab 1. 5. 2004 (ad 1.1)

Der Erlass ist hiebei nur als Ausfluss des Gesetzes anzusehen. Es ist daher zum einen zu prüfen, ob Österreich tatsächlich zu Recht von der Ausnahmebestimmung von Art. 6 Abs. 2 Satz 2 6. RL Gebrauch gemacht hat und sohin der Eigenverbrauch nicht steuerbar ist. Allenfalls ist noch zu untersuchen, ob die Einführung des Vorsteuerabzugsverbotes gegen die Standstillklausel nach Art. 17 Abs. 6 6. RL verstoßen könnte oder nicht. Ist diese Umsetzung – wie in der Literatur mehrfach begründet⁴⁾ – EU-widrig, so sind klarerweise auch die Aussagen der UStR 2000 rechtswidrig. Andernfalls besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) EuGH 8. 5. 2003, C-269/00, „*Seeling*“.

2) Vgl. zur Rechtsentwicklung und zu den Neuregelungen *Beiser*, ÖStZ 2001, 476; *Kolacny*, ÖStZ 2001, 478; *Beiser*, ÖStZ 2001, 538.; insb die tiefgreifenden Vorarbeiten von *Pircher/Püzl*, SWK-Heft 22/2002, Seite S 602 und IStR 22/2002, 767 sowie RdW 1999, 692 und weiters SWK-Heft 16/2003, Seite T 125 (697); *Pernegger*, SWK-Heft 17/18/2003, Seite S 472 (768); *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003, 334; *Pircher/Püzl/Schuchter*, SWK-Heft 23/24/2003, Seite S 595 (971); weiters auch *Kristen/Payerer*, SWK-Heft 33/2003, Seite S 794 (1326); *Fritz-Schmied/Payerer*, SWK-Heft 7/2004, Seite S 295; *Grübl*, SWK-Heft 7/2004, Seite S 292; *Rattinger*, FJ 2004, 72; *Achatz*, RFG 2004, 52; *Beiser/Püzl*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444; *Beiser*, RdW 2004, 316; *Prodinger*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447; SWK-Heft 13/2004, Seite S 496; SWK-Heft 16/2004, Seite S 553.

3) Vgl. *Kolacny/Scheiner*, SWK-Heft 20/21/2004, Seite S 658 mit Wiedergabe des Erlasstextes.

4) *Achatz*, RFG 2004, 52; *Beiser/Püzl*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444; *Beiser*, RdW 2004, 316; *Prodinger*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447.

Bedeutsam zur Beurteilung der Rechtskonformität der Neuregelung ist, dass das BMF in RZ 2000 ausführt, dass die Bestimmung⁵⁾ „wie eine unechte Steuerbefreiung wirkt“. Nunmehr wurde aber bekannterweise vom EuGH in der Rechtssache „*Seeling*“ festgestellt, dass eine unechte Befreiung für den Eigenverbrauch der 6. RL widerspricht. In der Rechtssache „*Faxworld*“⁶⁾ hat der Generalanwalt zur Anwendbarkeit der Option nach Art. 5 Abs. 8 6. RL ausgeführt, dass die Ausübung dieser Option nicht dazu führen kann, einen steuerbefreiten Umsatz zu schaffen.⁷⁾ Wäre dies die Absicht des Gesetzgebers gewesen, dann wäre die Vorschrift in Abschnitt X der RL über Steuerbefreiungen geregelt worden. In der Literatur wurden nun schon diverse Argumente gegen die Anwendbarkeit der Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 6. RL gebracht. Bedenkt man nun, dass eine unechte Befreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig ist, nach österreichischer Meinung – zumindestens des BMF – aber mit der Neuregelung genau eine derartige Wirkung implementiert wird und sieht man weiters, dass der Zweck von Ausnahmebestimmungen eben nicht die Herstellung von unechten Steuerbefreiungen ist, so wird hierdurch ein weiteres Argument für die EU-Widrigkeit der Anwendung der Ausnahmebestimmung geliefert. Das BMF bestätigt hier sozusagen erlassmäßig die EU-Widrigkeit der Anwendung der Ausnahmebestimmung.

2.2. Errichtung des Gebäudes zwischen 1. 1. 2004 und 30. 4. 2004 (ad 1.2)

Jedenfalls unstrittig ist, dass in diesem Fall aufgrund schon der österreichischen Rechtslage der Vorsteuerabzug zusteht. Nach eben dieser österreichischen Rechtslage kommt es ab 1. 5. 2004 zu einer Änderung der Rechtslage hin zu einem nicht steuerbaren Eigenverbrauch, sodass dann⁸⁾ eine Korrektur der Vorsteuer zu greifen hat. Die Art der Vorsteuerkorrektur im Sinne einer monatsweisen Aufteilung der Vorsteuerbeträge wurde in der Literatur kritisiert.⁹⁾

Bemerkenswert ist, dass der österreichische Gesetzgeber in einer Reaktion auf „*Seeling*“ im hier dargestellten Zeitraum sehr wohl einerseits die volle Zuordnung des gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen hat, andererseits den folgenden Eigenverbrauch als steuerpflichtig behandelt hat und somit grundsätzlich auch den Vorsteuerabzug zugelassen hat.

2.3. Errichtung des Gebäudes bis zum 31. 12. 2003 (ad 1.3)

2.3.1. Rechtsentwicklung

Die Hauptaussage des Erlasses, die sich aus der Novelle zum UStG nicht direkt ergibt, ist, dass das Urteil „*Seeling*“ für den Zeitraum 1. 1. 1995 – 31. 12. 2003 im Regelfall nicht anzuwenden sei, da sich Österreich auf eine Ausnahmebestimmung nach Art. 17 Abs. 6 der 6. RL gestützt habe.

Bei EU-Beitritt war ja bekanntlich ein gemischt genutztes Gebäude nur im betrieblich genutzten Ausmaß dem Unternehmen zuzuordnen. Daraus ergab sich als Schlussfolgerung, dass der Vorsteuerabzug auch nur für den betrieblichen Teil zustand. Eine Ausnahme war nur dann zu erblicken, wenn die Privatnutzung untergeordnet¹⁰⁾ war, da diesfalls das gesamte Gebäude als Betriebsvermögen galt und daher auch zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet wurde. Da somit im Regelfall der Vorsteuerabzug für den privaten Teil ausgeschlossen war, wurde die Ausnahmebestimmung angewandt.

⁵⁾ Gemeint ist die Neuregelung des nicht steuerbaren Eigenverbrauches.

⁶⁾ Rechtssache C-137/02 *Faxworld*; vgl. hierzu das Urteil des EuGH vom 29. 4. 2004.

⁷⁾ RdNr. 49.

⁸⁾ Nunmehr auf dem Boden der Judikatur des EuGH; vgl. EuGH 23. 4. 2004, C-487/01 und C-7/02 *Gemeente Leusden und Holin Group*.

⁹⁾ Vgl. *Prechtl*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 427 m. w. H.; vgl. zum Problem allgemein auch *Prodingler*, SWK-Heft 20/21/2001, Seite S 793.

¹⁰⁾ Nach der Rechtsprechung wird die Grenze bei ca. 20 % angenommen; es ist darauf hinzuweisen, dass dieser Wert keinesfalls einen fixen Wert darstellt.

Im Jahr 1998 wurde durch eine Gesetzesnovelle¹¹⁾ dem Unternehmer die Möglichkeit gegeben, den privaten Teil dem Unternehmen zuzuordnen. Korrespondierend dazu wurde jedoch in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG der Eigenverbrauch – auch bei Wohngebäuden – stets (unecht) steuerbefreit. Sogar stand zwar der Vorsteuerabzug bei einer vollständigen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen zunächst (allgemein) zu, wurde aber im gedanklich nächsten Moment durch die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches (speziell) wieder hintangehalten.

Im Jahr 2000 wurde die völlige Zuordnung zum Unternehmen zum gesetzlichen Regelfall; an der unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch hat sich nichts geändert.

2.3.2. Vorsteuerauschluss am 1. 1. 1995

Die Argumentation eines bereits bei EU-Beitritt bestehenden Vorsteuerauschlusses nach Art. 17 Abs. 6 wurde in der Literatur schon von *Kolacny/Caganeck*¹²⁾ überlegt, offensichtlich aber zunächst als nicht sehr erfolgversprechend wieder fallen gelassen.

Es ist nun auch rechtspolitisch völlig unverständlich, warum der Gesetzgeber, wenn er von der Ausnahmebestimmung nach Art. 17 Abs. 6 schon ab 1. 1. 1995 überzeugt war, dann überhaupt für den Zeitraum 1. 1. 2004 – 30. 4. 2004 eine Umsetzung des „See-ling“-Urteiles mit Vorsteuerabzugsmöglichkeit zugelassen hat. Dass wenige Monate später wieder eine radikale Kehrtwendung erfolgt, ist rechtspolitisch und im Sinne des Vertrauensschutzes natürlich um so seltsamer.

In der Tat führt eine statische Betrachtung zu dem Ergebnis, dass am 1. 1. 1995 der Vorsteuerauschluss für gemischt genutzte Gebäude bestand. Diese Aussage ist aber gleich zweifach einzuschränken: Zum einen bestand dieser Ausschluss nicht bei untergeordneter privater Nutzung, wobei noch dazu die einkommensteuerlichen Grundsätze hier keine klare Trennlinie bieten. Wie aber zu rechtfertigen ist, dass bei einer privaten Nutzung unter 20 % der Vorsteuerabzug zusteht, darüber jedoch nicht, bleibt vor dem Hintergrund der Neutralität und Wettbewerbsgleichheit des Mehrwertsteuerrechtes und des daraus entspringenden Gleichheitsgrundsatzes¹³⁾ unergründlich. Dies gilt umso mehr, als zu bedenken ist, dass gegen die 10-%-Grenze bei der Zuordnung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter zum Unternehmensbereich EU-rechtliche Bedenken geltend gemacht wurden.¹⁴⁾ Wenn aber an dem einen Ende des Spektrums eine Grenzziehung – auch nicht aus Vereinfachungsgründen – nicht zulässig sein soll, kann diese wohl auch am anderen Ende nicht greifen.

Zum anderen führt die Nichtzuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen natürlich in letzter Konsequenz wiederum zu einem Vorsteuerabzugsverbot, stellt aber nicht direkt ein derartiges Vorsteuerabzugsverbot dar. Es macht daher einen Unterschied, ob etwa eine unechte Steuerbefreiung für eine Leistung eingeführt wurde (sodass die Leistung zum Unternehmensbereich gehört), aber der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, oder aber, ob die Leistung zur Gänze nicht dem Unternehmensbereich zugeordnet wird. *Tumpel*¹⁵⁾ hat zum Vorsteuerabzugsverbot für PKW (Mini Vans) überzeugend festgestellt, dass ein Verstoß Österreichs gegen die 6. RL schon dadurch vorliegen könne, dass die Lieferung von PKW und Kombis nicht befreit, sondern gänzlich aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ausgenommen wird. Die österreichische Regelung bewirke (Anm. zwar) diesen Ausschluss vom Vorsteuerabzug, gehe aber noch darüber hinaus, in dem der Gegenstand als außerhalb der Unternehmenssphäre betrachtet wird. Die über den Ausschluss des Vorsteuerabzuges hinausgehende Rechtsfolge des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG erweise sich als nicht richtlinienkonform, da sie nicht nur bewirkt, dass die Weiterlieferung vom Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ausgeschlossen statt befreit wird, sondern überdies im Fall einer späteren Nutzung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, der Vorsteuerabzug nicht nachgeholt werden kann. Der VwGH¹⁶⁾ hat die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG mit einem Vorsteuerab-

¹¹⁾ BGBl. I Nr. 9/1998.

¹²⁾ SWK-Heft 11/2004, Seite S 416.

¹³⁾ Vgl. hierzu auch N. *Arnold*, SWK-Heft 19/2004, Seite S 647.

¹⁴⁾ Z. B. *Ruppe*, § 12 Tz. 86/1 m. H. auf die Jud. des EuGH.

¹⁵⁾ ÖStZ 1998 490 (493 ff.) mit Hinweis auf EuGH 25. 6. 1997, C-45/95, *Kommission/Italien*.

¹⁶⁾ VwGH 29. 1. 2002, 99/14/0292.

zugsverbot gleichgesetzt, das Problem aber nicht näher releviert. Letztlich ging es ja auch um die Änderung des Vorsteuerabzuges zwischen dem alten Erlass und der VO aus 1996, sodass eine endgültige Stellungnahme zum Problem wohl noch nicht erfolgt ist. Der EuGH¹⁷⁾ ist auf diese Frage überhaupt nicht eingegangen und hat lediglich in der Änderung des Umfanges der PKW einen Verstoß gegen Art. 17 Abs. 6 6. RL erkannt. Umgelegt auf den gegebenen Sachverhalt treffen die geschilderten Bedenken naturgemäß auch hier zu. Darüber hinaus darf nicht übersehen werden, dass die am 1. 1. 1995 gültige Bestimmung hinsichtlich der (Nicht)Zuordnung von Grundstücken zum Unternehmensbereich EU-widrig war. Wie der EuGH¹⁸⁾ entschieden hat, steht es dem Unternehmer frei, auch einen privat genutzten Gebäudeteil dem Unternehmen zuzuordnen. Insofern war aber die entsprechende Rechtslage zweifelsohne EU-widrig.¹⁹⁾ Daraus folgt aber, dass Österreich (bzw. das BMF) aus einer EU-widrigen Bestimmung, die nebenbei die Rechtsfolge des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges gehabt hat, den Vorsteuerauschluss sozusagen extrahieren will und unabhängig von der Wirkungsweise der Zuordnungsbestimmung und deren EU-Widrigkeit als reinen Vorsteuerauschluss im Sinne von Art. 17 Abs. 6 6. RL sehen will. Dieser Versuch ist aber zum Scheitern verurteilt.

2.3.3. Vorsteuerauschluss ab 1998

Selbst wenn man in der Regelung zum 1. 1. 1995 einen legitimen Vorsteuerauschluss im Sinne von Art. 17 Abs. 6 6. RL erblicken wollte, wäre mit dieser statischen Betrachtung nichts gewonnen. Jedenfalls ab dem Jahr 1998 war die vollständige Zuordnung zum Unternehmensbereich nicht nur durch EU-Recht, sondern auch durch innerösterreichisches Recht gedeckt. Damit ist aber klar, dass jedenfalls formell das ursprünglich bestehende Vorsteuerabzugsverbot aufgegeben wurde. Nur für jene Personen, die – ebenfalls EU-konform – weiterhin nach einkommensteuerlichen Grundsätzen zugeordnet haben, ergibt sich als Folge ein Vorsteuerabzugsverbot für den privaten Bereich.

Das Vorsteuerabzugsverbot aus der Zuordnung wurde 1998 durch einen jedenfalls formell anderen Vorsteuerauschluss wegen des unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches ersetzt. Tatsächlich handelt es sich aber auch materiell um einen anderen Vorsteuerauschluss. Zum einen wurde bereits gezeigt, dass die Nichtzuordnung zum Unternehmensbereich einen viel weiteren Anwendungsbereich hat, sodass diese Regelung als Ganzes gesehen werden muss und nicht der Vorsteuerauschluss extrahiert werden kann. Zum zweiten hat aber die zunächst weitere Regelung den nunmehr insofern engeren Anwendungsbereich gehabt, als bei untergeordneter Privatnutzung von 1995–1997 nach innerstaatlichem österreichischem Recht der Vorsteuerabzug zugestanden ist (unter Einbeziehung der EU-Rechtslage), seit 1998 aber genau dies nach österreichischem Recht nicht mehr der Fall ist. Auch deshalb wird ein neuer Vorsteuerabzug eingeführt. Auch der Versuch des BMF, durch „rückwirkendes“ Zugestehen des Vorsteuerabzuges bei untergeordneter Privatnutzung eine nachträgliche Rechtfertigung zu erreichen, ist insofern zum Scheitern verurteilt, als hinsichtlich der Frage der Weitergeltung des österreichischen Rechtes bezüglich des Vorsteuerabzuges naturgemäß nur das österreichische Recht zu beurteilen ist. Es geht nicht an, eine österreichische Rechtslage, die vor dem EU-Beitritt und letztlich bis zum 31. 12. 2003 bestanden haben muss, durch nachträgliche teilweise Berücksichtigung von EU-Richtlinien zu konformieren und dadurch eine Durchgängigkeit herstellen zu wollen.

Das neue Vorsteuerabzugsverbot hat eine andere Reichweite, eine andere formelle Begründung, einen anderen Zweck und endlich auch unterschiedliche Adressatenkreise.²⁰⁾ Somit ergibt sich aber, dass jedenfalls 1998 der Vorsteuerauschluss nicht mehr beibehalten wurde.²¹⁾

¹⁷⁾ EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*.

¹⁸⁾ EuGH 11. 7. 1991, Rs. C-97/90 *Lennartz*; 4. 10. 1995, Rs. C-291/02 *Armbrecht*.

¹⁹⁾ Aus genau diesem Grunde wurde ja 1998 mit der zitierten Novelle die Regelung auch geändert.

²⁰⁾ Einbeziehung der untergeordneten Privatnutzung.

²¹⁾ In diesem Sinne auch *Achatz*, RFG 2004, 52.

Weiters ist zu bedenken, dass auch die gewählte Art des Vorsteuerausschlusses per se hier wieder der 6. RL widerspricht.²²⁾

2.3.4. Vorsteuerabzug ab 2000

Durch die neuerliche Änderung des UStG 2000²³⁾ wird die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen zum Regelfall. Die im vorigen Abschnitt dargelegten Bedenken gelten daher ab 2000 umso mehr.

Kann sich der Steuerpflichtige mit dem Anspruch auf Vorsteuerabzug durchsetzen, ist noch zu bedenken, dass trotzdem nach der neuen Rechtslage ab 1. 5. 2004 eine Vorsteuerkorrektur wegen des Wechsels zum nichtsteuerbaren Eigenverbrauch erfolgt. Daher muss in diesem Fall auch die EU-Widrigkeit des nichtsteuerbaren Eigenverbrauches bekämpft werden, um in den vollen (und bleibenden) Genuss des Vorsteuerabzuges zu gelangen. Diesfalls wäre dann der Eigenverbrauch entsprechend steuerpflichtig zu behandeln.

3. Zusammenfassung

Die Änderung der UStR 2000 nimmt hinsichtlich des Vorsteuerabzuges gemischt genutzter Gebäude auf Fälle der Errichtung ab dem 1. 5. 2004, der Errichtung zwischen 1. 1. 2004 und 30. 4. 2004 und der Errichtung bis zum 31. 12. 2003 Bezug.

Hinsichtlich des ersten Falls sind die in der Literatur geltend gemachten Bedenken gegen die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches weiterhin aufrecht, ja werden durch die Richtlinien verstärkt.

Hinsichtlich der ersten vier Monate des Jahres 2004 treten zunächst keine Probleme auf; die notwendige Korrektur des Vorsteuerabzuges ab Mai 2004 führt jedoch wiederum zu den oben angeführten EU-rechtlichen Diskussionen und zusätzlich zu in der Literatur schon behandelten Fragen hinsichtlich der Berechnung der Vorsteuerkorrektur.

Für Fälle bis zum 31. 12. 2003 stützt sich das BMF auf die Beibehaltung eines Vorsteuerausschlusses, der sich aus der zum 1. 1. 1995 gültigen Zuordnung des Gebäudes nach einkommensteuerlichen Grundsätzen, also nicht hinsichtlich des Privatanteiles, ergeben soll. Es konnte gezeigt werden, dass diese Regelung per se nicht als reiner Vorsteuerausschluss zu betrachten ist, in ihrem Anwendungsbereich nicht alle Fälle umfasst hat und im Übrigen EU-widrig war. Selbst wenn man den Vorsteuerausschluss zu diesem Zeitpunkt annehmen wollte, wäre er durch die Novelle des Jahres 1998, wonach das Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden kann und sich der Vorsteuerausschluss nur aus dem Zusammenhang mit einem unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch resultiert (was per se wiederum EU-widrig ist), aufgegeben worden. Somit steht für diese Fälle der Vorsteuerabzug jedenfalls zu. Ab 1. 5. 2004 wäre nach der neuen österreichischen Gesetzeslage eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen, da der Eigenverbrauch nicht steuerbar ist. Es ist daher in weiterer Folge auch diese Regelung für die Altfälle zu bekämpfen.

Aus den massiven Bedenken der Literatur gegen die gesetzlichen Neuregelungen ergeben sich sicherlich auch Fragen hinsichtlich der Staatshaftung und allenfalls der Organhaftung bei der Schaffung dieser Gesetze.

Kann man hinsichtlich der Anwendung der Ausnahmebestimmung nach Art. 6 Abs. 2 Satz 2 6. RL noch diskutieren, scheint der Diskussionsspielraum hinsichtlich des Vorsteuerausschlusses für Altfälle noch mehr eingeengt. Wenn das BMF daher einen Erlass herausgibt, der nicht im BGBl. kundgemacht wird und auch nach dem eigenen Wortlaut keine über das Gesetz hinaus gehenden Rechte und Verpflichtungen begründet, so hat jedes Organ Bescheide etc. aus dem Gesetz zu begründen. Es wird daher von jedem Organ zur Vermeidung von Haftungen zu überlegen sein, ob die Versagung des Vorsteuerausschlusses für Fälle bis zum 31. 12. 2003 tatsächlich mit einer ausreichend deutlichen rechtlichen Durchdringung begründet werden kann.

²²⁾ Die sind ja die Ausflüsse des Urteiles „Seeling“.

²³⁾ BGBl. I Nr. 106/1999.