

## Vorsteuerabzug

## Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden – erste Entscheidung des UFS

### UFS Linz nimmt zu so genannten „Altfällen *Seeling*“ Stellung

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)



Der UFS<sup>1)</sup> hat in einer ersten Entscheidung zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude zur Rechtslage bis 31. 12. 2003 Stellung genommen und den Vorsteuerabzug verneint. Der Referent, *Krumenacker*, hat hiezu auch in der *SWK*<sup>2)</sup> Ausführungen gemacht.

#### 1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer errichtete ein Einfamilienhaus samt Schwimmbad, in dem zwei Räume unstrittig als Büros vermietet wurden. Der Anteil der vermieteten Räume beträgt 11 %. Die Vorsteuern sind in 2002 und 2003 angefallen.

#### 2. Entscheidung des UFS

Nach dem UFS steht ein Vorsteuerabzug nicht zu. Zum Beitrittszeitpunkt hätte nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG ein Vorsteuerauschluss bestanden, der auch beibehalten worden sei. Ebenso wäre ein Vorsteuerabzug auf Basis der nunmehrigen Judikatur des VwGH<sup>3)</sup> auf der Grundlage von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu verneinen. Auch in 1998 und 2000 wäre der Vorsteuerauschluss beibehalten worden und hätten sich keine Neuregelungen ergeben. Insbesondere würde aus der Zuordnung des privat genutzten Anteils zum Unternehmen noch nicht der Vorsteuerabzug folgen. Der Eigenverbrauchstatbestand nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG ab 1998 sei daher obsolet und sei sich der Gesetzgeber seiner Handlungen nicht bewusst gewesen. Der Eigenverbrauch gehe ins Leere, der Vorsteuerauschluss wurde beibehalten.

In der Folge soll zu den einzelnen Argumenten des UFS und von *Krumenacker* Stellung genommen werden.

Dabei wird insbesondere auf die zahlreiche Literatur zu „*Seeling*“ verwiesen, die zur Vermeidung von Wiederholungen nicht ständig zitiert wird.<sup>4)</sup>

### 3. Einzelne Argumente des UFS

#### 3.1. Konkurrenz voller Vorsteuerabzug zu Vorsteuerauschluss aufgrund eines Beibehaltungsrechts.

Der UFS stellt zunächst die Rechtslage nach den Urteilen des EuGH *Lennartz*<sup>5)</sup> und *Seeling*<sup>6)</sup> dar und reflektiert die Bestimmungen der 6. MwSt-RL. Der UFS argumentiert,

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

1) UFS 2. 3. 2005, GZRV/1186-L/04.

2) *SWK*-Heft 12/2005, Seite S 432.

3) VwGH 28. 10. 2004, 01/15/0028.

4) 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/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 (697); *Pernegger*, *SWK*-Heft 17/18/2003, Seite S 472 (768); *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003, 334; *Pircher/Pülzl/Schuchter*, *SWK*-Heft 17/18/2003, Seite S 595 (971); weiters auch *Kristen/Payerer*, *SWK* 33/2003, Seite S 794 (1326); *Fritz-Schmied/Payerer*, *SWK*-Heft 7/2004, Seite S 295; *Grübl*, *SWK*-Heft 7/2004, Seite S 292; *Achatz*, *RFG* 2004, 52; *Beiser/Pülzl*, *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 ff.

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

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

dass eine volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes zum Unternehmen auf Basis der Judikatur des EuGH zwar möglich sei. Soweit jedoch ein Beibehaltungsrecht bestünde, gehe dieses vor. Andernfalls wäre es von vornherein wirkungslos. Eine Norm, die ein grundsätzlich zustehendes Recht einschränke, sei zwangsläufig die speziellere Norm und gehe insofern vor.

Dem UFS ist insoweit beizupflichten, als ein Beibehaltungsrecht, so es überhaupt besteht, grundsätzlich die allgemeinen Regelungen hintanhaltend sein kann. Andernfalls wäre tatsächlich jedes Beibehaltungsrecht immer durch die allgemeinen Grundregeln überkommen, sodass letztlich Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL keinen Anwendungsbereich hätte.

Allerdings ist den Ausführungen des UFS insofern nicht zu folgen, als aus dem Schlussantrag des Generalanwaltes in der Rs. 434/03 *Charles*, wonach Art. 17 Abs. 6 die Beibehaltung einer allgemeinen Ausnahme nicht rechtfertigt, gefolgert wird, dass es sich bei der strittigen Ausnahme um eine spezielle, nämlich Gebäude betreffende Ausnahme handle und selbst eine generelle Ausnahme richtlinienkonform sein kann.

Zum einen ist eine Bestimmung, die den gesamten Gebäudebereich betrifft, offensichtlich keine spezielle Ausnahme. Es ist wohl evident, dass viele Bestimmungen des Steuerrechtes eben nicht auf sämtliche Sachverhalte anwendbar sind, sondern gewisse Bereiche ausnehmen. Würde man aber etwa eine Bestimmung heranziehen, die 99 % aller Wirtschaftsgüter trifft und sohin 1 % eben nicht trifft, so könnte man auch in dieser Bestimmung eine spezielle Regel erkennen, weil eben nicht allgemein alle Wirtschaftsgüter betroffen sind.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass in der Literatur des öfteren argumentiert wurde, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eben keine Vorsteuerauschlussbestimmung sei, sondern vielmehr eine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen, die als eine Rechtsfolge auch den Vorsteuerauschluss hätte. Unter dieser Sichtweise kann aber in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG offensichtlich keine Norm erkannt werden, die nur den Vorsteuerauschluss regelt und insofern als spezielle Norm beibehalten werden kann. Anzumerken ist, dass der VwGH des öfteren die gegenteilige Auffassung vertritt. Auch dem wurde in der Literatur schon widersprochen.<sup>7)</sup> Aus diesem Argument des UFS wird letztlich nicht viel zu gewinnen sein, eine durchgängige Logik ist jedoch nicht gegeben.

### 3.2 Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG

Auf Basis des Judikats des VwGH<sup>8)</sup> wird nun der Vorsteuerauschluss nicht (nur) auf Z 1 sondern eben auch auf Z 2 lit. a gestützt.

Dem genannten Erkenntnis des VwGH wurde in der Literatur schon massiv widersprochen.<sup>9)</sup> Schon *Ruppe*<sup>10)</sup> hat festgestellt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG in einem Spannungsverhältnis zu Z 1 stehe. In richtlinienkonformer Auslegung sei Z 2 so zu verstehen, dass nur unternehmerisch veranlasste Aufwendungen betroffen sind, die ausdrücklich durch die zitierten Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind. Z 2 setze also die grundsätzliche vollunternehmerische Verwendung voraus, während Z 1 sich mit der gemischten Nutzung beschäftige.

*Achatz* hat ausgeführt, dass der Wortlaut der Vorschrift sogar dazu führen würde, dass die gesamte bezogene Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelte und daher der Vorsteuerabzug sogar für den untergeordneten unternehmerischen Anteil versagt würde. Dieses Ergebnis stünde im Widerspruch zu Z 1 (Aufteilung). Die Einschränkung des Vorsteuerauschlusses gemäß Z 2 lit. a auf den nichtunternehmerischen Teil erscheine vor diesem Hintergrund zwingend, aber gekünstelt.

<sup>7)</sup> Vgl. *Tumpel*, ÖStZ 1998, 490; *Püzl*, SWK-Heft 11/2005, Seite S 396; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004), 172.

<sup>8)</sup> VwGH 28. 10. 2004, 01/15/0028.

<sup>9)</sup> Vgl. hiezu *Achatz*, *taxlex* 2005, 10; *Püzl*, SWK-Heft 11/2005, Seite S 396; *Prodingler*, RdW 2005, 255.

<sup>10)</sup> § 12 Tz. 111.

*Pülzl* hat ergänzend festgehalten, dass der VwGH und somit der UFS der Bestimmung bei konsequenter Fortsetzung des Gedankengangs einen denkunmöglichen Inhalt unterstelle: „Wenn Gebäudeteile als gesonderte Beurteilungseinheiten bei überwiegender Privatnutzung über Z 2 lit. a aus dem Unternehmensvermögen eliminierbar sind, dann würde auf Basis dieser Regelungen z. B. auch der zwischen 50 % und 90 % privatgenutzte PC trotz vollständiger Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen als nicht weiter filetierbare Einheit vom Recht auf Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen werden. Auch die Überlegungen von *Krumenacker*<sup>11)</sup> bestätigen letztlich diese Überlegung. *Krumenacker* räumt nämlich ein, dass für Körperschaften öffentlichen Rechtes in der Regel kein privater Bereich gegeben sei, weshalb ein Vorsteuerauschluss nach Z 2 lit. a nicht in Betracht komme. Insofern ergeben sich aber ein Wertungswiderspruch und somit verfassungsrechtliche und gemeinschaftsrechtliche Bedenken, wenn – eben auf Basis dieser Bestimmung – „normale“ Unternehmer den nicht unternehmerisch genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuordnen dürften, während dies Körperschaften öffentlichen Rechtes sehr wohl dürften. *Krumenacker* findet zwar hierfür Auswege mit der Begründung aus anderen Rechtsnormen, kann aber diese Rechtsfolge eben nicht aus Z 2 lit. a ableiten.

Darüber hinaus sei festgehalten, dass von den genannten Autoren auch massive Bedenken geäußert wurden, dass – selbst wenn man Z 2 lit. a den vom UFS vertretenen Bedeutungsinhalt zumessen würde – die Norm i. S. v. Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL beibehalten werden konnte: Es sei nämlich unstrittig, dass zum 1. 1. 1995 die Zuordnung nach der insofern vorgehenden Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG erfolgt sei. Wenn nun Z 2 lit. a zum einen bis 1997 keinen (hier zutreffenden) inhaltlichen Anwendungsbereich gehabt hätte, zum anderen auch vom Umfang der Bestimmung her gegenüber Z 1 abweicht, so hat insofern Z 2 lit. a zum 1. 1. 1995 nicht als Vorsteuerauschlussbestimmung bestanden und konnte insofern auch nicht beibehalten werden.

Auf die detaillierten Ausführungen der genannten Autoren wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

### 3.3 . Zuordnung im Zusammenhang mit notwendigem Privatvermögen

Der UFS verweist auf die Kommentarmeinung von *Kranich/Siegl/Waba*<sup>12)</sup>, die unter Berufung auf den VwGH<sup>13)</sup> die Ansicht vertreten, dass Leistungen im Zusammenhang mit notwendigem Privatvermögen (dazu zählen solche Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach der Befriedigung eines privaten Bedürfnisses dienen), nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Im konkreten Fall ging es um die Dienstwohnung eines mit maximal 50 Stunden im Monat angestellten Sohnes eines Steuerberaters. Der VwGH hat entschieden, dass die Wohnung zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen sei, da sich die Gewährung der Dienstwohnung nur aus dem Naheverhältnis zum Sohn ergebe.

Der VwGH hat auf Basis von § 12 Abs. 1 UStG und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG judiziert, dass eine Wohnung, die zur Gänze Privatvermögen darstellt, nicht dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Die Rechtsprechung des VwGH hiezu ist – wie letztlich auch die Rechtsprechung vom 28. 10. 2004, 01/15/0028, jedenfalls ihrem Grunde nach – nichts anderes als ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, bei der sehr stark auch Missbrauchselemente anklagen.

Nachdem sich der VwGH selbst auf § 12 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 1 stützt, kann daraus wohl nichts für die Anwendbarkeit von Z 2 lit. a gewonnen werden.

<sup>11)</sup> A. a. O.

<sup>12)</sup> § 12 Tz. 77e.

<sup>13)</sup> VwGH 22. 9. 1992, 88/14/0058.

Auch aus einem weiteren Erkenntnis<sup>14)</sup> folgt nicht die Anwendbarkeit von Z 2 lit. a: Wie Pülzl<sup>15)</sup> nachgewiesen hat, ist dies zum einen ein Einzelerkenntnis, das durch ein späteres Erkenntnis<sup>16)</sup> und das obzitierte Erkenntnis wohl keine besonderen Auswirkungen zeigt. Pülzl verweist auch auf Stangl<sup>17)</sup> und Bruckner<sup>18)</sup> und die entsprechenden Überlegungen. Sohin kann auch aus diesem Bereich keine Anwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Z lit. a UStG gefolgert werden.

### 3.4. Keine Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses durch die Verwaltungspraxis

In der Berufung wurde argumentiert, dass der Vorsteuerauschluss schon deshalb nicht beibehalten wurde, weil die Verwaltungspraxis in der Zeit zwischen 1995 und 1997 bei voller umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts in der Regel den Vorsteuerabzug gewährt hat. Unter innerstaatlichen Vorschriften seien nach dem EuGH<sup>19)</sup> auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken zu subsumieren.<sup>20)</sup>

Der UFS meint, dass im letztgenannten Urteil<sup>21)</sup> die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken auf einen Ministerialerlass<sup>22)</sup> eingeschränkt worden seien. Im gegebenen Zusammenhang sei jedoch ein derartiger Ministerialerlass nie ergangen. Einzelentscheidungen seien keine „innerstaatlichen Vorschriften“.

Der UFS verkennt hier die Ausführungen des EuGH völlig:

Der EuGH hat mehrfach, nämlich schon über die Rechtssache *Metropol* hinaus auch in der Rechtssache *Lennartz* sich auf „eine Vorschrift oder eine Verwaltungspraxis“ gestützt.

In der Rechtssache *Metropol* wurde dies in Rn. 49 auch wiederum bestätigt.

In *Metropol* waren aber als Verwaltungsakt die EStR, also ein Ministerialerlass, tatbestandlich. Der EuGH hat also in Rn. 49 die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörde als innerstaatliche Rechtsvorschriften qualifiziert und in Rn. 51 als Schlussfolgerung<sup>23)</sup> eben auf den tatbestandlichen Erlass abgestellt.

Entgegen dem UFS ist daher in einer regelmäßigen Gewährung des Vorsteuerabzuges durch die Verwaltungsbehörden in den normalen Veranlagungsverfahren sehr wohl eine innerstaatliche Rechtsvorschrift zu erblicken.<sup>24)</sup>

### 3.5. Vorsteuerabzug bei Zuordnung des privat genutzten Anteiles

Der UFS stellt für die Rechtslage zum Beitrittszeitpunkt und dann nochmals wiederholend zur innerstaatlichen Rechtslage ab 1. 1. 1998 fest, dass selbst bei einer – auf Basis der Judikatur des EuGH zulässigen – vollen Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes noch nicht der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Anteil die Rechtsfolge sei. Der Gegenstand werde zwar zum Unternehmensbereich zugeordnet, diene aber dem Unternehmen gerade nicht. Die Zuordnung zum Unternehmensbereich berechtige den Unternehmer erst bei späterer Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils zur entsprechenden Vorsteuerberichtigung. Nachdem daher der Gegenstand eben nicht dem Unternehmen diene, könne auch kein umsatzsteuerbarer Eigenverbrauch vorliegen, da dieser tatbestandlich Gegenstände, die dem Unternehmen dienen und die für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet werden, regelt.

<sup>14)</sup> VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

<sup>15)</sup> A. a. O.

<sup>16)</sup> VwGH 24. 6. 2004, 01/15/0002.

<sup>17)</sup> A. a. O.

<sup>18)</sup> ÖStZ 2003, 110.

<sup>19)</sup> EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand & Stadler*.

<sup>20)</sup> Vgl hiezu auch *Beiser/Pülzl*, SWK-Heft 12/2004, Seite S 444.

<sup>21)</sup> Rn. 51.

<sup>22)</sup> Nämlich die EStR.

<sup>23)</sup> „Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, ...“.

<sup>24)</sup> I. d. S. auch *Pülzl*, a. a. O.

Daher kann hinsichtlich der dem Unternehmen zwar zugeordneten, jedoch dem Unternehmen nicht dienenden Gebäudeanteile von vornherein kein Eigenverbrauch vorliegen. Die (Neu)Regelung betreffend den diesbezüglichen „Eigenverbrauch“ geht somit insoweit ins Leere.

Dieses Argument des UFS und von *Krumenacker*<sup>25)</sup> mag zwar neu und originell sein, es steht jedoch mit der ganz eindeutigen und mehrfachen Judikatur des EuGH in diametralem Widerspruch. Es ist daher überaus fraglich, welchen Sinn es machen soll, wenn der UFS bzw. der Referent in einem sensiblen Bereich Bescheidbegründungen (er)findet, die ganz offensichtlich rechtsirrig sind.

Der EuGH hat bereits in den Rechtssachen *Armbrecht* und *Lennartz* ganz eindeutig argumentiert, dass die volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes auch das Recht auf vollen Vorsteuerabzug nach sich zieht. Eine folgende Privatnutzung ist daher dem Eigenverbrauch zu unterwerfen.

Auch im Urteil *Seeling*<sup>26)</sup> hat der Gerichtshof dies in nicht zu überbietender Klarheit bestätigt:

In Rn. 40 weist der Gerichtshof darauf hin, dass ein Steuerpflichtiger nach ständiger Rechtsprechung die Wahl hat, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes zu seinem Unternehmen gehören soll oder nicht.

In Rn. 41 führt der Gerichtshof aus:

„Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstand des Unternehmens behandelt werden, so ist die mit dem Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar“.

Die Argumentation des UFS ist daher offensichtlich falsch und braucht dem nichts hinzugefügt zu werden.

Der UFS bringt noch ein weiteres Argument: Unter Berufung auf den EuGH<sup>27)</sup> führt er aus, dass ein Eigenverbrauch auch dann ausscheide, wenn kein Vorsteuerabzug gegeben sei.

Damit schafft der UFS einen kleinen Trick i. S. des reinen Zirkelschlusses: Zunächst wird der Vorsteuerabzug fälschlich verneint, weil aus der vollen Zuordnung zum Unternehmen weder der Vorsteuerabzug noch der folgende Eigenverbrauch folgen soll. Wenn nun aber tatsächlich ein Eigenverbrauch angenommen wird, scheidet dieser deshalb aus, weil vorher der Vorsteuerabzug gelehnet wurde. Auch diesem Argument des UFS kann daher nichts abgewonnen werden.

Als letztes Argument konkludiert der UFS, dass Österreich mit der Einräumung des Zuordnungswahlrechtes ab 1998 eine richtlinienkonforme Angleichungsmaßnahme gesetzt habe, mit der (weil ins Leere gehenden) Eigenverbrauchsregelung jedoch keine richtlinienwidrige Kompensationsmaßnahme. Das Recht, die genannten Vorsteuerauschlüsse beizubehalten, sei nicht aufgegeben worden. Dass dies dem Gesetzgeber offensichtlich nicht bewusst war (worauf besagte (Neu)Regelung hindeutet), ändere daran nichts. Das Beibehaltungsrecht bleibe nämlich ungeachtet einer auf nicht alle Bestimmungen der 6. MwSt-RL (hier: Art. 17 Abs. 6) bedachtnehmenden und damit fehlerhaften Beurteilung durch den nationalen Gesetzgeber bestehen. Erst wenn sich der nationale Gesetzgeber dieses Ausschlussrechtes durch eine entsprechende Änderung des innerstaatlichen Rechts begibt, geht es (...) verloren.

<sup>25)</sup> A. a. O.

<sup>26)</sup> EuGH 8. 5. 2003, C-269/00.

<sup>27)</sup> EuGH 17. 5. 2001, C-322/99, *Fischer*.

Natürlich ist auch dieses Argument falsch:

Es ist zum einen wohl eindeutig, dass – jedenfalls durch Option<sup>28)</sup> – der Gegenstand nunmehr zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden kann, was eine Änderung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG bedeutet. Der Gesetzgeber hat im Jahr 1998 zu § 6 Abs. 1 Z 16 UStG und zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG<sup>29)</sup> zunächst ausgeführt, dass der Unternehmer auch den privat bzw. hoheitlich genutzten Gebäudeanteil dem Unternehmensbereich zuordnen kann. Er führt weiter aus, dass die (folgende) Nutzung für nicht-unternehmerische Zwecke einen Eigenverbrauch darstellt. Im Vergleich zum im Beitrittsvertrag gewährten Steuersatz von 10 % für Wohnzwecke kommt der Gesetzgeber zur Auffassung, dass die volle Zuordnung nicht zuletzt im Zusammenhang mit dem nur zehnjährigen Beobachtungszeitraum des § 12 Abs. 10 zu einer nicht gewollten Entlastung im privaten (bzw. hoheitlichen) Bereich führt. Der ermäßigte Steuersatz im Beitrittsvertrag rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung von Eigenverbrauch und Leistungsumsatz. Es werde daher vorgesehen, dass für den Eigenverbrauch der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung gelangt und eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich sei.

Dieses Bewusstsein des Gesetzgebers wird in der Basis auch von den UStR 2000<sup>30)</sup> und der verwaltungsnahen Literatur<sup>31)</sup> bestätigt. Nach den UStR ergibt sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges seit 1998 durch die unechte Befreiung.

Es ist daher auf Basis der Materialien dem Gesetzgeber – der sicherlich auch die zahlreiche Literatur kannte – ganz offensichtlich bewusst gewesen, dass eine volle Zuordnung zum Unternehmensbereich auch den Vorsteuerabzug ermöglicht. Gerade deshalb wurde – mit in den Erläuterungen dargelegten teleologischen Argumenten und Überlegungen – die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches eingeführt.

Es ist daher zum einen überaus seltsam, dem Gesetzgeber zu unterstellen, dass er nicht weiß, was er tut. Weiters ist in ständiger Judikatur des VfGH jede Norm so auszulegen, dass sie einen Anwendungsbereich hat.

Selbst wenn der Gesetzgeber nicht gewusst haben sollte, was er tut und dies nur der UFS weiß, ergibt sich doch wohl, dass ein unecht steuerbefreiter Eigenverbrauch eingeführt wurde, der den Vorsteuerabzug, der sich auf Basis der eindeutigen Judikatur des EuGH aus der vollen Zuordnung zum Unternehmen ergibt, wieder hintanhält. Daher wurde aber ex logo ein – allenfalls bestehender – Vorsteuerauschluss zum 1. 1. 1995 aufgegeben.

Es sei nochmals darauf verwiesen, dass die Neuregelung auch einen inhaltlich anderen Anwendungsbereich hat, sodass schon deshalb von Beibehaltung nicht gesprochen werden kann.<sup>32)</sup> Der UFS folgert dann auch in eventu, dass aus der Neuregelung ja hervorgeht, dass der Gesetzgeber durch die Neuregelung jedenfalls am anteiligen Vorsteuerabzug festhalten wollte. Wie aber gerade erwähnt, sind die Altregelung und die Neuregelung sowohl formell als auch materiell andere Bestimmungen, sodass eben nicht am Vorsteuerauschluss festgehalten wurde.

Der UFS räumt in weiterer Folge sogar selbst ein, dass bei bestimmten, vorher definierten Gebäudeklassen eine Richtlinienwidrigkeit vorläge.

### 3.6. Rechtslage ab 1. 1. 2000

Der UFS räumt zunächst ein, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nunmehr völlig verändert wurde. Allerdings sei die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG weiterhin aufrecht. Zu dieser Bestimmung wurde schon weiter oben Stellung genommen.

<sup>28)</sup> Bzw. ab 2000 ex lege.

<sup>29)</sup> Vgl. die Erläuterungen BlgNR 1766 XX. GP.

<sup>30)</sup> Rz. 1912.

<sup>31)</sup> Kolacny/Caganeč, SWK-Heft 11/2004, Seite S 658.

<sup>32)</sup> Vgl. hierzu Prodingler, a. a. O., Achatz, a. a. O.

Der UFS gesteht nun wohl zu, dass bei der vollen Zuordnung zum Unternehmen auch der volle Vorsteuerabzug Rechtsfolge ist. Allerdings soll dies nun doch argumentativ durch die zwingend unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches verhindert werden. Unter Verweis auf *Beiser/Pülzl*<sup>33)</sup> und *Prodinge*<sup>34)</sup> räumt der UFS für bestimmte Gebäudekategorien sogar eine Richtlinienwidrigkeit der neuen Bestimmung ein. Hinsichtlich der meisten Gebäudeanteile wird aber wieder argumentiert, dass nach der neuen Rechtslage hinsichtlich des Vorsteuerabzuges dieselbe Rechtsfolge wie bisher erzielt werde und der Vorsteuerauschluss somit beibehalten werde. Auf welche Art und Weise der nationale Gesetzgeber dieses Ergebnis erzielt, sei unmaßgeblich, zumal Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL nicht zu entnehmen sei, der Wortlaut der innerstaatlichen Einschränkungsbestimmung müsse unverändert bleiben.

Obschon vom UFS vorher der Eigenverbrauch als überhaupt nicht möglich ausgeschlossen wurde, wird er nun – in eventu – als Notnagel wieder herangezogen. Selbst wenn nämlich die Ansicht vertreten würde, Z 1 sei gegenüber Z 2 die speziellere Norm und sohin Z 2 nicht anwendbar und selbst wenn aus der 6. MwSt-RL folge, dass bei geringer unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug zusteht, würde die zwingende unechte Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug verhindern.

Es wurde jedoch bereits mehrfach gezeigt, dass zum einen die unechte Steuerbefreiung nach dem Urteil *Seeling* richtlinienwidrig ist, zum anderen offensichtlich in ihr eine völlige Neuregelung zu erblicken ist, die keinesfalls als Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes angesehen werden kann.

Somit gehen all diese Argumentationen des UFS ins Leere.

#### 4. Ausblick

Der UFS hat zu einem so genannten *Seeling*-Altfall<sup>35)</sup> die Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes aufgrund der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1, hilfsweise des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG argumentiert.

Die Argumente des UFS erweisen sich zu guten Teilen nicht als stichhaltig, in manchen Bereichen als mit der Judikatur des EuGH diametral im Widerspruch stehend und somit für eine Bescheidbegründung untauglich.

Als nächste Instanz hat nun der VwGH zu entscheiden: Dabei ist wohl davon auszugehen, dass die Rechtsfrage dem EuGH vorgelegt wird.<sup>36)</sup> Es ist daher zu hoffen, dass vom EuGH hinsichtlich der Altfälle und nachfolgend auch hinsichtlich der Neufälle eine klare und einheitliche Linie gefunden wird.<sup>37)</sup>

Es verwundert zusehends, wenn der Gesetzgeber zum einen in einem ständigen Hin und Her neue Normen schafft, insbesondere, wenn ihm vom UFS unterstellt wird, dass ihm eigentlich nicht bewusst sei, was er eigentlich tue. Auch die Vorgangsweise der Verwaltung stimmt einigermaßen nachdenklich, da es letztlich wohl nicht um den Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude, sondern für die Beibehaltung des Rechtsstaates auch in steuerrechtlichen Verfahren geht.

Die besprochene Entscheidung des UFS und die Rechtsauffassung von *Krumenacker* verlassen wohl auch ein wenig die bisherige Linie des UFS, die doch in der Literatur als Beispiel für eine zielführende Rechtsprechung angesehen wurde<sup>38)</sup>. Es bleibt zu hoffen, dass das leidige Thema *Seeling* nunmehr zu einem auf Basis des Rechtsstaates erarbeiteten Ergebnisses zu einem baldigen Ende kommt.

<sup>33)</sup> A. a. O.

<sup>34)</sup> SWK-Heft 16/2004, Seite S 553 sowie SWK-Heft 23/24/2004, Seite S 738.

<sup>35)</sup> Rechtslage bis zum 31. 12. 2003.

<sup>36)</sup> Vgl. hiezu *Pülzl*, SWK-Heft 11/2005, Seite S 396, wonach bei einer allfälligen Nichtvorlage auch staats haftungsrechtliche Aspekte im Auge behalten werden müssen.

<sup>37)</sup> Vgl. nochmals die insofern strittigen und problematischen Ausführungen des Schlussantrages des Generalanwaltes in der Rechtssache *Charles*.

<sup>38)</sup> Vgl. etwa die Entscheidungen zur IZP bei Neugründungen, zur IZP bei vermieteten Luftfahrzeugen, zur Angemessenheitsgrenze bei PKW und zum PKW bei Auslandsleasing.