

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR  
STEUERRECHT  
NOVEMBER 2016

11

[www.taxlex.at](http://www.taxlex.at)

333 – 380

Schwerpunkt  
**Aktuelle Fragen  
zum Geschäftsführer**

Abgabenrechtliche Haftung

Vergütung & USt

Finanzstrafrechtliche Aspekte

ESt- und SV-Einstufung

# Der Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts

§ 12 UStG;  
Art 167ff  
MwStSystRL

Körperschaften  
öffentlichen  
Rechts;  
Vorsteuerabzug;  
VNLTO;  
nich-  
twirt-  
schaftliche  
Tätigkeit

*Der EuGH hat in dem kürzlich ergangenen Urteil in der Rs Landkreis Potsdam-Mittelmark seine Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei nichtwirtschaftlicher, aber nichtprivater Nutzung von Investitionsgegenständen erneut bestätigt. Diesmal war er konkret mit einer Gebietskörperschaft befasst, die sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten ausübte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung erweist sich die österreichische positive Rechtsgrundlage als nicht unionsrechtskonform. Der vorliegende Beitrag legt die unionsrechtlichen Grundlagen dar und setzt sich kritisch mit der österreichischen Rechtslage und der dazu ergangenen Rechtsprechung des VwGH auseinander.*

## ***Eine Kritik an der österreichischen positivrechtlichen Lage vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung***

TINA EHRKE-RABEL / MARA TAUSCHMANN

### **A. Vorbemerkung**

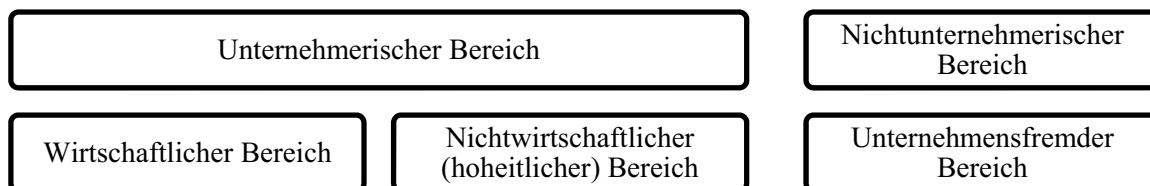
Der Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) kommt ein Sonderstatus in der Umsatzsteuer zu. Nach der – dem österreichischen Umsatzsteuergesetz zugrunde liegenden – Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) gilt die KöR grundsätzlich als steuerpflichtig. Sofern sie jedoch Umsätze bewirkt und Tätigkeiten ausübt, welche ihr im Rahmen der öffent-

lichen Gewalt obliegen, und sofern die Nichtumsatzsteuerbarkeit zu keinen Wettbewerbsverzerrungen führt, qualifiziert sie das Unionsrecht als nicht steuerpflichtig.<sup>1)</sup> Das österreichische UStG kommt im Großteil der Fälle<sup>2)</sup> – trotz anderer Gesetzestech-

Univ.-Prof. Dr. *Tina Ehrke-Rabel* ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz. Mag. *Mara Tauschmann*, MSc, ist Mitarbeiterin einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Graz.

1) Vgl Art 13 RL 2006/112/EG (MwStSystRL).

2) In Einzelfällen kann sich die Unionsrechtslage freilich als günstiger in Hinblick auf die Bejahung der Unternehmereigenschaft erweisen. Die Gebietskörperschaft kann sich diesfalls unmittelbar auf das Unionsrecht berufen (vgl dazu *Ehrke-Rabel*, Das Gemeinschaftsrecht als „Kreativitäts-Turbo“ für die Rechtsanwendung, in GS Quant-schnigg [2010] 71 ff; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>3</sup> [2014] Rz 439 ff).



Abbildung

nik – zu demselben Ergebnis, indem es die KöR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer fiktiven Betriebe gewerblicher Art (BgA) als steuerpflichtig wertet und ihr in diesem Rahmen den Vorsteuerabzug gewährt.<sup>3)</sup>

## B. Der Vorsteuerabzug bei KöR nach der Rechtsprechung des EuGH

Die Entscheidungen *Lennartz*<sup>4)</sup> und *Armbrecht*<sup>5)</sup> haben den Vorsteuerabzug bei KöR bedeutend beeinflusst, weil man in Österreich – wie auch in Deutschland – davon ausgegangen ist, dass sie auch auf die gemischt hoheitlich und privatwirtschaftlich genutzten Wirtschaftsgüter übertragbar seien. Aus diesen Entscheidungen ergab sich, dass Wirtschaftsgüter,<sup>6)</sup> welche teilweise für unternehmerische und teilweise für private Zwecke verwendet werden, bei bereits geringfügiger unternehmerischer Nutzung zum sofortigen und vollständigen Vorsteuerabzug berechtigen.<sup>7)</sup> Der EuGH bezeichnete die Verwendung zu privaten Zwecken als unternehmensfremd und stellte fest, dass im Ausmaß der unternehmensfremden (privaten) Nutzung ein Verwendungseigenverbrauch zu besteuern ist. In Österreich und Deutschland wurde der Begriff „unternehmensfremd“ dahingehend weit ausgelegt, dass neben dem privaten Bereich von Unternehmern auch der nichtwirtschaftliche Bereich von Vereinen und Holdinggesellschaften sowie der hoheitliche Bereich der KöR als unternehmensfremd qualifiziert wurden.<sup>8)</sup> Die Begriffe *unternehmensfremd* iS der Privatnutzung durch einen Unternehmer und *nichtwirtschaftlich* iS der hoheitlichen Nutzung durch die KöR wurden dabei offensichtlich synonym verwendet.<sup>9)</sup>

Diese weitgehende Interpretation der nichtunternehmerischen Sphäre kam den KöR zugute, weil ein gemischt genutzter Gegenstand zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet werden konnte, um den Vorsteuerabzug zunächst zur Gänze geltend zu machen. Die hoheitliche Nutzung war zwar als Verwendungseigenverbrauch umsatzsteuerrechtlich zu berücksichtigen, insgesamt brachte diese Praxis der KöR aber zumindest einen Liquiditätsvorteil.<sup>10)</sup>

Mit den Entscheidungen *VNLTO*<sup>11)</sup>, *Gemeente's-Hertogenbosch*<sup>12)</sup> und jüngst *Landkreis Potsdam-Mittelmark*<sup>13)</sup> stellte der EuGH jedoch unmissverständlich klar, dass die von Österreich und Deutschland praktizierte weite Auslegung des Begriffs „unternehmensfremd“ unzutreffend war. Anders als im Falle der teilweise privaten Nutzung steht der Vorsteuerabzug bei anderen Formen der nichtwirtschaftlichen Nutzung gerade nicht zu. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug vielmehr von vornherein ausgeschlossen.

Dies begründete der EuGH damit, dass die nichtwirtschaftliche Tätigkeit, welche keine private Tätigkeit ist, nicht von der MwStSystRL erfasst ist.<sup>14)</sup> Dabei stellte der EuGH allgemein klar, dass diese nichtwirtschaftliche Tätigkeit der KöR nicht gleichzusetzen ist mit einer unternehmensfremden Tätigkeit.<sup>15)</sup> Nur die Privatsphäre ist als unternehmensfremd zu qualifizieren. Die hM hat daraus das Bestehen der in der Abbildung dargestellten Sphären von Körperschaften abgeleitet.<sup>16)</sup>

Aus der vom EuGH vorgenommenen Differenzierung zwischen der Verwendung zu privaten Zwecken als unternehmensfremder Verwendung und der Verwendung zu nichtwirtschaftlichen Zwecken als Verwendung im Rahmen des Unternehmens ergibt sich für den EuGH, dass bei der Verwendung eines Investitionsguts zu nichtwirtschaftlichen und zu steuerpflichtigen Zwecken der Vorsteuerabzug von vornherein nur anteilig – dh im Ausmaß der steuerpflichtigen Verwendung – zusteht. Dies wird letztendlich mit Neutralitätserwägungen begründet: Für die Verwendung eines gemischt iS von privat und steuerpflichtig genutzten Gegenstands sieht die

3) Vgl § 2 Abs 3 UStG iVm § 2 KStG.

4) EuGH 11. 7. 1991, C-97/90, *Lennartz*.

5) EuGH 4. 10. 1995, C-291/92, *Armbrecht*.

6) Die Entscheidungen ergingen zu sog „Investitionsgütern“. Dabei handelt es sich uE um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sodass diese Entscheidungen auch nur auf solche Wirtschaftsgüter anwendbar sind (vgl dazu *Ehrke-Rabell/Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Geschenken zur Kundenbindung – Ist aufgrund der jüngeren EuGH-Judikatur von einer Neuordnung auszugehen? UR 2013, 249 [254]).

7) EuGH 11. 7. 1991, C-97/90, *Lennartz*, Rz 29.

8) ZB *Ruppe*, *Lennartz*, *Armbrecht* und die Folgen, SWK 1996, 450; sinngemäß auch *Zorn*, Keine 10%-Grenze beim Vorsteuerabzug vor 2005, SWK 2007, 1003.

9) *Ehrke-Rabell*, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010, 97 (100).

10) Dieser bestand vor allem bei Gebäuden, die bis zum 31. 8. 2012 noch steuerpflichtig auch an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Personen vermietet werden konnten.

11) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*, Rz 37.

12) EuGH 10. 9. 2014, C-92/13, *Gemeente's-Hertogenbosch*.

13) EuGH 15. 9. 2016, C-400/15, *Landkreis Potsdam-Mittelmark*.

14) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*, Rz 40.

15) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*, Rz 39.

16) *Ehrke-Rabell*, ÖStZ 2010, 97; *Sterzinger*, Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerischer, aber nicht völlig unternehmensfremder Verwendung, UR 2010, 125 (131); *Küffner/von Streit*, Zuordnung und Verwendung von Eingangsleistungen – Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung des Unternehmensbegriffs, DSrR 2012, 581 (588); *Ehrke-Rabell/von Streit*, Begriff des Unternehmens – Klärung durch den EuGH im Urteil *Gemeente's-Hertogenbosch*, UR 2015, 249 (253).

MwStSystRL die Besteuerung als fiktive sonstige Leistung<sup>17)</sup> vor, wohingegen für die nichtwirtschaftliche Verwendung ein solcher Tatbestand nicht existiert. Folglich kann in letzteren Fallkonstellationen der Vorsteuerabzug von vornherein nur im Ausmaß der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke zustehen.

### C. Regelung im österreichischen UStG

§ 12 UStG setzt das Unionsrecht im Hinblick auf den Vorsteuerabzug um. Die zentralen Anordnungen zur Beurteilung des grundsätzlichen Rechts auf Vorsteuerabzug befinden sich in § 12 Abs 1 UStG und § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG.<sup>18)</sup> Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Lieferung oder sonstige Leistung „für das Unternehmen ausgeführt“ wurde. Als „für das Unternehmen ausgeführt“ gilt nach dem Gesetzeswortlaut ein Gegenstand, der zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dient. Ist dies der Fall, kann der Unternehmer grundsätzlich den sofortigen und vollen Vorsteuerabzug geltend machen.<sup>19)</sup> Verwendet ein Unternehmer einen Gegenstand zu mindestens 10% für steuerpflichtige Zwecke und im Übrigen für private Zwecke, steht ihm daher der Vorsteuerabzug zur Gänze zu. Im Ausmaß der privaten Verwendung ist (jährlich) ein sog Verwendungseigenverbrauch (§ 3 a Abs 1 a Z 1 UStG) zu besteuern.

Verwendet ein Unternehmer hingegen einen Gegenstand zur Gänze für unternehmerische Zwecke, handelt es sich bei der Verwendung jedoch sowohl um eine solche für steuerpflichtige als auch um eine solche für (unecht) steuerbefreite Zwecke, steht der Vorsteuerabzug nur in dem der steuerpflichtigen Verwendung entsprechenden Ausmaß zu (§ 12 Abs 3 und 4 UStG). Allfällige Verwendungsänderungen sind über eine Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG zu berücksichtigen.

Versucht man die Gesetzesgrundlagen auf einen Gegenstand zu übertragen, den eine KöR sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche<sup>20)</sup> Zwecke verwendet, ergibt sich Folgendes:

Aus den Rs *VNLTO, Gemeinde's-Hertogenbosch* und *Landkreis Potsdam-Mittelmark* ergibt sich eindeutig, dass der Hoheitsbereich der KöR eine nichtwirtschaftliche, aber „nicht unternehmensfremde“ Tätigkeit begründet. Legt man § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG vor diesem Hintergrund aus, muss die unternehmerische Sphäre der KöR sowohl ihren nichtwirtschaftlichen (hoheitlichen) als auch ihren (privat)wirtschaftlichen Bereich umfassen.<sup>21)</sup> Ein Investitionsgut, das eine KöR sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche Zwecke verwendet, gilt daher von vornherein als für das Unternehmen ausgeführt. Wie der EuGH zur insoweit vergleichbaren deutschen Rechtslage<sup>22)</sup> ausgesprochen hat, ist die 10%-Grenze ausschließlich auf Investitionsgüter anwendbar, die zu privaten (echt unternehmensfremden) und unternehmerischen Zwecken verwendet werden.<sup>23)</sup> Ein durch eine KöR auch nur geringfügig zu steuerpflichtigen Zwecken und im Übrigen hoheitlich genutzter Gegenstand gilt daher zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt. Nach der Rsp des EuGH ergibt sich aber aus der Systematik der MwStSystRL, dass der Vorsteuerabzug trotz Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen

im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung ab initio nicht zusteht. Die Zuordnung zum Unternehmen macht es aber möglich, trotz teilweisen Ausschlusses des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsguts bei nachträglicher Verwendungsänderung eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.

Genau dieses Ergebnis lässt sich aus der österreichischen positivrechtlichen Lage mit Ausnahme der Investitionen in Gebäude uE nicht ableiten:<sup>24)</sup> Der in diesem Zusammenhang einzig einschlägige § 12 Abs 3 Z 1–3 UStG schließt den Vorsteuerabzug von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen nur hinsichtlich der zu unecht steuerbefreiten Zwecken verwendeten Gegenstände und hinsichtlich bestimmter Auslandsumsätze aus. Einen Ausschluss des Vorsteuerabzugs im Ausmaß der hoheitlichen Tätigkeit – wie dies durch die Judikatur des EuGH vorgegeben wird – kennt das österreichische UStG somit nicht. Diesbezüglich kann die Unionsrechtslage nur hinsichtlich gemischt genutzter Grundstücke iSd § 12 Abs 3 Z 4 UStG als vollständig verwirklicht betrachtet werden.<sup>25)</sup> Die einschlägige Judikatur des EuGH wurde bislang nicht hinreichend in das nationale Recht umgesetzt.

Die Finanzverwaltung will den Vorsteuerabzug dennoch – im Einklang mit der Rsp des EuGH – im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung nicht zulassen.<sup>26)</sup> Sie beruft sich in diesem Zusammenhang auf das zum Vorsteuerabzug bei durch eine KöR gemischt genutzten Gebäuden ergangene Erkenntnis

17) In Österreich spricht man weiterhin und nach wie vor von „Eigenverbrauch“.

18) *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2010, 97 (100).

19) In § 12 Abs 2 Z 2 lit a und b UStG und § 12 Abs 3 Z 4 UStG ist als *lex specialis* zu § 12 Abs 1 UStG eine Reihe von Tatbeständen normiert, die trotz unternehmerischer Nutzung einen Ausschluss des Vorsteuerabzugs bewirken.

20) Eine Verwendung für privatwirtschaftliche Zwecke liegt nach österreichischer Rechtslage nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs 3 UStG, also dann vor, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines BgA iSd § 2 KStG oder im Rahmen eines fiktiven BgA iSd § 2 Abs 3 UStG ausgeübt wird.

21) *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2010, 97 (100).

22) Auch in Deutschland gelten gemischt genutzte Gegenstände nach § 15 Abs 1 Z 1 dUStG nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Regelung ist – wie die österreichische – auf eine Ermächtigung des Rates, Entscheidung 2004/817, zurückzuführen, die auf Grundlage von Art 27 Abs 1 RL 77/388/EWG (6. MwStRL) erlassen wurde. Die Österreich erteilte Ermächtigung entspricht jener der deutschen Ermächtigung, sodass die Ausführungen des EuGH im Urteil *Landkreis Potsdam-Mittelmark* gänzlich auf die österreichische Rechtslage übertragen werden können.

23) EuGH 15. 9. 2016, C-400/15, *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rz 36 ff.

24) Vgl schon *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2010, 101 ff; *Ehrke-Rabel/von Streit*, Begriff des Unternehmens – Klärung durch den EuGH im Urteil *Gemeinde's-Hertogenbosch*, UR 2015, 253. AA könnte *Englisch* (in *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>22</sup> [2015] Rz 160 und 340) sein. Offenbleibt bei seiner Argumentation jedoch, wie bei einer nachträglichen Verwendungsänderung vorzugehen ist. Diese müsste nach seiner Argumentation nämlich ausgeschlossen sein, was wiederum unionsrechtswidrig wäre.

25) Für Gebäude existiert seit 1. 5. 2004 in § 12 Abs 3 Z 4 UStG eine Regelung, wonach der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der wirtschaftlichen Verwendung zusteht.

26) UStR 2000 Rz 1912b.

des VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192.<sup>27)</sup> Dass dieses Erkenntnis auf andere Wirtschaftsgüter mangels anders gelagerter positivrechtlicher Lage nicht übertragbar ist, wurde bereits dargelegt. Dennoch scheint auch der VwGH die Rsp des EuGH auf andere Wirtschaftsgüter als Gebäude anwenden zu wollen. Er macht jedoch nicht deutlich, ob er dies im Rahmen der unionsrechtskonformen Interpretation oder als einen Fall des Anwendungsvorrangs sieht.

#### D. VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163, zum Vorsteuerabzug bei KöR

Mit VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163, hat der Verwaltungsgerichtshof<sup>28)</sup> in Bezug auf eine Innung der Wirtschaftskammer (KöR), welche einerseits hoheitliche Aufgaben erfüllte und andererseits einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachging, erklärt, dass der Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen, welche KöR für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen, ausgeschlossen ist. Anders als der EuGH meint der VwGH mit „unternehmensfremd“ den nichtwirtschaftlichen Bereich. Sein Ergebnis stimmt trotz der abweichenden und damit missverständlichen Terminologie jedoch mit der Rechtsprechung des EuGH überein. Der VwGH beruft sich zur Begründung seiner Entscheidung auf ein Erkenntnis aus dem Jahr 2009 zum Vorsteuerabzug betreffend ein von einer KöR sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche Zwecke genutztes Gebäude.<sup>29)</sup> Außerdem beruft er sich auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *VNLTO*. Wie bereits im Jahr 2009 nimmt der VwGH mit keinem Wort auf die österreichische Rechtslage Bezug, sondern leitet sein Ergebnis offenbar direkt aus der Rsp des EuGH ab. Methodisch ist dies sehr zu bedauern:

Wenngleich sowohl der Anwendungsvorrang als auch die unionsrechtskonforme Interpretation die sachgerechte Anwendung des Unionsrechts in den Mitgliedstaaten gewährleisten, ist zwischen diesen beiden Interpretationsmethoden zu unterscheiden: Bei Richtlinienbestimmungen greift der Anwendungsvorrang nur, wenn sie überhaupt unmittelbar anwendbar sind,<sup>30)</sup> und im Übrigen nur zugunsten des Rechtsunterworfenen.<sup>31)</sup> Lässt also das nationale Recht die unionsrechtskonforme Interpretation nicht zu, ist der Gesetzgeber in besonderem Maße zur Aktivität berufen. Im Unterschied dazu ermöglicht die richtlinienkonforme Interpretation eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts auch zulasten des Normunterworfenen. Da sie sich noch im Rahmen der national zulässigen Rechtsfortbildungsmöglichkeiten bewegt,<sup>32)</sup> besteht der Handlungsdruck auf den Gesetzgeber nicht in demselben Maße wie im Fall eines Anwendungsvorrangs. Für den Rechtsunterworfenen ergibt sich aus der unionsrechtskonformen Interpretation, dass diese auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die bisherige nationale Auslegung zu seinen Gunsten vom Unionsrecht abgewichen ist.<sup>33)</sup>

Überträgt man diese Grundsätze auf die Frage des Vorsteuerabzugs bei KöR bei Gegenständen, die sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden, so ergibt sich uE, dass die

Entscheidung aus dem Jahr 2009 vollkommen zu Recht von einem von vornherein unionsrechtskonformen Zustand hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei Gebäuden ausgegangen ist. Für andere Gegenstände als Gebäude ist jedoch eine gesetzliche Deckung von vornherein nicht zu erkennen. Versteht man § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG wie vom EuGH jüngst vorgegeben, nämlich als nicht auf die hoheitliche Nutzung von Gegenständen anwendbar, erscheint uns ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs durch national noch zulässige Rechtsfortbildung wegen klar entgegenstehenden Gesetzeswortlauts bei anderen Gegenständen als Gebäuden nicht möglich: § 12 Abs 3 UStG steht in eindeutiger Verbindung zu § 12 Abs 2 UStG und sein Wortlaut lässt – selbst unter Beachtung des äußersten Wortsinns<sup>34)</sup> – den Ausschluss des Vorsteuerabzugs für nichtwirtschaftliche, nichtprivate Zwecke nicht zu.<sup>35)</sup> Es ist daher bedauerlich, dass der VwGH sein Ergebnis methodisch nicht begründet, sondern ohne jeglichen zusätzlichen Kommentar auf sein Erkenntnis aus dem Jahr 2009 zu einer anders geregelten und daher nicht übertragbaren Sachverhaltskonstellation verwiesen hat.

#### E. Schlussbetrachtung

Die Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben in Bezug auf den Vorsteuerabzug bei KöR, welche sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, ist in Österreich nicht zufriedenstellend erfolgt. Dies gilt im Übrigen auch für andere Körperschaften, die neben wirtschaftlichen (umsatzsteuerpflichtigen) Aktivitäten nicht-wirtschaftliche (aber nichtprivate) Aktivitäten entfalten (zB gemischte Holding-Gesellschaften oder gemeinnützige Einrichtungen). Der VwGH hat in seinem in diesem Zusammenhang letzten Erkenntnis vom 30. 6. 2015 zwar die Unionsrechtslage richtig angewandt, sich jedoch nicht mit der nationalen Rechtsgrundlage auseinandergesetzt. UE findet das (unionsrechtskonforme) Ergeb-

27) VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192.

28) VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163.

29) VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192.

30) So ist etwa Art 4 Abs 4 RL 2006/112/EG (MwStSystRL) (Organisationsregelung) nicht unmittelbar anwendbar (vgl. EuGH 16. 7. 2015, C-108/14, *Larentia und Minerva*). Verstößt nationales Recht gegen diese Bestimmung und scheidet die unionsrechtskonforme Interpretation aus innerstaatlicher Sicht aus, so hat der Einzelne keine Möglichkeit, direkt die Anwendung des für ihn im Verhältnis zum (unionsrechtswidrigen) nationalen Recht günstigeren Unionsrechts durchzusetzen.

31) *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht<sup>10</sup> (2016) Rz 392.

32) EuGH 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, Rz 26; 19. 1. 2010, C-555/07, *Küçükdeveci*, Rz 47; 19. 4. 2016, C-441/14, *Dansk Industri*, Rz 30.

33) Das Erfordernis einer unionsrechtskonformen Interpretation umfasst nämlich die Verpflichtung der nationalen Gerichte, eine gefestigte Rsp gegebenenfalls abzuändern, wenn sie auf einer Auslegung des nationalen Rechts beruht, die mit den Zielen der RL nicht vereinbar ist (EuGH 13. 7. 2000, C-456/98, *Centrosteeel*, Slg 2000, I-6007 Rz 17; 19. 4. 2016, C-441/14, *Dansk Industri*, Rz 33).

34) Vgl dazu im Detail *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 198 (190).

35) Vgl im Detail *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2010, 97 (101).

nis in der österreichischen Rechtslage keine Deckung und ist einer unionsrechtskonformen Interpretation nicht zugänglich. Eine unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts kommt nur zugunsten des Steuerpflichtigen in Betracht. Ob dies im erkenntnisgegenständlichen Fall zugetroffen hat, kann mangels umfassender Sachverhaltskenntnis nicht ausgemacht werden.<sup>36)</sup> Dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem berechtigten Bedürfnis der Rechtsunterworfenen nach Rechtsklarheit wäre es jedenfalls dienlich, wenn der VwGH seine Ergebnisse methodisch nachvollziehbar begründen würde. Insgesamt wäre es erstrebenswert, dass der Gesetzgeber endlich aktiv wird und § 12 UStG an die Unionsrechtslage anpasst. Würde sich der VwGH methodisch einwandfrei äußern, könnte

sich der Gesetzgeber gezwungen fühlen, aktiv zu werden. Denkbar wäre beispielsweise, dass – in Anlehnung an die Regelung zum Vorsteuerabzug bei Gebäuden<sup>37)</sup> – der nichtwirtschaftliche Nutzungsanteil explizit im UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen würde.<sup>38)</sup>

36) Da die Revision vom Finanzamt erhoben worden war, ist das BFG zunächst zugunsten der beschwerdeführenden KöR von einer Berechtigung zum Vorsteuerabzug ausgegangen, die der VwGH im Ergebnis bestätigt, nur dem Umfang nach beschränkt hat. Insgesamt dürfte das Erkenntnis daher zugunsten der rechtsunterworfenen KöR gewirkt haben, sodass von einem möglichen Anwendungsvorrang auszugehen gewesen sein dürfte.

37) Vgl § 12 Abs 3 Z 4 UStG.

38) *Mayr*, Gemischt genutzte bewegliche Gegenstände bei Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereinen, SWK 2015, 865 (870).

#### SCHLUSSSTRICH

*Der in UStR 2000 Rz 1912b und durch den VwGH unionsrechtskonform bestätigte (eingeschränkte) Vorsteuerabzug bei von KöR gemischt genutzten Gegenständen findet im österreichischen positiven Recht somit keine Deckung. Für die betroffene KöR bedeutet dies, dass sie, sollte sich das österreichische positive Recht als günstiger im Verhältnis zum Unionsrecht erweisen, auf*

*der Anwendung der österreichischen Rechtslage beharren kann. Im Ergebnis könnte sie dann den Vorsteuerabzug zur Gänze geltend machen und hätte im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung einen Verwendungseigenverbrauch zu versteuern. Der unionsrechtskonforme Zustand kann nur durch den Gesetzgeber hergestellt werden.*