

## Vorsteuerabzug

# Seeling – Stellungnahme zu alternativen Vorschlägen

Die durch das EuGH-Urteil *Seeling* geschaffene Rechtslage soll wieder rückgängig gemacht werden. Auch andere diskutierte Vorschläge erweisen sich nicht als zielführend.

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

Der Gesetzgeber versucht, die Rechtslage vor *Seeling*<sup>1)</sup> wiederherzustellen.<sup>2)</sup> *Kolacny/Caganeck*<sup>3)</sup> und *Beiser*<sup>4)</sup> haben zu anderen Lösungsmöglichkeiten Stellung genommen.

### 1. Vorsteuerauschluss gem. Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL

Eine von *Kolacny/Caganeck*<sup>5)</sup> diskutierte Variante war es, den Vorsteuerauschluss gem. Art. 17 Abs. 6 RL beizubehalten.

Die Autoren überlegen, dass ursprünglich der Vorsteuerabzug für Gebäude nur nach der einkommensteuerrechtlichen Zuordnung möglich war und somit hinsichtlich des nicht-unternehmerischen Teils<sup>6)</sup> nicht möglich war.

Wie bereits in einem Vorartikel<sup>7)</sup> gezeigt wurde, ist jedoch diese Bestimmung wegen Verstoßes gegen die 6. MwSt-RL auf Basis der Judikatur des EuGH<sup>8)</sup> EU-widrig. Daher kann daraus nicht gefolgert werden, dass ein Vorsteuerabzugsverbot bestand.

Ab 1998 konnte der private Teil dem Unternehmen zugeordnet werden, was ab 2000 sogar der Regelfall war. Hier wiederum war der Vorsteuerabzug zwar wegen der unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch ausgeschlossen. Dies war aber nach dem Urteil *Seeling* ebenfalls EU-widrig.

Daher ergibt sich zusammenfassend, dass sowohl die Zuordnungsregelung mit der Rechtsfolge des Vorsteuerabzuges vor 1998 als auch der unecht befreite Eigenverbrauch EU-widrig waren und sohin in allen Fällen der Vorsteuerabzug gegeben sein muss.

Entgegen *Kolacny/Caganeck* kann man daher nicht argumentieren, dass Österreich ursprünglich den Vorsteuerabzug nicht zugelassen hatte.

Außerdem hinkt die Argumentation auch dahin gehend, dass bei einem Anteil unter 20 % ja der gesamte Gebäudeteil einkommensteuerlich Betriebsvermögen darstellt und sohin der Vorsteuerabzug bei EU-Beitritt sehr wohl möglich gewesen wäre.

Auf Art. 17 Abs. 6 RL kann daher keine Reaktion auf *Seeling* gestützt werden.

### 2. Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch

*Beiser*<sup>9)</sup> hat argumentiert, es sei systematisch konsistent, dieselbe Wertverzehrdauer, wie sie bei der Vorsteuerkorrekturperiode festgesetzt werde, auch für Ausgaben im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. c RL zu unterstellen.

\*) Dr. Christian Prodingler ist Steuerberater in Wien.

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

2) Vgl. ausführlich Prodingler, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447, SWK-Heft 13/2004, Seite S 496.

3) SWK-Heft 11/2004, Seite S 416 (570).

4) SWK-Heft 9/2004, Seite S 356.

5) A. a. O. (FN 3).

6) Ausnahme bei einem nichtunternehmerisch genutzten Teil unter 20 %.

7) Vgl. ausführlich Prodingler, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447, SWK-Heft 13/2004, Seite S 496.

8) EuGH 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, Lennartz.

9) A. a. O. (FN 4).

Wäre daher die Korrekturperiode wie derzeit zehn Jahre, müsste der Eigenverbrauch auch mit einer Abschreibung von zehn Jahren versteuert werden, da sich – sozusagen umsatzsteuerlich – das Gebäude in zehn Jahren verzehrt.<sup>10)</sup> Dies ergäbe sich aus der konditionalen Verbindung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes mit der späteren Verwendung und Nutzung. *Beiser* beruft sich dabei insbesondere auf das Urteil *Kühne*<sup>11)</sup>. In dieser Rechtssache ging es aber vor allem darum, dass der Eigenverbrauch nur dort stattzufinden hat, wo ein Vorsteuerabzug möglich war und umgekehrt ohne Vorsteuerabzug auch keine Besteuerung des Eigenverbrauches zulässig war. Wie *Beiser* selbst schreibt, hat der EuGH die Verteilung der Anschaffungskosten über die Nutzungsdauer im Prinzip bejaht, zur Länge jedoch nicht Stellung genommen.

Der Gleichsetzung von *Beiser* ist jedoch nicht zu folgen.

Die Möglichkeit der Verlängerung der Vorsteuerkorrekturperiode auf 20 Jahre wurde durch eine EU-Richtlinie<sup>12)</sup> geschaffen. In der Präambel heißt es dazu, dass der Zeitraum gemäß Art. 20 für Grundstücke auf 20 Jahre verlängert werden kann, wobei ihrer wirtschaftlichen Lebensdauer Rechnung zu tragen ist. Dies heißt auch, dass bei einer kürzeren Lebensdauer eben diese anzusetzen ist.

Schon hier zeigt sich, dass nicht eine künstliche Korrekturperiode, sondern vielmehr die wirtschaftliche Lebensdauer entscheidend sein soll. Da aber Gebäude bekanntlich eine oftmals sehr lange Lebensdauer haben, wäre es rein verwaltungstechnisch wohl ungeschickt, etwa auf 67 Jahre eine Vorsteuerkorrekturperiode anzusetzen. Man versucht daher pauschalierend, maximal über einen bestimmten Zeitraum die Korrektur durchzuführen.

Ebenso ist wohl hinsichtlich der fünfjährigen Korrekturperiode klar, dass nicht sämtliche Wirtschaftsgüter eine fünfjährige wirtschaftliche Nutzungsdauer haben. Auch hier wird die Korrektur pauschaliert.

Demgegenüber ist der Eigenverbrauch mit den tatsächlichen Kosten zu versteuern, die eben im Rahmen der Nutzung eines Gegenstandes im Wesentlichen in der Abschreibung bestehen. Der wirtschaftliche Wertverzehr ergibt sich also aus der dem Gegenstand eigenen Abnutzungsdauer und nicht aus pauschalen Sätzen der Vorsteuerkorrektur.

Auch eine weitere Entscheidung des EuGH<sup>13)</sup> deutet in diese Richtung. In Rdnr. 80 spricht der EuGH von einer Bemessungsgrundlage bei der Entnahme in Höhe des Restwertes. Der Restwert ist also der Anschaffungspreis abzüglich einer allfälligen Wertminderung und entspricht idealtypisch dem Restbuchwert. Hier kommt die Abschreibungskomponente bei der Entnahme durchaus zum Tragen. Umgekehrt wäre es aber sinnwidrig, einen höheren Betrag als die Abschreibung bereits während der Laufzeit zu steuern zu wollen.

In Rdnr. 90 f. nimmt der Gerichtshof zu einer Vorsteuerkorrektur nach Art. 20 RL 95/7/EG Stellung und führt aus, dass für Dienstleistungen oder Lieferungen, die vor der Entnahme vollständig verbraucht worden sind, keine Änderung von Faktoren im Sinne von Art. 20 RL 95/7/EG vorläge.

Auch hieraus kann geschlossen werden, dass der wirtschaftliche Verbrauch sowohl für den Eigenverbrauch als auch für die Vorsteuerkorrektur entscheidend ist, bei der Korrektur jedoch eine Pauschalbetrachtung greift.

<sup>10)</sup> Dies entspricht der nunmehr in der BRD umgesetzten Lösung; vgl. dBMF 13. 4. 2004, 775, DSIR 2004; hierzu auch *Zugmaier*, in diesem SWK-Heft, Seite S 557.

<sup>11)</sup> EuGH 27. 6. 1989, Rs. 50/88.

<sup>12)</sup> Richtlinie 95/7 vom 10. 4. 1995 ABL. Nr. L 102 vom 5. 5. 1995, S. 18.

<sup>13)</sup> EuGH 17. 5. 2001, Rs. C-322/99, *Fischer*.

Weiters führt die Lösung von *Beiser* dazu, dass stets der gesamte Vorsteuerabzug in der Korrekturperiode inhaltlich rückgängig gemacht wird. Statisch betrachtet wäre die Länge der Frist daher egal. Allerdings ist klarerweise die „Korrektur“ umso teurer, je kürzer der Korrekturzeitraum ist, da barwertmäßig bei kürzerer Frist ein höherer Wert resultiert. Dies bedeutete aber, dass die Verlängerung der Korrekturfrist auf 20 Jahre, will man das Ergebnis auf den Eigenverbrauch übertragen, eine Begünstigung für den Stpfl. darstellen würde. Dies läuft aber den Intentionen der Richtlinie offensichtlich zuwider, da 20 Jahre eine längere Nutzungsdauer bedeuten würden.

Es bleibt daher bei der Kostenbemessung in Höhe der Abschreibung.<sup>14)</sup>

### 3. Mögliche Lösungsvorschläge

Unstrittig ist, dass die Vorsteuerkorrekturperiode generell auf 20 Jahre verlängert werden kann, wiewohl dies wiederum andere nachteilige Auswirkungen hätte.

Darüber hinaus sei bemerkt, dass das *Seeling*-Urteil weder ein besonders „ausgerisener“ Fall noch irgendeine sonstige atypische Börsartigkeit ist. Vielmehr hat der Europäische Gerichtshof als hiezu berufene höchste Instanz das EU-Recht ausgelegt und ist zum Prinzip des Vorsteuerabzuges am Beginn<sup>15)</sup> und zur Besteuerung eines Eigenverbrauches über die Laufzeit gekommen.<sup>16)</sup> Wird das Gebäude also über die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer auch genutzt, so erfolgt die gesamte Korrektur des Vorsteuerabzuges über den Eigenverbrauch. Dass dies vorher durch Entnahme beendet werden kann, ist nichts anderes als ein weiterer Ausfluss der Richtlinie.

Es geht daher nicht an, diese Wertungen des EU-Gesetzgebers durch einfachgesetzliche Anordnungen eines Mitgliedsstaates ins Gegenteil umkehren zu wollen. Wie auch der Generalanwalt in der Sache *Sudholz*<sup>17)</sup> ausführt, kann der Gemeinschaftsgesetzgeber innerhalb der durch das Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen das abgeleitete Gemeinschaftsrecht nach seinen politischen Erkenntnissen verändern. Dies gilt auch für die Mehrwertsteuer. Die vollziehende Gewalt der Gemeinschaft ist zur Einhaltung dieser Rechtsnormen verpflichtet.<sup>18)</sup>

Es ist daher Österreich durchaus unbenommen, mit allen anderen Mitgliedstaaten ein Einverständnis über die Änderung der 6. MwSt-RL zu erzielen. Solange das EU-Recht jedoch gilt, ist es auch gesetzeskonform anzuwenden.

Abschließend sei erwähnt, dass die Auswirkungen von *Seeling* wohl auch überschätzt werden. Voraussetzung ist nämlich eine unternehmerische Nutzung. Ob eine derartige Nutzung tatsächlich vorliegt, ist aber eine Tatbestandsfrage, die gesondert zu prüfen ist.

Es kann bezweifelt werden, ob bei den in der Praxis teilweise angesprochenen Modellen, wonach bei zwei privaten Hauserrichtern jeweils der eine dem anderen ein kleines Kellerabteil gegen ein geringes Entgelt vermietet, tatsächlich eine nach außen hin anzuerkennende unternehmerische Tätigkeit vorliegt oder aber nicht vielmehr von einem Scheingeschäft auszugehen ist.

Soweit aber nach außen hin tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, kann eben der private Anteil dem Unternehmen zugeordnet werden.

Darüber hinaus sei nochmals erwähnt, dass das *Seeling*-Urteil auch einen Beitrag zur Bekämpfung der Schwarzarbeit leisten kann, da Eigentümer von gemischt genutzten Häusern nunmehr bestrebt sein werden, Bauarbeiten offiziell und mit Umsatzsteuer durchführen zu lassen, da sie vorsteuerabzugsberechtigt sind und den folgenden Eigenverbrauch über eine gewisse Zeit zu versteuern haben.

<sup>14)</sup> In diesem Sinn für die deutsche Rechtslage auch *Zugmaier*, a. a. O. m. w. H.

<sup>15)</sup> Eben auch für einen privat genutzten Teil, der dem Unternehmen zugeordnet wird.

<sup>16)</sup> Zur Kritik daran siehe *Reiß*, UR 2003, 428 (439).

<sup>17)</sup> EuGH 24. 10. 2002, Rs. C-17/01.

<sup>18)</sup> Dies gilt natürlich auch weiterhin, obschon der EuGH mit Urteil vom 25. 4. 2004 in concreto dem Generalanwalt nicht gefolgt ist.

Das ständige Hin und Her in der Gesetzgebung<sup>19)</sup> und der nunmehrige Versuch einer Aushebelung von *Seeling* mit wohl untauglichen Mitteln stimmt sowohl hinsichtlich der politischen Kultur als auch hinsichtlich des Umganges mit dem Rechtsstaat recht nachdenklich.

#### 4. Vorsteuerkorrektur (neue Entwicklung)

In einem Vorartikel<sup>20)</sup> wurde – insbesondere gestützt auf den Schlussantrag des Generalanwaltes in der Sache *Gemeente Leusden und Holin Groep*<sup>21)</sup> – vertreten, dass bei einem Wechsel zum nicht steuerbaren Eigenverbrauch wegen einer Änderung der gesetzlichen Verhältnisse keine Vorsteuerkorrektur auf Basis von Art. 20 RL 95/7/EG stattfinden könne.

Das zwischenzeitig ergangene Urteil des EuGH vom 29. 4. 2004 geht in die andere Richtung. Der EuGH<sup>22)</sup> geht davon aus, dass Art. 20 RL 95/7/EG den Fall der Gesetzesänderung zwar nicht umfasse, aber auch nicht ausschließe. Die Erstreckung auf „insbesondere“ Fälle von rückgängig gemachten Käufen oder Rabatten (Art. 20 Abs. 1 lit. b) erfasse daher auch den Fall der Gesetzesänderung.

Diese dünne Begründung verwundert angesichts der tief schürfenden teleologischen Betrachtung des Generalanwaltes.

Allerdings ist für die Verwaltung nichts gewonnen: Wie gezeigt<sup>23)</sup>, ist die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches EU-widrig, sodass der Vorsteuerabzug zusteht. Der Steuerpflichtige kann sich zwar<sup>24)</sup> auf die günstigere innerstaatliche Rechtslage berufen, muss dies aber nicht tun. Diese Möglichkeit ändert nichts an der EU-Widrigkeit der Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches. Sogar ist der Eigenverbrauch steuerpflichtig, sodass mangels Wechsels in den Verhältnissen auch eine Vorsteuerkorrektur zu unterbleiben hat.

<sup>19)</sup> Vgl. *Kolacny*, SWK-Heft 1/2004, Seite S 17.

<sup>20)</sup> *Prodinge*r, SWK-Heft 13/2004, Seite S 496.

<sup>21)</sup> Rs. C-487/01 und Rs. C-7/02; vgl. auch *Kempf/Schuchter*, RdW 2003, 477.

<sup>22)</sup> Insbesondere Rdnr. 52 – 55.

<sup>23)</sup> Vgl. *Prodinge*r, SWK-Heft 12/2004, Seite S 447; ebenso *Beiser/Pülzl*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444.

<sup>24)</sup> Vgl. *Beiser/Pülzl*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444.