

Vorsteuerabzug**Neue Gesetzeslage zum Vorsteuerabzug (*Seeling*) – Auswirkungen auf alte Fälle**

Die durch das EuGH-Urteil *Seeling* geschaffene Rechtslage soll wieder rückgängig gemacht werden. Die Auswirkungen auf Vorsteuerabzüge vor Mai 2004 sind fraglich.

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Der Gesetzgeber versucht, die Rechtslage vor *Seeling*¹⁾ wiederherzustellen.²⁾ Für Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor dem 30. 4. 2004³⁾ stand jedoch der Vorsteuerabzug zu. Problematisch sind eine Vorsteuerkorrektur wegen Änderung der Verhältnisse, eine Verlängerung der Korrekturfrist des § 12 Abs. 10 UStG und die einkommensteuerlichen Auswirkungen.

I. Vorsteuerkorrektur

Im Zeitraum 1. 1. – 30. 4. 2004 ist aufgrund der innerösterreichischen Rechtslage der Eigenverbrauch eines gemischt genutzten Gebäudes, das dem Regelfall entsprechend zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, steuerpflichtig. Sohin ist der Vorsteuerabzug gegeben.

Gleiches ergibt sich jedoch auch vor 2004, soweit entweder vor 2000 das Gebäude durch Widmung dem Unternehmen zur Gänze zugeordnet wurde oder aber dies ab 2000 ohnedies der Regelfall war⁴⁾. Aus *Seeling* folgt nämlich, dass in diesem Fall die EU-Rechtslage, auf die sich der Steuerpflichtige direkt berufen kann, heranzuziehen ist, sohin der Eigenverbrauch nicht unecht steuerbefreit ist und daher der Vorsteuerabzug auch zustand.

Die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nach § 299 BAO wurden in der Literatur bereits dargestellt⁵⁾.

Es ist also davon auszugehen, dass der Vorsteuerabzug auch jetzt noch für zurückliegende Zeiträume geltend gemacht werden kann.

Nunmehr wäre ab Mai 2004 der Eigenverbrauch nicht steuerbar.

Nach *Kolacny/Caganeck*⁶⁾ läge eine Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 10 vor. Dem ist nicht zu folgen.

Es wurde schon in der früheren österreichischen Literatur⁷⁾ angedeutet, dass eine Gesetzesänderung offensichtlich keine Änderung der Verhältnisse selbst sei, auf die der Steuerpflichtige ja einen Einfluss hätte. Nicht der Steuerpflichtige wechselt beispielsweise zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen, sondern ein und derselbe Umsatz wird durch gesetzliche Anordnung zunächst etwa steuerpflichtig und nunmehr nicht steuerbar.

Eine andere Auffassung vertritt offensichtlich der VwGH⁸⁾.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) EuGH 8. 5. 2003, 269/00.

2) Vgl. ausführlich Prodinger, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447, m. w. H.; vgl. ebenso stets Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444.

3) In-Kraft-Treten der Neuregelung mit 1. 5. 2004 vorausgesetzt.

4) Und keine gegenteilige Handlung gesetzt wurde.

5) Pircher/Pülzl/Schuchter, SWK-Heft 23/24/2003, Seite S 595.

6) SWK-Heft 11/2004, Seite S 416.

7) Prodinger, a. a. O.

8) VwGH 31. 3. 2003, 2002/14/0130 im Vorlageverfahren; vgl. auch BFH 14. 5. 1992, V R 79/87; Pernegger, SWK-Heft 17/18/2003, Seite S 472.

Allerdings hat der Generalanwalt im Schlussantrag vom 3. 6. 2003 in der Rs. C-487/01 *Gemeente Leusden* sowie Rs. C-7/02 *Holin Groep*⁹⁾ die gegenteilige Auffassung vertreten: Zwar würde Art. 20 keine abschließende Auflistung möglicher Berichtigungsfälle enthalten. Dass jedoch zu den nicht ausdrücklich aufgeführten Fällen der Fall der eingetretenen Gesetzesänderung gehört, sei nicht anzunehmen, da damit grundlegende Prinzipien des Gemeinschaftsrechts in Frage gestellt würden. Hätte der Gesetzgeber den Fall umfassen wollen, hätte er ihn auch ausdrücklich in Art. 20 aufgenommen. Eine weite Auslegung von Art. 20 sei daher zurückzuweisen. Der Generalanwalt kommt zur Schlussfolgerung, dass eine (daher abzulehnende) Berichtigung nach Art. 20 nur deshalb vorgenommen würde, weil der Steuerpflichtige die Tätigkeit, im Hinblick auf die er ein Recht auf Vorsteuerabzug nach der Richtlinie erworben hatte, wegen einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr der Mehrwertsteuer unterwerfen kann¹⁰⁾.

Zwar ist das Urteil des EuGH in dieser Sache noch nicht ergangen; die sehr systematisch und tiefeschürfend aufgebaute Erläuterung des Generalanwaltes lässt aber wenig Zweifel zu. Man könnte gegen den erwähnten Vertrauensschutz einwenden, dass der Vorsteuerabzug ja ursprünglich nicht gegeben war. Dies ist aber schon deshalb zurückzuweisen, da einerseits die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nach dem Urteil *Seeling* direkt anwendbar ist und andererseits die Fragestellung ja den Steuerpflichtigen auch bekannt war und in der Literatur¹¹⁾ diskutiert wurde.

Der Vertrauensschutz muss aber umso mehr verletzt sein, als es sich bei der Neuregelung um eine offensichtliche Anlassgesetzgebung handelt¹²⁾, die einen Anspruch auf Basis der 6. Richtlinie wieder hintanhaltend will.

Sohin liegt bei einem nichtsteuerbaren Eigenverbrauch keine Notwendigkeit einer Vorsteuerkorrektur vor.

II. Verlängerung der Korrekturperiode

Die Korrekturperiode wird bei gemischt genutzten Gebäuden, die zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sind und bei denen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privaten Teiles geltend gemacht werden konnte, auf 20 Jahre verlängert. Nach den Materialien¹³⁾ soll der Bestimmung im Hinblick darauf, dass ohnedies kein Vorsteuerabzug zustehe, nur geringe Bedeutung zukommen. Es handelt sich also im Ergebnis um eine „Auffangbestimmung“, sollte Österreich vor dem EuGH verlieren und der Eigenverbrauch als steuerpflichtig angesehen werden.¹⁴⁾

Die Verlängerung hätte dann den Sinn, dass der Eigenverbrauch 20 Jahre lang versteuert werden muss. Erst danach kann das Gebäude ohne Umsatzsteuerbelastung und ohne Vorsteuerkorrektur entnommen oder veräußert werden.

Eine Verlängerung auf 20 Jahre ist nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie aufgrund der Novelle der Richtlinie 95/7 vom 10. 4. 1995 auch grundsätzlich zulässig. Der EuGH hat in *Seeling* das Ausschöpfen der zwanzigjährigen Korrekturperiode geradezu als die sich aus der 6. Richtlinie ergebende Möglichkeit als Korrektiv zum sofort zustehenden Vorsteuerabzug bezeichnet.

⁹⁾ Vgl. hierzu auch die Ausführungen von *Kempi/Schuchter*, RdW 2003, 477.

¹⁰⁾ Dies verletze auch das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Rechtslage.

¹¹⁾ *Pircher/Püzl*, RdW 1999, 692; *dies.*, SWK-Heft 22/2002, Seite S 602 u. a.

¹²⁾ So ja schon der FA 426 BlgNR XXII. GP.

¹³⁾ FA 436 BlgNR XXII. GP.

¹⁴⁾ In diesem Sinn *Kolacny/Caganeck*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 416.

Trotzdem ist die Bestimmung rechtswidrig:

Schon nach österreichischem Verfassungsrecht müssen gleiche Sachverhalte auch gleich behandelt werden und vice versa. Der EuGH hat stets das Prinzip der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen postuliert.

Es ist völlig unverständlich, warum eine Verlängerung der Korrekturperiode nur bei gemischt genutzten Häusern greifen soll. Ein Unternehmer, der zu 100 % betrieblich nutzt, hat nur eine zehnjährige Korrekturperiode, wohingegen eine auch nur einprozentige Privatnutzung zur Verlängerung der Frist führt. Da die Frist aber auf wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeiten abstellt¹⁵⁾, kann die allfällig gemischte Nutzung kein Kriterium für die Länge der Korrekturfrist sein.

Dazu kommt noch, dass die geringste private Nutzung auch dazu führen würde, dass hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils, für den jedenfalls der Vorsteuerabzug unstrittig ist, ebenfalls eine Verlängerung auf 20 Jahre stattfindet. Warum ein Unternehmer, der 99 % unternehmerisch nutzt, eine doppelt so lange Korrekturperiode haben soll wie ein Unternehmer, der zur Gänze unternehmerisch nutzt, ist im Hinblick auf die unternehmerische Nutzung des Anteiles unergründlich.

Dem Gesetzgeber ist zuzugestehen, dass die in früheren Monaten¹⁶⁾ angedachte Verlängerung der Frist auf zehn Jahre¹⁷⁾ nicht durchgeführt wurde¹⁸⁾.

Wenn der Gesetzgeber nunmehr versucht, nur *Seeling*-Fälle über die Auffangbestimmung einzufangen, so verkennt er die Intention der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Wettbewerbsgleichheit aller Steuerpflichtigen. Die einseitige Verlängerung für gemischt genutzte Grundstücke ist daher unzulässig. Zulässig wäre es jedoch, einheitlich für alle Grundstücke die Korrekturfrist auf 20 Jahre zu verlängern. Ob dies im Hinblick auf den höheren Verwaltungsaufwand tatsächlich sinnvoll erscheint, ist hier nicht zu beurteilen.

III. Einkommensteuer

Die Neuregelung laut Regierungsvorlage betrifft die Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für die nicht unternehmerisch genutzten Teile eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

Entscheidend ist hier also weniger die Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch als vielmehr die Definition der geltend gemachten Vorsteuer als Einnahme. Wiederum handelt es sich um eine „Auffangbestimmung“, da nach der Intention des Gesetzgebers ja jedenfalls in neuen *Seeling*-Fällen keine Vorsteuer abgezogen werden kann.

Die Neuregelung scheint indessen nicht anwendbar, da eine zurückgezahlte Vorsteuer für den privaten Teil niemals als Einnahme anzusetzen ist:

Ex definitione und abweichend von der umsatzsteuerlichen Behandlung ist die Nutzung privaten Wohnraumes keine betriebliche oder sonstige „wirtschaftliche“ Tätigkeit im Sinne des EStG. Somit fällt aber die Rückzahlung der Vorsteuer unter keine Einkunftsart. Dass die private Nutzung letztlich nicht betrieblich ist, bedarf keiner weiteren Begründung.

¹⁵⁾ Vgl. 5. Begründungserwägung zur Richtlinie 95/7.

¹⁶⁾ Als Reaktion auf *Seeling*.

¹⁷⁾ Vgl. hierzu *Kolacny*, SWK-Heft 1/2004, Seite S 17.

¹⁸⁾ Vgl. hierzu z. B. *Heiss*, NÖ Gemeinde, November 2003, 16 f.

Übersehen werden darf nicht, dass trotz der divergenten umsatzsteuerlichen Behandlung einkommensteuerlich das Gebäude nur anteilig dem Betrieb zuzurechnen ist¹⁹⁾. Außerdem wäre selbst bei einer Zurechnung zum Betrieb nichts gewonnen, da diesfalls der Zufluss brutto betrachtet Betriebseinnahme, die Zahlung aber Betriebsausgabe wäre und somit ohnedies ein Nullsummenspiel die Folge wäre.

Eine Subsumtion unter Vermietung und Verpachtung verbietet sich ebenso wie eine solche unter § 29 EStG.

Darüber hinaus verbietet sich die Steuerpflicht auch nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip: Der Steuerpflichtige hat ja die vom Finanzamt zurückgezahlte Vorsteuer zunächst als Umsatzsteuer an den Werkunternehmer zu leisten. Die umsatzsteuerlich geforderte Neutralität führt also dazu, dass der Steuerpflichtige einen Ausgleich von zivilrechtlicher Kaufpreiszahlung in Höhe der Umsatzsteuer und der refundierten Vorsteuer erhält, also dann mit null belastet ist. Auf ein Einkommen von „null“ kann aber keine Einkommensteuer abgeschöpft werden, zumal dies mit einem Prozentsatz von unendlich geschähe.

Will man die refundierte Vorsteuer als Einnahme betrachten, so müsste aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips die Zahlung wiederum als Ausgabe gegengerechnet werden, sodass wiederum eine Bemessungsgrundlage von null resultierte. Auch eine analoge Anwendung von § 6 Z 10–12 EStG verbietet sich. Sämtliche Bestimmungen bieten nämlich keine Handhabe zur Besteuerung einer refundierten Vorsteuer im Privatbereich.²⁰⁾

Beiläufig könnte die einkommensteuerliche Bestimmung auch der 6. Mehrwertsteuer-richtlinie widersprechen: Dieses auf den ersten Blick groteske Ergebnis mag sich darin begründen, dass es nicht angehen kann, Regelungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zwar formell aufrechtzuerhalten, materiell durch Bestimmungen in anderen Gesetzen, so etwa im Ertragsteuerbereich, wieder hintanzuhalten. Dies kann durch Argumentum ad absurdum gezeigt werden: Will der Mitgliedsstaat etwa eine unechte Steuerbefreiung schaffen, die nicht erlaubt ist, so könnte er stattdessen den Umsatz steuerpflichtig erklären und somit den Vorsteuerabzug zulassen. Im Ertragsteuerrecht könnte geregelt werden, dass die zurückgezahlte Vorsteuer steuerpflichtig ist, wofür ein Spezialsteuersatz von 100 % anzuwenden wäre. Dies bedeutet im Ergebnis nichts anderes als die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer. Die einkommensteuerliche Bestimmung wäre daher nichts anderes als eine Umgehung der umsatzsteuerlichen Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

Nichts anderes gilt aber auch für den vorliegenden Fall: Eine Besteuerung mit immerhin (max.) 50 % führt zu einer erheblichen Verzerrung des Wettbewerbes und verhindert die Neutralität der Mehrwertsteuer, die vom EuGH etwa in *Seeling*²¹⁾ gefordert wurde.

Bejaht man die hier angestellten Überlegungen, so wäre aber auch korrespondierend die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch nicht abzugsfähig.

Beiläufig sei bemerkt, dass es eine mehr als seltsame Rechtstechnik ist, wenn der Gesetzgeber quasi bedingte Gesetze schafft, die noch dazu mit der EU-Widrigkeit von anderen Gesetzen bedingt sind.

¹⁹⁾ Vgl. *Prodingner*, Liegenschaften², 16 ff. m. w. H.

²⁰⁾ Vgl. hierzu auch *Doralt*, § 6 Tz. 100 m. V. a. EStR 2000 Rz. 731 ff.

²¹⁾ Vgl. auch die Ausführungen im Vorartikel *Prodingner*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447.

IV. Weitere Vorgangsweise

Sowohl die im Vorartikel gezeigten Gesetzesbestimmungen ab dem 1. 5. 2004 als auch die hier diskutierten Auswirkungen haben massive EU-rechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gezeitigt.²²⁾

Es ist damit zu rechnen, dass wiederum Verwaltungsgerichtshofbeschwerden eingebracht und Vorlageanträge gestellt werden.

Ein Steuerpflichtiger, der ein gemischt genutztes Gebäude hat, riskiert hier aber letztlich wenig:

Macht er nämlich nichts, so ist klar, dass die Vorsteuer auf den privaten Bereich nicht abzugsfähig ist, daher zum vollen Kostenfaktor wird. Werden die entsprechenden Rechtsmittel ergriffen, kann der Steuerpflichtige nur gewinnen:

Es kann gezeigt werden, dass in allen denkbaren Varianten, so etwa Vorsteuerrückzahlung mit Eigenverbrauch über zehn oder 20 Jahre oder Vorsteuerrückzahlung mit Steuerpflicht der Vorsteuer und Eigenverbrauch über zehn oder 20 Jahre, immer noch ein deutlich positiver Effekt zwischen 30 und 70 % der Vorsteuer aus dem privaten Bereich verbleibt. Lediglich im Falle einer Vorsteuerkorrektur ab dem Jahr 2004 wird die Situation schlechter. Auch hier kann aber der Steuerpflichtige nie mehr als die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer verlieren. Je geringer man den Abschreibungssatz auf den Eigenverbrauch ansetzt (im Normalfall also 1,5 % statt 2 %) und je höher der Abzinsungssatz ist, desto besser wird das Resultat naturgemäß.

Im Ergebnis ist daher lediglich das Risiko der Verfahrens- und Beratungskosten zu tragen, das im Vergleich zur Umsatzsteuer auf die Errichtungskosten eines Hauses eher gering sein wird.

Rechtspolitisch sei bemerkt, dass der Gesetzgeber die Effekte wohl überschätzt: Es ist wohl kaum davon auszugehen, dass nun jeder Errichter eines privaten Hauses sich zum Unternehmer aufschwingt und eine nachweisbare Unternehmertätigkeit zum Vorsteuerabzug nutzen kann. Darüber hinaus darf nicht übersehen werden, dass in der konsequenten Anwendung des *Seeling-Urteiles*²³⁾ auch ein wichtiger Anreiz im Kampf gegen die Schwarzarbeit²⁴⁾ gesehen werden kann. Ist der Errichter des Hauses nämlich vorsteuerabzugsberechtigt, wird er viel mehr mit offiziellen Rechnungen bei befugten Unternehmen errichten lassen, als dies derzeit angeblich der Fall ist.

V. Zusammenfassung

Die Einführung eines nichtsteuerbaren Eigenverbrauches löst keine Vorsteuerkorrektur aus. Dies ergibt sich aus dem System der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie und wurde vom Generalanwalt auch so begründet.

Die Verlängerung der Vorsteuerkorrekturperiode auf 20 Jahre nur für gemischt genutzte Gebäude ist ebenfalls gleichheitswidrig und EU-widrig, da sie zu Wettbewerbsverzerrungen führt und dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderläuft. Nur eine allgemeine Verlängerung auf 20 Jahre bei Grundstücken wäre zulässig.

Eine refundierte Vorsteuer ist mangels Einkunftsart und auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht einkommensteuerpflichtig. Umgekehrt ist auch die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch nicht abzugsfähig.

Ein Steuerpflichtiger, der die Umsatzsteuer auf den privaten Anteil ja wirtschaftlich getragen hat, hat außer den Verfahrenskosten keine nachteiligen Folgen zu befürchten, wenn er versucht, die ihm auf Basis des Urteiles *Seeling* zustehenden Rechte wahrzunehmen.

²²⁾ Die Bedenken haben sich auch durch die Ausführungen von *Beiser/Pülzl* a. a. O. weiter verstärkt.

²³⁾ Die ja laut Finanzausschuss nicht angestrebt ist.

²⁴⁾ Der ja von der Regierung immer wieder als wichtig dargestellt wurde.