

Vorsteuerabzug

Neue Gesetzeslage zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude (*Seeling*)

Die durch das EuGH-Urteil *Seeling* geschaffene Rechtslage soll wieder rückgängig gemacht werden

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Nach dem Urteil des EuGH¹⁾ stand fest, dass der Eigenverbrauch²⁾ eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes steuerpflichtig ist und sohin der Vorsteuerabzug für die private Investition zusteht. Dies wurde nach einigem Hin und Her auch einfachgesetzlich³⁾ umgesetzt. Nunmehr soll wiederum die alte Rechtslage hergestellt werden⁴⁾ und durch eine Fülle von Nebenbestimmungen abgesichert werden. Die Neuerungen sind jedoch EU- und verfassungsrechtlich bedenklich.

1. Einleitung Nach dem EuGH-Urteil *Lennartz*⁵⁾ steht fest,⁶⁾ dass ein Unternehmer ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut, so etwa ein Gebäude, auch zur Gänze dem Unternehmen zuordnen kann. Sohin ist er grundsätzlich auch über die gesamten Anschaffungskosten vorsteuerabzugsberechtigt.

Die private Nutzung unterliegt dem Eigenverbrauch. Der EuGH⁷⁾ hat weiters festgehalten, dass ein derartiger Eigenverbrauch⁸⁾ nicht der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. Richtlinie für Vermietung und Verpachtung unterliegt und sohin steuerpflichtig zu sein hat⁹⁾. Daher bleibt es beim Vorsteuerabzug; die Korrektur erfolgt über den steuerpflichtigen Eigenverbrauch.

2. Umsetzung in österreichische Rechtslage

Die Zuordnung zum Unternehmensbereich ist grundsätzlich 1998 umgesetzt worden; seit 2000 ist zufolge § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die gesamte Zuordnung eines Gebäudes ohne eine Mindestnutzungsgrenze (von 10 %) der gesetzliche Regelfall. Das *Seeling*-Urteil wurde durch eine Novelle des UStG¹⁰⁾ nach einer langen und grotesken Diskussion im Nationalrat¹¹⁾ umgesetzt. Nach § 3a Abs. 1a UStG wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder nur teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, der sonstigen Leistung gleichgestellt. Der frühere Eigenverbrauch¹²⁾ ist daher steuerpflichtig. Von der Möglichkeit, die Vorsteuerkorrekturfrist nach § 12 Abs. 10 UStG auf 20 Jahre zu verlängern, wurde kein Gebrauch gemacht. Ebenso ist nunmehr klar, dass eine Entnahme des Gebäudes weiterhin ohne Umsatzsteuer geschehen

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

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

2) I. d. F. wird der an sich nicht mehr korrekte Ausdruck „Eigenverbrauch“ weiterverwendet.

3) BGBl. I Nr. 134/2003.

4) Vgl. *Kolacny/Caganeck*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 416.

5) EuGH 11. 7. 1991, C-97/90.

6) Vgl. auch EuGH 4. 10. 1995, C-291/92, *Armbrecht*; EuGH 8. 3. 2001, C-415/98, *Bakcsi*.

7) EuGH 8. 5. 2003, C-269/00, *Seeling*.

8) Einer sonstigen Leistung gleichgestellte Leistung nach Art. 6 Abs. 2 der 6. Richtlinie.

9) Vgl. in der Lit. etwa *Beiser*, ÖStZ 2001, 476; *Kolacny*, ÖStZ 2001, 478; *Beiser*, ÖStZ 2001, 538; insb. die tief greifenden Vorarbeiten von *Pircher/Pülzl*, 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; *Pernegger*, SWK-Heft 17/18/2003, Seite S 472; *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003, 334; *Pircher/Pülzl/Schuchter*, SWK-Heft 23/24/2003, Seite S 595; weiters auch *Kristen/Payerer*, SWK-Heft 33/2003, Seite S 794.

10) BGBl. I Nr. 134/2003.

11) Zum mehrfachen Hin und Her vgl. ausführlich *Kolacny*, SWK-Heft 1/2004, Seite S 17.

12) Die Terminologie ist nun der 6. Richtlinie angepasst.

kann; die Einschränkungen nach Art. 13 der 6. Richtlinie¹³⁾ auf Basis des *Seeling*-Urteils für die Vermietung sind für die Entnahme nicht anwendbar.¹⁴⁾

3. Neuerliche Änderung der Rechtslage

Der Nationalrat hat am 25. 3. 2004 eine Umsatzsteuernovelle beschlossen, nach der die Rechtslage wiederum – und ganz massiv – geändert werden soll. Weiters finden sich in der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz auch einkommensteuerliche Bestimmungen.

Im Einzelnen ist vorgesehen:

- § 3 Abs. 1a Z 1 UStG¹⁵⁾ gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.
- Die Vorsteuer für derartige Grundstücke ist nicht abzugsfähig (§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG).
- Bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, beträgt der Berichtigungszeitraum insgesamt 20 Jahre (§ 12 Abs. 10a UStG).¹⁶⁾
- Die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist, ist abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 6 letzter Satz EStG).

Im Ergebnis wird der Eigenverbrauch also nicht wie früher unecht steuerbefreit, sondern als nicht steuerbar normiert. Der Vorsteuerabzug soll daher ausgeschlossen sein. Als Aufwandsbestimmung für den Fall des Unterliegens vor dem EuGH¹⁷⁾ wird die Vorsteuerkorrekturperiode verlängert und wird eine einkommensteuerliche Bestimmung geschaffen.

Die Neuregelungen erweisen sich im Ergebnis als EU-widrig und verfassungswidrig. Sie werden daher in der Folge diskutiert. Gegenstand der Diskussion sind nur nach der Neuregelung¹⁸⁾ angeschaffte oder hergestellte Grundstücke.

Die Auswirkungen auf bereits früher¹⁹⁾ angeschaffte oder hergestellte Grundstücke werden in einem Folgeartikel behandelt.

Ebenso wird in einem Folgeartikel auf andere rechtspolitische Gestaltungsvorschläge²⁰⁾ eingegangen.

4. Analyse

4.1. Eigenverbrauch

In den Materialien²¹⁾ wird ausgeführt, dass die Rechtslage nach *Seeling* einerseits zu einer krassen Ungleichbehandlung gegenüber reinen Privatpersonen,²²⁾ andererseits die konsequente Anwendung des *Seeling*-Urteils²³⁾ zu erheblichen Steuerausfällen führen würde.

¹³⁾ Angaben „Art.“ ohne weitere Bezeichnung beziehen sich i. d. F. auf die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

¹⁴⁾ Vgl. weiterführend hiezu *Pernegger*, SWK-Heft 17/18/2003, Seite S 472; *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003, 334; *Pircher/Pülzl/Schuchter*, SWK-Heft 23/24/2003, Seite S 595; *Kristen/Payerer*, SWK-Heft 33/2003, Seite S 794; *Precht/Tumpel*, SWK-Heft 32/2003, Seite S 778; weiters *Pülzl*, SWK-Heft 34/2003, Seite T 263 mit klaren Aussagen zur bisherigen abzulehnenden Vorgangsweise des Gesetzgebers bzw. der Verwaltung.

¹⁵⁾ Gleichsetzung des „Eigenverbrauches“ mit der sonstigen Leistung.

¹⁶⁾ Vgl. zu den Neuerungen ausführlich *Kolacny/Caganeck*, a. a. O.; der folgende einkommensteuerliche Punkt wird hier nicht erwähnt.

¹⁷⁾ In diesem Sinne *Kolacny/Caganeck*, a. a. O.

¹⁸⁾ Das In-Kraft-Treten ist mit dem Ablauf des Monats, in dem das Gesetz kundgemacht wurde, normiert; vermutlich Mai 2004.

¹⁹⁾ Nämlich von 1. 1. 2004 bis 30. 4. 2004 bzw. vor 2004.

²⁰⁾ Siehe auch hiezu *Kolacny/Caganeck*, a. a. O. und *Beiser*, SWK-Heft 9/2004, Seite S 356.

²¹⁾ 436 BgNR 22. GP.

²²⁾ Diese könnten für ihren Privatanteil naturgemäß keinen Vorsteuerabzug geltend machen, während Unternehmer dies durchaus dürften.

²³⁾ Diesen Ausdruck muss man sich auf der Zunge zergehen lassen.

Es wird daher von der Ausnahme nach Art. 6 Abs. 2, 2. Satz Gebrauch gemacht, wonach die Mitgliedsstaaten Abweichungen vom Eigenverbrauch vorsehen können, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Der Eigenverbrauch sei daher nicht steuerbar, dementsprechend würde der Vorsteuerabzug abgeschlossen.

Der EuGH hat zu den Eigenverbrauchsbestimmungen verschiedentlich Stellung genommen, gerade hinsichtlich der Ausnahmebestimmungen eher zu Art. 5 Abs. 6.²⁴⁾

Der EuGH²⁵⁾ hat festgehalten, dass Art. 5 Abs. 6 sicherstellen soll, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher umsatzsteuerlich gleich behandelt werden sollen. Der Unternehmer, der also vorsteuerabzugsberechtigt war, soll gegenüber dem Letztverbraucher keinen ungerechtfertigten Vorteil genießen.²⁶⁾

Umgekehrt ist aber der Vorsteuerabzug für die empfangene Lieferung Voraussetzung für die nachfolgende Eigenverbrauchsbesteuerung.²⁷⁾

Zunächst wird an diesem Prinzip, das sich etwa auch durch die Judikatur des EuGH zum Vorsteuerabzug²⁸⁾ erhärten lässt, die Eigenverbrauchsbestimmung samt der Ausnahme zu messen sein.

Dort, wo Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, muss der Eigenverbrauch auch versteuert werden und vice versa. Dies stellt also eine Einmalbesteuerung sicher. Die Ausnahmebestimmung nach Art. 6 Abs. 2 letzter Satz ist also keinesfalls so weit zu verstehen, dass es den Mitgliedsstaaten schrankenlos freisteht, irgendwelche Besteuerungen zu unterlassen.²⁹⁾

Der EuGH³⁰⁾ hat gefolgert, dass die Ausnahmebestimmung den Staaten nicht das Recht gibt, die private Nutzung zu besteuern, wenn der Gegenstand nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Daraus lässt sich wohl auch umgekehrt folgern, dass eine Nichtbesteuerung beim Vorsteuerabzug den Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt,³¹⁾ verletzt.³²⁾

In der Rechtssache *Abbey National*³³⁾ wurde zwar ausgeführt, dass die Anwendung der Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 8³⁴⁾ dazu führe, dass insofern der Vorsteuerabzug nicht zustünde, da eben kein steuerbarer Umsatz gegeben wäre. Trotzdem kamen sowohl der Generalanwalt als auch der EuGH unter Berufung auf das allgemeine Prinzip der vollständigen Entlastung in der Unternehmerkette³⁵⁾ unter Bezug auf die Einstufung der Beratungskosten zu den allgemeinen Kosten zur Möglichkeit des Vorsteuerabzuges.

Auch handelt es sich hierbei eindeutig um eine Spezialbestimmung, die nur einem ganz bestimmten Bereich, den die Richtlinie ausdrücklich vorsieht, die Möglichkeit der Nichtsteuerbarkeit mit den entsprechenden Rechtsfolgen schafft. Art. 5 Abs. 8 ist daher (zunächst) enger als Art. 6 Abs. 2 Satz 2.

In der Sache *Faxworld*³⁶⁾ hat der Generalanwalt wieder zu Art. 5 Abs. 8 Stellung genommen: Er hat zunächst³⁷⁾ ausgeführt, dass die Ausübung der Option nach Art. 5 Abs. 8 nicht dazu führen kann, einen steuerbefreiten Umsatz zu schaffen.³⁸⁾

²⁴⁾ Lieferung von Gegenständen, teilweise aber auch zu dem hier in Diskussion stehenden Art. 6 Abs. 2 (Dienstleistungen).

²⁵⁾ EuGH 8. 3. 2001, C-415/98, *Bakcsi*.

²⁶⁾ Vgl. EuGH, a. a. O. RndNr. 42 mit Verweis auf diverse Vorjudikatur.

²⁷⁾ EuGH 27. 6. 1989, C-50/88, *Kühne*.

²⁸⁾ Z. B. EuGH 22. 6. 1993, C-333/91, *Sofitam*; 8. 3. 1988, C-165/86, *Intiem*.

²⁹⁾ Zur Gleichmäßigkeit der Anwendung siehe unten.

³⁰⁾ *Bakcsi* RndNr. 19.

³¹⁾ EuGH *Bakcsi* RndNr. 17.

³²⁾ Die Katze versucht zumindestens, sich in den Schwanz zu beißen: Der Vorsteuerabzug soll ja wieder ausgeschlossen sein. Da aber – wie zu zeigen sein wird – dieser Ausschluss rechtswidrig ist, ist daher letztlich von einem steuerpflichtigen Eigenverbrauch auszugehen.

³³⁾ EuGH 22. 2. 2001, C-408/98; vgl. auch Schlussantrag vom 13. 4. 2000.

³⁴⁾ Die Übertragung des Gesamtvermögens kann so behandelt werden, als ob keine Lieferung vorliegt.

³⁵⁾ EuGH *Abbey National*, RndNr. 24 mit weiteren Nachweisen.

³⁶⁾ Schlussantrag 23. 10. 2003, C-137/02.

³⁷⁾ RndNr. 49f.

³⁸⁾ Da dies sonst in Abschnitt X der Richtlinie über Steuerbefreiungen geregelt würde.

Vielmehr läge eine Vereinfachungsvorschrift vor. Daher kommt der Generalanwalt zum Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft, die – ohne Umsätze zu tätigen – auf die dann gegründete AG nicht steuerbar übertragen hat.

Dies entspräche dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer und würde eine Wettbewerbsverzerrung hintanhalten. Ausdrücklich³⁹⁾ prüft der Generalanwalt einen Konflikt mit dem Urteil des EuGH in der Sache *Abbey National* und kommt zum Schluss, dass das Urteil des EuGH spezifisch auf die Umstände in dieser Rechtssache anzusehen war.

Es zeigt sich also zusammenfassend, dass die Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 8 ein Sonderfall im Sinne einer Vereinfachungsbestimmung ist, dies nicht den Wirkungen einer unechten Steuerbefreiung gleichgesetzt werden kann und der Vorsteuerabzug – jedenfalls im Regelfall – doch gegeben ist.

Umso mehr muss daher die Ausnahmebestimmung nach Art. 6 Abs. 2, die ihrer Grunddefinition nach nicht so spezifisch ist, eng ausgelegt werden. Sie kann also⁴⁰⁾ nicht dazu führen, dass das gesamte System des Vorsteuerabzuges ausgehebelt wird.

Dies ergibt sich auch aus *Seeling*. Der EuGH kam zur Auffassung, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b für Vermietung und Verpachtung eben nicht auf den Eigenverbrauch auszudehnen ist. Sogar bliebe es beim vollen Vorsteuerabzug. Der folgende Eigenverbrauch sei also aufgrund der Wertung der 6. Richtlinie steuerpflichtig, was auch dann gelte, wenn aufgrund des Berichtigungszeitraumes nur eine teilweise Korrektur in Bezug auf die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer stattfindet.

Die Ausnahme dient daher auch unter diesem Prinzip, das nach dem EuGH eben ein Ausfluss der Wertungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ist, nicht dazu, über die Hintertür wieder eine unechte Steuerbefreiung einzuführen.

Auch die Entscheidung *Cookies World*⁴¹⁾ stärkt diese Überlegung. Österreich hat sich beim Eigenverbrauchstatbestand beim Auslandsleasing auch auf Art. 6 Abs. 2 gestützt, was der EuGH zurückgewiesen hat. Der EuGH weist beiläufig darauf hin,⁴²⁾ dass die Ausnahmebestimmung eng auszulegen ist.⁴³⁾

Das Zwischenergebnis lässt sich auch durch den Schlussantrag des Generalanwaltes in der Sache *Sudholz*⁴⁴⁾ stärken. Dabei geht es um die Einschränkungen des Vorsteuerabzuges für (deutsche) PKW, die nicht zur Gänze unternehmerisch genutzt werden. Deutschland hatte eine Ermächtigung nach Art. 27 Abs. 1 angestrebt, wonach dem Mitgliedsstaat Sondermaßnahmen gewährt werden können, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Der Generalanwalt kommt jedoch zum Schluss, dass die deutschen Gesetzesmaßnahmen diesem Regelungsziel nicht Genüge tun.

Wenn nun aber die 6. Richtlinie ein ausdrückliches Prozedere vorsieht, um Vereinfachungsmaßnahmen – nach Ermächtigungen – durchzuführen, trotzdem aber der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystemes vorrangig ist, kann auch daraus gefolgert werden, dass der Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 kein derart weites Verständnis beigemessen werden kann, dass damit nach Belieben des Staates alles ausgenommen werden kann.

Im Verein mit der obigen Argumentation des Art. 5 Abs. 8 ist daher in Art. 6 Abs. 2 eine eng auszulegende Ausnahmebestimmung zu erblicken, die – zumal sie auch ohne Konsultation oder Ermächtigung genutzt werden kann – nur in sehr beschränkten Fällen offensichtlich vereinfachend angewandt werden kann.

³⁹⁾ RndNr. 56.

⁴⁰⁾ Argumentum e contrario et argumentum a maiori ad minus.

⁴¹⁾ EuGH 11. 9. 2003, C-155/01.

⁴²⁾ RndNr. 59.

⁴³⁾ Siehe auch unten zum Vorsteuerabzug.

⁴⁴⁾ 24. 10. 2002, C-17/01.

Als Begründung für die Ausnahmebestimmung wird im Wesentlichen angeführt,⁴⁵⁾ dass budgetäre Gründe⁴⁶⁾ ausschlaggebend wären. Es ist jedoch ganz einhellige Judikatur des EuGH, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben der Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechtes führen können.⁴⁷⁾

Letztlich darf die Ausnahmebestimmung auch nur dann angewendet werden, wenn es zu keinen Wettbewerbsverzerrungen kommt. Die Erläuterungen führen hiezu an, dass es gerade durch die Neuregelung erst zu gleichen Wettbewerbsbedingungen käme.

Dies ist inhaltlich augenscheinlich falsch: Betrachtet man nämlich nur den Eigenverbrauch, so zeigt sich, dass eine Person, die ein zu 100 % privat genutztes Gebäude herstellen lässt oder aber mietet, mit Umsatzsteuer belastet ist. Demgegenüber wäre ein Unternehmer hinsichtlich des privaten Anteiles nunmehr völlig steuerlich entlastet. Dies zieht auch verfassungsrechtliche Bedenken wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach sich.

Die Gleichsetzung wird ja nur dadurch erreicht, dass auch der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Dies aber widerspricht diametral den grundlegenden Wertungen des Urteiles *Seeling*, wonach es eben Ausfluss der Richtlinie sei, dass ein zur Gänze zuzuordnbares Gebäude auch zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt ist und die Korrektur eben nur über den Eigenverbrauch erfolge.

Darüber hinaus darf nicht vergessen werden, dass die Eigenverbrauchsregelung nur für Gebäude und nicht für andere Wirtschaftsgüter greifen soll. Dies stellt schon per se eine Wettbewerbsverzerrung dar. Der EuGH hat jedoch betont,⁴⁸⁾ dass Wettbewerbsverzerrungen, für die auch nur eine geringe reale Gefahr besteht, hintangehalten werden müssen. Ebenso⁴⁹⁾ wurde hinsichtlich Art. 5 Abs. 8 ausgeführt, dass zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen der Mitgliedsstaat den Grundsatz der Nichtlieferung auf jede Übertragung eines Gesamtvermögens und nicht nur auf bestimmte Fälle anwenden kann. In einer Anmerkung⁵⁰⁾ zur österreichischen Rechtslage wurde auch vertreten, dass daher in der Steuerpflicht von Geschäftsveräußerungen im Vergleich zu Umgründungsvorgängen ein Problem zu erblicken wäre.

Umgelegt ergibt sich daher, dass die Neuregelung einerseits Unternehmer, die vollunternehmerisch nutzen, und Unternehmer, die gemischt nutzen, in Bezug auf den insofern vollunternehmerischen Vorsteuerabzug ungleich behandelt, weiters die Ungleichbehandlung zwischen rein privat nutzenden Personen und gemischt nutzenden Personen gegeben ist und schließlich die Bestimmung auch nicht auf alle Wirtschaftsgüter ausgedehnt wird, sondern nur auf die – insofern willkürlich herausgegriffenen – Gebäude. Insofern führt die Neuregelung auch zu Wettbewerbsverzerrungen.

4.2. Vorsteuerabzug

Bejaht man die Nichtanwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des Eigenverbrauches, so hat der Vorsteuerabzug jedenfalls stattzufinden.

Selbst wenn der Eigenverbrauch nicht steuerbar sein sollte, ist der Vorsteuerauschluss wohl nicht gerechtfertigt:

Zunächst hat der EuGH immer betont, dass der Vorsteuerabzug möglichst weit auszuweiten ist. Dies ergibt sich etwa aus der Judikatur *Sofitam*⁵¹⁾ und *Intiem*⁵²⁾ und lässt sich auf Art. 17 Abs. 2 zurückführen. Beachtenswert ist auch Art. 17 Abs. 3, wonach das Vorsteuerabzugsrecht auch im Zusammenhang mit nichtsteuerbaren Auslandsumsätzen besteht.

⁴⁵⁾ Vgl. nochmals FAB 436 BlgNR 22. GP; *Kolacny/Caganeck*, a. a. O.

⁴⁶⁾ „Erhebliche Steuerausfälle“.

⁴⁷⁾ Vgl. hiezu statt vieler die Urteile *Seeling* und *Cookies World*.

⁴⁸⁾ Vgl. EuGH 20. 11. 2003, C-8/01, *Assurador-Societet*.

⁴⁹⁾ EuGH 27. 11. 2003, C-497/01, *Zita Modes*.

⁵⁰⁾ SWI 2004, 92.

⁵¹⁾ EuGH 22. 6. 1993, C-333/91, RndNr. 9 und 11.

⁵²⁾ EuGH 8. 3. 1988, C-165/86.

Nach *Ruppe*⁵³⁾ ergibt sich dies auch aus dem Vorsteuerabzug beim erfolglosen Unternehmer.⁵⁴⁾

Gleiches ergibt sich auch aus dem schon oben zitierten Schlussantrag in der Sache *Faxworld* sowie – mit den gemachten Einschränkungen – in der Sache *Abbey National*. Aus *Abbey National* ergibt sich wohl auch, dass unter gewissen Voraussetzungen bei einem nicht steuerbaren Umsatz kein Vorsteuerabzug gegeben ist.

Bedenkt man die im Urteil *Seeling* dargestellten Überlegungen, wonach der Vorsteuerabzug eben aufgrund der Grundprinzipien zustehen muss und es geradezu ein Ausfluss der 6. Richtlinie sei, dass die Korrektur nur im Rahmen der – allenfalls auf 20 Jahre verlängerbaren – Frist nach § 12 Abs. 10 UStG erfolgt, so zeigt sich, dass die Vorsteuereinschränkung unzulässig ist.

Dazu kommt noch, dass mit dieser Bestimmung ein neuer Vorsteuerabzug erstmalig eingeführt wird, was Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie widerspricht.⁵⁵⁾ Die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 7 wurde in den Materialien nicht einmal argumentiert; die Konsultation nach Art. 29 hat auch nicht stattgefunden.

Es steht aber fest, dass bei EU-Beitritt an sich die Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben war und diese nur nach österreichischem Recht nicht zur Anwendung gelangen konnte, da ein privater Teil nicht dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Genau dies ist aber eindeutig EU-widrig⁵⁶⁾. Ab 2000 ist die unternehmerische Zuordnung der Regelfall; der Vorsteuerauschluss hat nur deshalb bestanden, weil EU-widrig der Eigenverbrauch unecht steuerbefreit war. Insofern kann auch nicht von der Beibehaltung eines Vorsteuerabzuges gesprochen werden, da dieser allenfalls nur auf einer eindeutig gemeinschaftsrechtswidrigen Gesetzesbasis gegeben war. Im Ergebnis kommt es daher mit der jetzigen Regelung zu einer Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes, was richtlinienwidrig ist.⁵⁷⁾⁵⁸⁾ Auch aus den schon erläuterten Prinzipien des Schlussantrages *Sudholz* ergibt sich, dass der Vorsteuerabzug an sich zusteht, im Rahmen der Stand-Still-Klausel nach Art. 17 Abs. 6 oder nach Art. 27 jedoch einschränkbar ist. Beides ist jedoch wie dargestellt nicht anwendbar.

Die Einführung des Vorsteuerabzugsverbotes ist daher wohl EU-widrig.

5. Zusammenfassung

Die Ausnahmebestimmung für den Eigenverbrauch nach Art. 6 Abs. 2 ist eng auszulegen, sodass die Anwendung auf gemischt genutzte Grundstücke nicht umfasst ist. Dies lässt sich aus dem Grundprinzip der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, aus diverser Judikatur des EuGH und letztlich auch aus den Prinzipien der Rechtssache *Seeling* ableiten. Rein budgetäre Überlegungen können dem nicht entgegenstehen. Eine Wettbewerbsverzerrung ist entgegen der Auffassung der Materialien nicht auszuschließen.

Die Einführung eines Vorsteuerabzugsverbotes ist schon dem Grunde nach trotz Zusammenhangs mit einer nichtsteuerbaren Leistung problematisch. Jedenfalls liegt eine Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes vor, die ohnedies unzulässig ist.

Die neu eingeführte Rechtslage für Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab Mai 2004 erweist sich sohin als EU-widrig. Es bleibt daher beim Vorsteuerabzug und bei der Steuerpflicht des Eigenverbrauches. Sollte der Beschluss des Nationalrates tatsächlich Gesetz werden, ist wiederum mit der Vorlage an den EuGH zu rechnen.

⁵³⁾ § 12 Tz. 159/1.

⁵⁴⁾ Vgl. hiezu EuGH 14. 2. 1985, C-268/83 *Rompelman*; 29. 2. 1996, C-110/94, *Inzo*.

⁵⁵⁾ Man versteht allgemein das private Wohnbedürfnis als Angelegenheit i. S. dieser Bestimmung.

⁵⁶⁾ Die gegenteilige Argumentation von *Kolacny/Caganek*, a. a. O. ist daher abzulehnen; siehe den Folgeartikel.

⁵⁷⁾ Zur Wirkung vgl. ausführlich die Entscheidung EuGH 11. 9. 2003, C-155/01, *Cookies World*.

⁵⁸⁾ Vgl. hiezu hilfsweise auch *Ruppe*, § 1 Tz. 307.