

Rs. Seeling/Sandra Puffer

Schlussantrag in der Rs. Sandra Puffer (Seeling-Altfälle)

Generalanwältin findet klare und überzeugende Antworten auf die ersten drei Vorlagefragen – Stellungnahme zur vierten Frage erscheint jedoch nicht weitreichend genug

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Wie erinnerlich¹⁾ hat der VwGH dem EuGH (Rs. C-460/07, *Puffer*) bezüglich der Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes samt Vorsteuerabzug für die Investitionskosten zur Rechtslage bis 31. 12. 2003 (*Seeling-Altfälle*) vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

1. Gleichheitswidrigkeit der 6. MwSt-Richtlinie

Der VwGH hatte geglaubt, dass die 6. MwSt-RL dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechen könnte, da hinsichtlich des privat genutztes Gebäudeanteils ein Unternehmer, der das Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zuordnet, gegenüber einem Nichtunternehmer um ca. 5 % der Gesamtleistung²⁾ besser gestellt wird.

Letztlich wird – etwa vom UFS – diskutiert, ob die Rechtsprechung des EuGH der vollen Zuordnung zum Unternehmen bei vollem Vorsteuerabzug mit anschließender Steuerpflicht des Eigenverbrauchs den Wertungen der 6. MwSt-RL entspricht oder dieser (sogar) entgegenläuft. Der UFS hat im Verfahren ja vertreten, dass die Judikatur des EuGH einen Zirkelschluss ergebe, wonach aus der Zuordnung zum Unternehmen die Steuerpflicht des Eigenverbrauchs samt Vorsteuerabzug und aus dem steuerpflichtigen Eigenverbrauch der Vorsteuerabzug folge.

Generalanwältin *Sharpston* stellt zunächst die Auffassung der österreichischen Behörden³⁾ dar. Sie hält den Hinweis auf einen Zirkelschluss des EuGH im Urteil *Lennartz* für nachvollziehbar. Der EuGH hatte dort ausgeführt, dass bei der Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes „angenommen“ wird, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand im vollen Umfang für Zwecke der besteuerten Umsätze verwenden wird. Allerdings hat nach Auffassung der Generalanwältin – im vollen Einklang mit der Stellungnahme der Kommission – der EuGH hier vielleicht eine missverständliche Diktion verwendet, in anderen Urteilen jedoch stets ausgeführt, dass bei einer Entscheidung des Steuerpflichtigen, gemischt genutzte Gegenstände dem Unternehmen voll zuzuordnen, die Vorsteuer vollständig abziehbar ist.⁴⁾ Dies sei ungeachtet der Formulierung im Urteil *Lennartz* alles, was der Gerichtshof sagen wollte.

Die Darstellung der österreichischen Behörden, ein Vorsteuerabzug sei nur so weit zuzugestehen, als auch tatsächlich eine unternehmerische Nutzung stattfinde, sei zunächst ein unterschiedlicher Ansatz. Soweit die österreichischen Behörden jedoch meinen, die Bestimmungen der 6. MwSt-RL seien insofern völlig eindeutig, bezeichnet die Generalanwältin diese Darstellung als „unredlich“. Wäre Eindeutigkeit gegeben, hätte eine Zitierung der Bestimmungen statt seitenlanger Auslegungsvorschläge ausgereicht.

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

1) Siehe beispielsweise *Prodinger, Seeling: VwGH legt EuGH vor, SWK-Heft 31/2007, S 850*.

2) Nämlich voller Vorsteuerabzug abzüglich Besteuerung des Eigenverbrauchs über die Nutzungsperiode; auf Basis des EuGH-Urteils *Wollny* zehn Jahre, mit Berücksichtigung des Barwerteffekts.

3) Die Bundesregierung hat zwar keine schriftliche Stellungnahme abgegeben, sich aber in der mündlichen Verhandlung dem UFS angeschlossen.

4) Verweis auf die Urteile *Seeling, Sudholz* und *Charles*.

In weiterer Folge wird – auf Basis der bisherigen Judikatur des EuGH – dargestellt, dass durch den sofortigen Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen ein gewisser Vorteil gegenüber einer reinen Privatperson gewährt wird. Die Generalanwältin stimmt mit der Kommission darin überein, dass sich der Steuerpflichtige und der private Eigentümer in unterschiedlichen Situationen befinden. Würde ein Steuerpflichtiger einen privaten Gegenstand nachträglich unternehmerisch verwenden wollen, könnte er sich nicht von der darauf lastenden Umsatzsteuer befreien, was mit dem Erfordernis der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht zu vereinbaren sei. Hat ein Steuerpflichtiger Vorsteuer abgezogen, so muss er auf die private Verwendung Mehrwertsteuer zwecks Gleichstellung mit der Privatperson abführen.

Die Vermeidung dieser Ungleichheiten und potenzieller Verstöße gegen das Neutralitätsprinzip wiegt viel schwerer als ein gewisser finanzmathematischer Vorteil des Steuerpflichtigen gegenüber der Privatperson.

Aus diesen Gründen hätte der Gerichtshof klargestellt, dass ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit haben muss, gemischt genutzte Gegenstände unter vollem Vorsteuerabzug dem Unternehmen zuzuordnen, wobei die Privatnutzung nachträglich besteuert wird. Unter Verweis auf die Darlegungen von Sandra *Puffer* wird festgehalten, dass sich nach der Judikatur des EuGH der Gerichtshof der Konsequenzen auch voll bewusst war.

Die Generalanwältin kann daher keine Gleichheitswidrigkeit der 6. MwSt-RL erkennen.

2. Staatliche Beihilfe

Zur Frage einer Beihilfe durch die Bevorzugung des Unternehmers, der steuerpflichtige Umsätze ausführt, gegenüber dem Unternehmer mit steuerbefreiten Umsätzen stellt die Generalanwältin⁵⁾ zunächst dar, dass die Person, die nur steuerbefreite Leistungen erbringt, zwar „*Steuerpflichtiger*“ im Sinne der Rechtsvorschriften sei, jedoch nicht den gleichen Rechten und Pflichten desjenigen, der besteuerte Leistungen erbringt, unterliegt. Daher befinde er sich im Bezug auf die Mehrwertsteuer praktisch in derselben Lage wie in seinem Privatleben.

In der Sache selbst müsse eine staatliche Beihilfe vorliegen, die als staatliche Maßnahme den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt, den Begünstigten einen Vorteil gewährt und den Wettbewerb verfälscht. Die unterschiedliche Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer⁶⁾ kann jedoch nicht einem bestimmten Staat zugeschrieben werden, sondern sei Bestandteil des durch gemeinschaftliche Harmonisierungsmaßnahmen eingerichteten Mehrwertsteuersystems. Damit fehle es an einer staatlichen Maßnahme und an einer Auswirkung auf den Handel.

Unter Bezug auf die Kommission sei auch eine selektive Vorteilsgewährung nicht gegeben, da die Begünstigung durch das Wesen und die Struktur des Systems gerechtfertigt sei.

Mangels Voraussetzungen sei daher keine Ungleichbehandlung nach Art. 87 EG gegeben.

3. Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG

Wie in der österreichischen Literatur hatte auch Sandra *Puffer* ausführlich dargestellt, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gegenüber der Vorläuferbestimmung nicht nur formell anders sei, sondern statt eines Vorsteuerausschlusses auch eine Zu-

⁵⁾ Schlussantrag vom 11. 12. 2008, Rs. C-460/087, *Puffer*, Rn. 67.

⁶⁾ Unternehmer mit steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen.

ordnungsbestimmung mit einer eigenen Vorsteuerauschlussbestimmung über den gemeinschaftsrechtswidrig unecht befreiten Eigenverbrauch gewesen sei und darüber hinaus der Anwendungsbereich der beiden Normen nicht deckungsgleich war (insbesondere die Behandlung bei einer betrieblichen Nutzung über 80 %).

Auch die Kommission hat festgehalten, dass die Gesetzesänderung zunächst weder in einer Erweiterung noch in einer Einschränkung des Vorsteuerauschlusses bestehe, sondern in einer unternehmerischen Zuordnungsregelung. Selbst wenn das Ergebnis beibehalten worden wäre, wären nicht nur formell neue Regelungen gegeben, sondern auch eine unterschiedliche Mechanik. Eine mittelbare Erreichung des Ergebnisses sei nicht durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt.⁷⁾

Weiters sei die eingeführte Steuerbefreiung in der Richtlinie nicht vorgesehen und als solche verboten. Vorliegend sei mit Sicherheit ein neues (und zwar verbotenes) Verfahren.

Die Generalanwältin stellt ebenfalls die entsprechende Rechtsprechung des EuGH dar⁸⁾ und hält fest, dass eine Änderung einer unter die Standstill-Klausel fallenden Norm nur dann gerechtfertigt sei, wenn sie sich dem Ziel des Gemeinschaftsrechts annähere und sich nicht entferne oder auf einem anderen Grundgedanken beruhe. Die Generalanwältin pflichtet der Kommission bei, dass die Änderung der österreichischen Rechtsvorschrift offensichtlich in die Kategorie einer Änderung und Verschlechterung falle. Insofern sei es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung aufgrund zutreffender oder unzutreffender Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm.⁹⁾ Die Entscheidung in der Rs. *Seeling*, wonach eine steuerfreie Vermietung beim Eigenverbrauch nicht anzunehmen sei, schließe jedenfalls die Änderung aus, die offensichtlich vorgenommen wurde.

4. Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG

Die Generalanwältin zitiert zunächst Frau *Puffer*, nach der die genannte Vorschrift keine Anwendung auf die Aufwendungen für die Errichtung eines Hauses finde und ursprünglich nicht dahin gehend ausgelegt worden sei. Es sei Sache des nationalen Gerichts, die Bedeutung der Norm zu bestimmen.

Im Vorabentscheidungsersuchen würden jedoch die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 1 und des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG als überlappende Bestimmungen dargestellt. Es werde nicht erläutert, inwieweit sie voneinander abhängig oder selbständig sind.

Die Generalanwältin kommt zum Schluss, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG entsprechend betroffen sein wird, wenn der Vorsteuerauschluss vom Bestand des § 12 Abs. 2 Z 1¹⁰⁾ abhängt. Falls es sich jedoch um einen selbständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugs handle, so sei dieser von der Standstill-Klausel erfasst, da die Norm vor 1995 in Geltung war und nicht geändert wurde.

5. Stellungnahme

5.1. Gleichheitswidrigkeit der 6. MwSt-Richtlinie

Den Ausführungen der Generalanwältin ist zu folgen. Es wurde niemals bestritten, dass man die finanziellen Auswirkungen von *Seeling* durchaus als problematisch sehen kann

⁷⁾ Verweis auf EuGH 11. 9. 2003, Rs. C-155/01, *Cookies World*.

⁸⁾ EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*.

⁹⁾ Der VwGH ging ja davon aus, dass die Änderungen in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG samt dem unecht befreiten steuerbefreiten Eigenverbrauch nur aufgrund der Unkenntnis des österreichischen Gesetzgebers über die Gemeinschaftsrechtslage erfolgt seien.

¹⁰⁾ Der, wie unter Punkt 3. dargestellt, nach Auffassung der Generalanwältin eindeutig nicht gegeben ist.

und eine Abmilderung sinnvoll erscheint. In diesem Zusammenhang wurde von der Kommission ja auch ein Änderungsvorschlag der Richtlinie (Art. 168a Mehrwertsteuersystemrichtlinie [MwStSyst-RL: RL 2006/112/EG]) erstellt, wonach der Vorsteuerabzug nur nach der jeweiligen – auch später möglichen – unternehmerischen Verwendung gegeben wäre. Allerdings wurde dieser Vorschlag bis jetzt nicht umgesetzt.

Die Wertungen der Judikatur des EuGH sind insbesondere zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen und Verletzungen des Neutralitätsgedankens der Mehrwertsteuer im Unternehmensbereich notwendig und richtig.

5.2. Staatliche Beihilfe

Auch hier ist der Auffassung der Generalanwältin zu folgen. Wünschenswert wären – auch wenn dies nicht direkt vorlagegegenständlich ist – auch Aussagen darüber, ob ein Vorsteuerabzug für den privaten Gebäudeanteil auch dann möglich ist, wenn im Unternehmensbereich nur steuerbefreite Umsätze erzielt werden. Da der Eigenverbrauch ja dem Grunde nach steuerpflichtig wäre, stünde insofern auch ein Vorsteuerabzug zu.

5.3. Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG

Auch hier lassen die Ausführungen der Generalanwältin nichts an Klarheit zu wünschen übrig: Die erfolgte Abänderung der Bestimmung stellt eine formell und materiell neue Bestimmung dar, die von der Standstill-Klausel nicht gedeckt ist.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich die Verwaltung bisher – auch schon vor dem EU-Beitritt – immer auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG als Kern der Vorsteuerausschlussbestimmung gestützt hat und das Beibehaltungsrecht Österreichs argumentiert hat. Dieser Argumentation ist auf Basis der Auffassung der Generalanwältin der Boden entzogen.¹¹⁾

5.4. Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG

Zunächst entspricht die Aussage der Generalanwältin, wonach das nationale Gericht zur Auslegung des nationalen Rechts berufen sei, der ständigen Judikatur des EuGH. Dennoch hat der EuGH im Bezug auf das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Gericht Auslegungsrichtlinien zur Verfügung zu stellen.¹²⁾ Für den eigentlichen Kern der Vorlagefrage, inwieweit nämlich ein gemeinschaftsrechtswidriger Vorsteuerausschluss, der nicht von der Standstill-Klausel gedeckt ist und auf den sich die Verwaltungsbehörden bezogen haben, die Anwendung einer anderen beibehaltenen Standstill-Klausel¹³⁾ unmöglich macht, fehlen jedoch Aussagen.

Zu untersuchen sind daher:

- die Wirkungen von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nach dem nationalen Recht und
- das Verhältnis dieser Bestimmung zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG, insbesondere gemessen am Gemeinschaftsrecht.

5.4.1. Bedeutung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in der bei EU-Beitritt gültigen Fassung galten Lieferungen und sonstige Leistungen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte einkommensteuerlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Nach der – unstrittig – unveränderten Fassung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gelten nicht als für

¹¹⁾ Siehe weiterführend unten gleich Punkt 5.4.

¹²⁾ So auch die Stellungnahme der Kommission.

¹³⁾ Wenn diese nach dem nationalen Recht überhaupt denselben Inhalt hat, was zu bestreiten ist (siehe gleich in der Folge).

das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte nach § 20 EStG bzw. § 8 und § 12 KStG nicht abzugsfähig sind. Will man nun § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG als Vorsteuerauschluss für den privaten Anteil eines gemischt genutzten Gebäudes verstehen,¹⁴⁾ so zeigt sich, dass die Bestimmung entweder in einem Wertungswiderspruch zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG steht oder aber redundant ist.

Geht man davon aus, dass nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG der Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zusteht, so führt dies zum selben Ergebnis wie § 12 Abs. 2 Z 1 UStG.

● **Beispiel**

A nutzt ein Gebäude zu 40 % unternehmerisch und zu 60 % privat. Er kann daher einkommensteuerlich unstrittig nur 40 % der Kosten geltend machen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in der Stammfassung des UStG 1994 gilt die Lieferung daher im Ausmaß von 40 % als für das Unternehmen ausgeführt, sodass sich auch der Vorsteuerabzug mit 40 % bemisst.

Gleiches gälte auch nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, wenn nämlich Ausgaben der privaten Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG) im Ausmaß von 60 % der Gesamtkosten vorliegen und daher die Lieferung nur im Ausmaß von 40 % als für das Unternehmen ausgeführt gilt, sodass der entsprechende Vorsteuerabzug entspringt.

Dabei ist zu bedenken, dass die Formulierungen in Z 1 und Z 2 einmal positiv und einmal negativ gewählt sind, im Ergebnis aber immer die (Nicht-)Zuordnung zum Unternehmen zum Inhalt haben.

Bei dieser Auslegung wäre also fraglich, warum der Gesetzgeber innerhalb derselben Norm und gleich aufeinanderfolgend zwei Bestimmungen mit einem gleichen Bedeutungsinhalt formulieren sollte. Hätte § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den intendierten Bedeutungsinhalt, dann wäre § 12 Abs. 2 Z 1 UStG für Gebäude obsolet, und die weiteren Inhalte von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG blieben unverändert aufrecht.

Allerdings führt schon der Wortlaut von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu einem anderen Ergebnis: Liegen nämlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben vor, so gilt die Lieferung nach dem ganz eindeutigen Wortlaut nicht als für das Unternehmen erfolgt. Im obigen Beispiel wird das Gebäude mit 60 % überwiegend privat genutzt, sodass jedenfalls in diesem Ausmaß keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des EStG vorliegen. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass nach der ständigen Judikatur des VfGH gerade im Bereich der privaten Lebensführung das so genannte Aufteilungsverbot gilt, wonach den betrieblichen und den privaten Bereich betreffende Aufwendungen im Grundsatz zur Gänze dem Privatbereich zugeordnet werden und daher auch keine anteilige Absetzmöglichkeit besteht.

Da das Entgelt jedenfalls überwiegend nicht abzugsfähig ist, gilt die Lieferung (nämlich die Errichtung des Gebäudes) als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Daher würde nach dieser Auslegung das gesamte Gebäude nicht zum Unternehmen gehören. Somit wäre auch im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung kein Vorsteuerabzug zulässig. Dass diese Bestimmung dann gemeinschaftsrechtswidrig wäre, bedarf keiner weiteren Erläuterung.¹⁵⁾

Gegen den klaren Gesetzeswortlaut wäre aber etwa eine teleologische Interpretation nach der ständigen Judikatur des VfGH und des VwGH nicht zulässig.

¹⁴⁾ Vgl. dazu *Achatz*, taxlex 2005, 10; *Pülzl*, Systematik des § 12 Abs. 2 UStG: Gerichtsbarkeit auf neuen Interpretationspfaden, SWK-Heft 11/2005, S 396; *Prodingler*, RdW 2005, 255.

¹⁵⁾ Hiezu auch *Achatz*, taxlex 2005, 10, nach dem die Bestimmung auch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG widersprechen würde, wonach eine anteilige Zuordnung zu geschehen hätte. Weiters hat die Verwaltung niemals einen völligen Vorsteuerauschluss für gemischt genutzte Gebäude angewendet.

Somit würde aber auch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG ins Leere laufen: Nach dieser Bestimmung wären die Ausgaben im Ausmaß der betrieblichen Nutzung abzugsfähig, wogegen sie nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG überhaupt nicht abzugsfähig wären.

All das zeigt, dass hier versucht wird, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG einen Bedeutungsinhalt zuzumessen, den diese Norm nicht nur in der Rechtsauslegung nie hatte, sondern auch tatsächlich nicht hat. Richtigerweise ist daher § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nur der Inhalt zuzumessen, dass jene Ausgaben, die grundsätzlich unternehmerisch veranlasst sind und daher an sich zum Vorsteuerabzug berechtigen, aufgrund einer – unsystematischen, aber vom Beibehaltungsrecht gedeckten – Sondernorm vom Vorsteuerabzug¹⁶⁾ ausgenommen werden.¹⁷⁾ Ohne Sondernorm wäre wegen des unternehmerischen Charakters der Vorsteuerabzug auch für die betroffenen Ausgaben gegeben.¹⁸⁾

Diese Auslegung ist aber nicht etwa nur von Teilen der Literatur „erfunden“ worden, sondern wird und wurde von der Verwaltung seit langen Jahren geteilt: Nach UStR 2000, Rz. 1914 ff., gelten kraft gesetzlicher Fiktion die in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG genannten Lieferungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für das Unternehmen erfolgen. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sind nur jene Aufwendungen erfasst, die zwar für Zwecke des Unternehmens erfolgen, aber aufgrund der genannten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind.¹⁹⁾ Vor den UStR 2000 war hierfür der Durchführungserlass zur Umsatzsteuer (DE-USt) einschlägig. Nach diesem Erlass, der bis 1999 gegolten hat,²⁰⁾ wurde bezüglich gemischt genützter Wirtschaftsgüter ebenfalls nur auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG abgestellt.²¹⁾

Richtigerweise hätte die Bestimmung daher etwa für Repräsentationsaufwendungen einen Anwendungsbereich, die grundsätzlich eindeutig unternehmerisch veranlasst sind, aufgrund einer Wertung des EStG oder KStG jedoch nicht abzugsfähig sind und daher auch – aufgrund derselben Wertung – umsatzsteuerlich nicht den Vorsteuerabzug vermitteln.

Soweit der Vertreter der Bundesregierung in der mündlichen Verhandlung den Eindruck erwecken wollte, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG würde eben nur die Kosten der privaten Lebensführung regeln, ist ihm auch nicht zu folgen: Voraussetzung ist vielmehr, dass die Aufwendungen grundsätzlich dem Unternehmensbereich zuzuordnen sind.

Dies zeigt auch ein Vergleich mit § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG, etwa hinsichtlich der Pkw. Für bestimmte Pkw steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Es ist aber evident, dass damit etwa nicht der Privat-Pkw einer Privatperson nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Dieser ist schon deshalb nicht vorsteuerabzugsberechtigt, weil die Privatperson nicht Unternehmer ist. Das folgt aber aus dem Einleitungssatz des § 12 Abs. 1 UStG.

Auch nach *Scheiner/Kolacny/Caganeč*²²⁾ stellt § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG auf Aufwendungen ab, die für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Gleiches folgt nach der Kommentarmeinung von *Ruppe*.²³⁾

¹⁶⁾ Oder, wenn man so will, nach der allgemeinen Regel und nach ihrem Inhalt dem Unternehmen zugeordnet werden, auf Basis der Sonderregelung aber (wieder und fiktiv) nicht zum Unternehmen gerechnet werden. Wie erinnerlich erblickt der VwGH in den Zuordnungsregeln nur einen Vorsteuerauschluss.

¹⁷⁾ Vgl. nochmals *Achatz*, taxlex 2005, 10; *Pülzl*, SWK-Heft 11/2005, S 396; *Prodingner*, RdW 2005, 255.

¹⁸⁾ *Achatz* taxlex 2005, 10, der auch darauf hinweist, dass der Wortlaut hinsichtlich der überwiegenden Nichtabzugsfähigkeit sich nicht auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter bezieht, sondern vielmehr auf unternehmerische Leistungen, für die einkommensteuerlich ein Abzugsverbot besteht.

¹⁹⁾ UStR 2000, Rz. 1916.

²⁰⁾ Zum diskutierten Problembereich wurden im „Voraberrlass“ zum UStG 1994, BMF 7. 2. 1995, Z 09 4501/4-IV/9/95, keine Aussagen getätigt.

²¹⁾ DE-USt, Abschn. 87 Abs. 9.

²²⁾ Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Tz. 273.

²³⁾ UStG³, § 12 Tz. 109. Eine weite Auslegung von Z 2 widerspräche Z 1 und wäre daher gemeinschaftsrechtswidrig. Überwiegt die nicht betriebliche Nutzung, ist Z 2 nicht anwendbar.

Auch der VwGH²⁴⁾ hat für die Zeit vor der Gesetzesänderung ab 1998 den Vorsteuerabzug für die Jahre 1995 und 1996 auch auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG und die Beibehaltung dieser Norm gestützt. Er hat dies nur „*unbeschadet*“ des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG getan.

Auch der VwGH hat daher keinesfalls in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den gleichwertigen Sitz oder gar den Vorrang einer Vorsteuerauschlussbestimmung für gemischt genutzte Gebäude erkannt.

Zu diesem Punkt ergibt sich daher zusammengefasst, dass in der Stammfassung des UStG 1994 § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nur jene Aufwendungen regelt, die schon dem Grunde nach, also per se, zum Unternehmensbereich gehören, und sich nicht mit Zuordnungen zum Unternehmen vom privaten Bereich beschäftigt. Die Bestimmung hat daher nicht den von der Verwaltung intendierten Regelungsbereich.

Auch sei festgehalten, dass vor dem Ende des Jahres 2004 keine Judikatur des VwGH und keine Verwaltungsmeinung ersichtlich sind, die § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG im Vergleich zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG einen derartigen Bedeutungsinhalt zumessen. Im Gegenteil: Die Umsatzsteuerrichtlinien und die verwaltungsneue Literatur haben der Bestimmung niemals diesen Inhalt unterstellt.²⁵⁾

5.4.2. Verhältnis des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG ab 1998

Wie erinnerlich wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG dahin gehend abgeändert, dass das gemischt genutzte Gebäude auch zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Die Versagung des Vorsteuerabzugs auf Basis eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauchs ist daher nach Auffassung der Generalanwältin nicht mehr von der Standstill-Klausel gedeckt.²⁶⁾

Damit ergibt sich aber eine andere Zuordnungsregelung zum Unternehmen, wonach nach dem Willen des Steuerpflichtigen, ab 2000 im Regelfall, die Zuordnung zum Unternehmen auch im Ausmaß einer privaten Nutzung zulässig ist. Mit dieser Bestimmung wollte der österreichische Gesetzgeber, wie sich auch aus den Gesetzesmaterialien²⁷⁾ ergibt, auf Basis der Judikatur des EuGH die volle Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen ermöglichen.

Würde man nun § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den von der Verwaltung intendierten Inhalt unterstellen, wäre die Neuregelung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sinnlos, da nach wie vor keine Zuordnung des privaten Bereichs²⁸⁾ zum Unternehmen möglich wäre.²⁹⁾

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in der Fassung ab 1998 jedenfalls – wenn auch sinnvollerweise nur hilfsweise – eine *lex posterior* zu erblicken wäre. Auch deshalb ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht der intendierte Bedeutungsinhalt zu unterstellen.

Soweit der VwGH einmalig³⁰⁾ § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG angewendet hat, wurde in der Literatur³¹⁾ ausführlich gezeigt, dass im Fall keine Unternehmereigenschaft gegeben

²⁴⁾ VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0141.

²⁵⁾ Soweit der Vertreter der Bundesregierung in der mündlichen Verhandlung einen gegenteiligen Eindruck erwecken wollte und „*off the records*“ dies als „letzte Chance“ dargestellt hat, stimmt dies vor einem rechtsstaatlichen Hintergrund bedenklich.

²⁶⁾ Vgl. Punkte 3. und 5.3.

²⁷⁾ Siehe ErlRV 933 BigNR 20. GP zum AbgÄG 1997, BGBl. I Nr. 9/1998.

²⁸⁾ Bei korrekter Auslegung auch nicht des unternehmerischen Bereichs.

²⁹⁾ In diesem Sinne auch *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz. 111, wonach in richtlinienkonformer Interpretation Z 2 eng ausgelegt werden muss. Z 2 wäre daher nur dann anwendbar, wenn es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen handelt, die ausdrücklich durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind.

³⁰⁾ VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0028; beiläufig rein zeitlich betrachtet erst, nachdem alle anderen Versuche der Versagung des Vorsteuerabzuges durch gesetzliche Maßnahmen gescheitert waren.

³¹⁾ Vgl. *Pülzl*, SWK-Heft 11/2005, S 396; *Prodingler*, RdW 2005, 255.

war bzw. Missbrauch vorlag, sodass schon deshalb eine Zuordnung zu einem – daher nicht existenten – Unternehmen nicht sinnvoll und möglich war. Mangels Unternehmer-eigenschaft ist aber ein Vorsteuerabzug zu verwehren, weil eine Privatperson vorliegt, die – wie schon dargestellt – schon nach dem Einleitungssatz des § 12 Abs. 1 UStG nicht vorsteuerabzugsberechtigt sein kann. Insofern ist für tatsächlich gemischt genutzte Gebäude eines Unternehmers noch keine entsprechende Judikatur des VwGH ergangen, die sich auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stützen konnte. Darüber hinaus hat auch die – insbesondere in den Umsatzsteuerrichtlinien und vorher im DE-USt des BMF – zum Ausdruck kommende Verwaltungspraxis niemals § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG in diesem Sinne angewendet. Vielmehr hat die Verwaltung das EuGH-Urteil *Seeling* als nicht anwendbar erkannt, da im Beitrittszeitpunkt zur EU nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG der Vorsteuerabzug nur nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Behandlung zulässig war, die Bestimmung 1998 zwar geändert wurde, im Ergebnis der Vorsteuerabzug jedoch weiter ausgeschlossen war. Daher hätte Österreich von der Regelung des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL Gebrauch gemacht.³²⁾ Die Richtlinien beziehen sich daher nur auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG; von einer Anwendung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ist weit und breit nicht die Rede. Die genau gleiche Argumentation auf Basis von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG verwendet beiläufig der Bescheid 1. Instanz im zugrunde liegenden Verfahren.

Der VwGH hat im Vorlageantrag dargestellt, dass der österreichische Gesetzgeber mit dem unecht befreiten Eigenverbrauch die bisherige Rechtslage beibehalten wollte, dabei aber einem Irrtum über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts aufgesessen sei.

Völlig unglaubwürdig wird die Interpretation von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG³³⁾ jedoch, wenn man die weitere Rechtsentwicklung, nämlich nach 2003, betrachtet:

Im Zeitraum zwischen 1. 1. 2004 und 30. 4. 2004 war nämlich die volle Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen (unabhängig vom Anteil der unternehmerischen Nutzung) möglich, der folgende Eigenverbrauch war grundsätzlich steuerpflichtig, und der volle Vorsteuerabzug stand zu.³⁴⁾

Hätte § 2 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG aber den intendierten Inhalt, wäre die Neuregelung ja in weiten Bereichen völlig sinnlos gewesen, und es wäre eben kein Vorsteuerabzug gegeben. Es ist völlig unergründlich, warum die Verwaltungspraxis vom vollen Vorsteuerabzug ausgehen sollte, wenn in einer bereits im UStG 1972 gegebenen Bestimmung ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs gegeben sein sollte. Selbst wenn man wegen des Überwiegensprinzips des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG eine Sonderregelung nur für bestimmte Privatnutzungen annehmen wollte, wäre es völlig unverständlich, warum die UStR in seitenlangen Beispielen³⁵⁾ kein einziges Mal die Fallkonstellation des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG erwähnen.

Auch für Zeiträume ab 1. 5. 2004 gilt nichts anderes: Der Gesetzgeber hat sich – wohl gemeinschaftsrechtswidrig – auf eine Ausnahmeregelung von Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL gestützt und den Eigenverbrauch als nicht steuerbar erklärt und deshalb den Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies ist aber rechtlich nur dann sinnvoll und möglich, wenn das Gebäude zunächst dem Unternehmen zugeordnet werden konnte und daher grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug entspringt. Durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG wäre die Neuregelung insofern wieder sinnlos gewesen.

³²⁾ UStR 2000, Rz. 1912.

³³⁾ Die Norm gilt ja bis dato unverändert.

³⁴⁾ UStR 2000, Rz. 2003.

³⁵⁾ Allein zur neuen Rechtslage in der Kodex-Ausgabe rund drei Seiten.

Es mag nun theoretisch sein, dass der Gesetzgeber – wie vom VwGH angedacht – über die Rechtswirkungen des unechten Eigenverbrauchs geirrt hat. Dem Gesetzgeber aber unterstellen zu wollen, dass er – und die Verwaltung – über Jahre und Jahrzehnte über grundlegende Normen des Umsatzsteuerrechts geirrt hat, scheint doch weit hergeholt zu sein. Hat der Gesetzgeber aber nicht geirrt, dann folgt daraus, dass der Gesetzgeber ständig irgendwelche Normen ohne Anwendungsbereich einführt oder sich über das Zusammenspiel bestimmter Normen überhaupt keine Gedanken macht. Auch dies ist nicht anzunehmen.

Beiläufig wird die Auffassung der UStR auch von der verwaltungsnahen Literatur vertreten.³⁶⁾

Aus all dem folgt bis jetzt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG keine überlappende Vorsteuerausschlussbestimmung ist, da der Begriffsinhalt auf die Verwendung privaten Wohnraums nicht passt.

Selbst wenn man eine Überlappung annehmen wollte, ist nochmals darauf hinzuweisen, dass über lange Jahre die anwendende Verwaltung, die Verwaltung in ihren Erläsen und die verwaltungsnahen Literatur den Vorsteuerausschluss ausschließlich auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gestützt haben. Selbst wenn man daher hinsichtlich des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG auch einen Irrtum des Gesetzgebers oder der Verwaltung annehmen wollte, wäre im Sinne der Stellungnahme der Kommission nichts gewonnen: Es wäre nämlich unpassend, wenn sich ein Mitgliedstaat auf etwaige „Irrtümer“ seines Gesetzgebers beriefe, um den gemeinschaftsrechtlichen Folgen seines Handelns zu entgehen; nicht nur wegen „*the King can do no wrong*“, sondern vor allem, weil „Irrtümer wie Absichten auf dieser Ebene kaum nachweisbar sind. Solche subjektiven Argumente würden gegen das für den Rechtsschutz und die Gemeinschaftsaufsicht notwendige Rechtsicherheitsgebot gravierend verstoßen und sollten deshalb außer Diskussion bleiben“.

Nunmehr hat der EuGH entschieden,³⁷⁾ dass ein Vorsteuerausschluss nur dann als beibehalten gilt, wenn er entweder unverändert bleibt oder aber sich dem Ziel des Gemeinschaftsrechts annähert, nicht aber entfernt. Derartige Ausschlüsse seien auch ständig eng auszulegen.³⁸⁾ Stützen sich nun der Gesetzgeber und die Verwaltung auf eine bestimmte Vorsteuerausschlussbestimmung und wurde eine andere Bestimmung niemals als Vorsteuerausschlussbestimmung herangezogen, so kann dieser mögliche Irrtum nicht zulasten des Rechtsunterworfenen gehen, wenn festgestellt wird, dass der erste Vorsteuerausschluss gemeinschaftsrechtswidrig und nicht von der Beibehaltungsklausel gedeckt ist. Andernfalls wüsste der Normunterworfene ja nicht, welche Rechtslage überhaupt anzuwenden ist. Es scheint daher geboten, dass sich ein Mitgliedstaat, der sich in Gesetzgebung und Vollziehung auf eine bestimmte Norm stützt, damit auch an die Anwendung dieser Norm bindet und nicht bei Feststellung der Rechtswidrigkeit dieser Norm einfach – in der Wirkung ex post – auf eine andere Norm wechseln kann.³⁹⁾

³⁶⁾ *Kolacny/Caganek*, Umsatzsteuernovelle 2004, SWK-Heft 11/2004, S 416; *dieselben*, Die Umsatzsteuererrichtlinien erläutern die Behandlung der gemischt genutzten Grundstücke, SWK-Heft 20/21/2004, S 658.

³⁷⁾ Siehe die schon zitierte *Holböck*-Rechtsprechung; weiters EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*; 14. 6. 2001, Rs. C-345/99, *Kommission/Frankreich*; 14. 6. 2001, Rs. C-40/00, *Kommission/Frankreich*.

³⁸⁾ EuGH 14. 6. 2001, Rs. C-40/00, *Kommission/Frankreich*; 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, ebenso Schlussantrag der Generalanwältin *Sharpston* vom 23. 10. 2008, Rs. C-371/07, *Danfoss und Astra Zeneca*, Rn. 68.

³⁹⁾ Unabhängig von der oben geführten Diskussion, ob die Norm überhaupt einen bestimmten Inhalt hat.

Weiters sind Vorsteuerauschlussbestimmungen nach der bereits zitierten *Metropol*-Judikatur des EuGH eng auszulegen. Ein Wechsel von einer angewendeten auf eine nicht angewendete Norm widerspricht aber einer engen Auslegung der Ausschlussbestimmung.

Auch bezieht sich nach der Rechtsprechung des EuGH⁴⁰⁾ die Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses nur auf jene Regelungen, welche die Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL tatsächlich anwandten.⁴¹⁾ In einem neuen Urteil⁴²⁾ hat der EuGH wiederum festgehalten, dass nur ein nach den Rechtsvorschriften tatsächlich angewendbarer und auch nach der Verwaltungspraxis und den Verwaltungsanordnungen angewendeter Vorsteuerauschluss beibehalten werden kann. Im dazu ergangenen Schlussantrag hat die Generalanwältin auch auf Basis der Judikatur des EuGH dargestellt, dass aus Art. 17 Abs. 6 UAbs. 2 der 6. MwSt-RL folge, dass ein Staat, der einen Ausschlussbestand einmal eingeschränkt hat (und sich damit den allgemeinen Regelungen angenähert hat), nicht mehr zum *status quo ante* zurück kann.

Wie ausführlich gezeigt, hat § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zum einen ohnedies nicht den Bedeutungsinhalt eines Vorsteuerauschlusses für gemischt genutzte Gebäude und wurde zum anderen vom Gesetzgeber auch ganz offensichtlich niemals in diesem Sinne verstanden. Darüber hinaus haben die Verwaltungsbehörden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG niemals in diesem Sinne angewendet, und sowohl von den Verwaltungsbehörden als auch in den Verwaltungsanordnungen⁴³⁾ wurden der Vorsteuerauschluss und die Beibehaltung stets auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG bezogen. Damit ist aber auch aus der Judikatur des EuGH abzuleiten, dass selbst bei einer angenehmen Überlappung der Bestimmungen der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG jedenfalls konkludent aufgegeben wurde, wenn sich Gesetzgeber und Behörden ausschließlich auf – wechselnde – Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gestützt haben. Auch durch das alleinige Stützen auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG kann Österreich daher nicht mehr – und schon gar nicht zu einem beliebigen Zeitpunkt, nämlich wenn sich die wechselnden Versionen des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nicht mehr halten lassen (Gleiches gilt für die beschriebene Rechtslage von 1. 1. 2004 bis 30. 4. 2004 bzw. ab 1. 5. 2008) – zu einer (allfälligen) Ausschlussbestimmung nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zurück.

Zu all dem hat die Generalanwältin jedoch keine Stellung bezogen. Das mag auch dadurch begünstigt sein, dass der VwGH im Vorlageantrag die genauen Rechtswirkungen (und auch den Gesetzestext) nicht dargestellt hat und auch die Republik bemüht war, die Rechtslage recht „einseitig“ darzustellen. Andererseits war die wechselseitige Wirkung der Bestimmungen gerade Vorlagefrage des VwGH. Die Antwort der Generalanwältin, dass bei einer Verbindung der Ausschluss nicht gerechtfertigt ist, ohne Verbindung jedoch schon, trägt zur Lösung der Frage nichts bei.

Es ist daher dringend notwendig und wünschenswert, dass der EuGH zum Verhältnis der beiden Vorsteuerauschlussbestimmungen und zur Aufgabe eines Beibehaltungsrechts einer Norm, auf die sich weder Gesetzgeber noch Verwaltungspraxis je gestützt haben, durch Aufgabe des Beibehaltungsrechts einer anderen Norm, auf die allein stets Bezug genommen wurde, klar Stellung bezieht.⁴⁴⁾

⁴⁰⁾ EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*.

⁴¹⁾ EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, insbesondere Rn. 48 (und 49).

⁴²⁾ EuGH 11. 12. 2008, Rs. C-371/07, *Danfoss und Astra Zeneca*.

⁴³⁾ Nämlich den UStR 2000. Im Schlussantrag zu Rs. C-371/07, *Danfoss und Astra Zeneca*, betont die Generalanwältin wiederum, dass von Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL nicht nur Rechtssetzungsakte, sondern auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken umfasst seien.

⁴⁴⁾ Vgl. zu den Auslegungshinweisen nochmals EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, Rn. 47.