



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DH, vertreten durch RPS, vom 3. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 5. April 2007 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer beim Bw. stattfindenden Betriebsprüfung (BP) im Jahr 2007 wurde zum Vorsteuerabzug betreffend ein gemischt genutztes Gebäude folgendes festgestellt (Niederschrift vom 1. März 2007, verkürzt wiedergegeben):

(a) Ab Mai 2003 sei auf dem Grundstück W-Str. 3, KG 4 T ein Einfamilienhaus in gekoppelter Bauweise errichtet worden. Der Bezug sei durch den Unternehmer und seine Familie am 30. April 2004 erfolgt. Im Keller des privat genutzten Wohnhauses befänden sich zwei Büroräume, von denen aus der Unternehmer seiner gewerblichen Tätigkeit nachgehe. In den Jahren 2003 und 2004 sei unter Bezugnahme auf die Rspr des EuGH (Urteil vom 8. Mai 2003, C-269/00, „Seeling“) die gesamte Vorsteuer vom gemischt genutzten Gebäude geltend gemacht worden.

(b) Nach § 6 Abs 1 Z 16 in Verbindung mit § 6 Abs 2 UStG 1994 sei der Eigenverbrauch bei Grundstücken unverzichtbar unecht steuerfrei und gemäß § 12 Abs 2 UStG 1994 der

Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit die bezogenen Gegenstände und sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet würden. Dies bewirke, dass hinsichtlich des tatsächlich nichtunternehmerischen Nutzungsanteils kein Vorsteuerabzug zustehe.

(c) Die im Jahr 2003 geltend gemachte Vorsteuer werde nur für den einvernehmlich mit 18% ermittelten betrieblichen Anteil des Gebäudes anerkannt.

Berechnung für 2003 in Euro:

2003	
Bisher VSt aus Errichtungskosten	10.937,23
VSt laut BP 18%	-1.968,70
Vorsteuerkürzung	8.968,53

Schlussbemerkung: „Hinsichtlich des Ausmaßes der betrieblichen Nutzfläche im Umfang von 18% konnte eine Einigung erzielt werden. Jedoch hat sich der Unternehmer im Hinblick auf die ausstehende Entscheidung des VwGH zum Problem „Seeling“ das Rechtsmittel der Berufung vorbehalten.“

2. Im BP-Bericht (ohne Datum) wurde für 2003 eine Vorsteuerkürzung von 8.963,53 € vorgenommen.

3. Gegen den aufgrund der BP erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 5. April 2007 wurde mit Schreiben vom 3. Mai 2007 Berufung eingelegt:

(a) Einleitend halte man fest, dass sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuern für den nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteil im Ausmaß von 82% richte.

(b) Verfehlt sei der Versuch, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude habe, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person zu vergleichen, die über eben jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfüge. Es sei das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zustehe. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerisch genutzten Teil grundsätzlich zustehe, ergebe sich schon aus der Judikatur des EuGH in den Rs Armbrrecht und Lennartz. Diese Rspr finde nochmals eine Bestätigung in den Schlussanträgen von Generalanwalt Leger (EuGH 15.6.2006, C-72/05, Wollny), in welchen ausdrücklich das System des grundsätzlich vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzuges bei unternehmerischer Zuordnung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter anerkannt werde.

(c) Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, rege man die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 234 EGV an.

(d) Das Seeling-Urteil sei mit 8. Mai 2003 wirksam geworden und somit stütze der Bw. den Bauplan, die Finanzierung und Abwicklung auf die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage.

(e) Beantragt werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO. Außerdem rege man einen Erörterungstermin an.

4. Am 8. September 2009 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, eine abweisende BVE zu erlassen. Der Bw. wurde ersucht, sich zur Rechts- und Sachlage nochmals zu äußern.

5. Mit Schreiben vom 24. November 2009 brachte der Bw. beim Finanzamt eine Ergänzung zur Berufung vom 3. Mai 2007 ein (verkürzte Darstellung):

(a) Die Rechtsansicht des Bw. habe sich nach dem Studium der Unterlagen und der jüngsten Judikatur nicht geändert. Es würde von der Finanzverwaltung keine Unterscheidung im jeweiligen Sachverhalt gemacht. Man entscheide lediglich unter Bezugnahme auf das VwGH-Urteil vom 28.5.2009 und das EuGH-Urteil vom 23.4.2009.

(b) Die Entscheidung sei wenig überraschend und vom Bemühen getragen, einen Rechtsgrund für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu finden:

- Die Frage, ob § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG den Vorgaben des Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie entspreche, sei nicht Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens gewesen. Der EuGH habe davon ausgehen müssen, dass die Anwendbarkeit des Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG außer Zweifel stehe. Auch die Urteilsbegründung enthalte keinen Anhaltspunkt dafür, dass der EuGH diesen Punkt einer näheren Prüfung unterzogen hätte.

- Die Finanzverwaltung habe sich in Einzelentscheidungen und Erlässen auf die neue Norm gestützt, die alte Norm nicht angewendet und überwiegend für nicht anwendbar erachtet. Selbst bei einer formellen Beibehaltung sei die Norm materiell aufgegeben worden, auf die sich der VwGH stütze. Das Beibehaltungsrecht sei durch die Verwaltungspraxis aufgegeben worden, weil Steuerpflichtigen, die sich auf Lennartz und Armbrrecht berufen hätten, der volle Vorsteuerabzug zugestanden worden sei. Ein anteiliger Vorsteuerabzug sei auch in jenen Fällen gewährt worden, in denen ein Gebäude überwiegend privaten Zwecken gedient habe.

(c) Fraglich sei schon der Wiederaufnahmegrund aufgrund einer Falschinformation betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Gebäude sei 2003 und 2004 errichtet worden, erst 2007

habe die Finanzbehörde gehandelt. Die Außenprüfung habe nur eine Korrektur des Privatanteiles von 18,66% auf 18% ergeben. Es müsse einen Vertrauensschutz geben, die Behörde habe die Beträge auch ausbezahlt. Die Einhebung sei nach dem Grundsatz von Treu und Glauben unbillig.

(d) Beantragt werde, der Berufung vollinhaltlich stattzugeben. Die Punkte sollten auch in einem persönlichen Gespräch geklärt werden.

6. Mit BVE vom 10. Dezember 2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 als unbegründet abgewiesen (verkürzt):

Nach der Entscheidung des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 und des EuGH vom 23.4.2009, C-460/07, stehe fest, dass der vom Beibehaltungsrecht gedeckte § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG für die private Nutzung von Gebäuden keinen Vorsteuerabzug zulasse.

7. Mit Schreiben vom 17. Januar 2010 wurde ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (verkürzt):

(a) Trotz der Entscheidung des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100, bleibe die Berufung aufrecht:

- Ob § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG den Vorgaben des Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie entspreche, sei nicht Gegenstand der Vorabentscheidung gewesen.
- Die Bestimmung sei auch materiell aufgegeben worden.
- Die Gesetzgeber hätten bis 2003 nicht gewusst was sie tun und wären dann Kettenirrtümern erlegen.
- Die Vorsteuer sei auch ausbezahlt worden. Die Außenprüfung habe nur eine geringfügige Korrektur des Privatanteils ergeben.
- Finanzierung und Abwicklung des errichteten Objektes sei auf die damalige Gesetzeslage abgestimmt gewesen.

(b) Zu verweisen sei auch auf das Vertragsverletzungsverfahren IP/09/1638.

8. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wurde am 24. Februar 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 8. März 2010 wurde zur mündlichen Verhandlung am 29. März 2010 geladen (Rsb vom 10. März 2010).

9. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 29. März 2010 wurde nach der Schilderung der Sachlage durch den Referenten zusammengefasst folgendes vorgebracht:

SB: Gibt es von Seiten des Finanzamtes noch Ergänzungen zur Sach- und Rechtslage?

Vertreterin Finanzamt: Dazu ist nichts Neues auszuführen.

SB: Keine weitere Äußerung zur Sach- und Rechtslage?

Vertreterin des Finanzamtes: Nein, auf die Bescheidebegründung wird im Wesentlichen verwiesen.

SB: Gut, dann ist der Bw. am Wort. Worauf stützen sie ihre Berufung, abgesehen von den angeführten EuGH-Entscheidungen, die aber mittlerweile eine Neubewertung mit der Rs Puffer erfahren haben (EuGH -und VwGH-Entscheidung)? Worauf möchten sie ihre Berufung jetzt stützen?

Bw.: Eine mündliche Verhandlung ist von mir nicht beantragt worden. Dass ich das kurz erörtern möchte, ist klar. Ich erachte die Möglichkeit auch als positiv, aber von mir ist das nicht beantragt worden. Das ist wahrscheinlich von Amts wegen

SB: In der Berufung ist angeführt „die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung“ ...

Bw: Das steht in der Berufung drin ...? Ach so, die vorangegangene Berufung. In der Vorlage steht das nicht.

Zur Sache: Ich glaube, dass die Ausführungen und Texte der einzelnen Fachzeitschriften uns allen bekannt sind. Es gibt Argumente für und gegen diese Sache und ich werde das Ganze nicht noch einmal zitieren. Ich habe es in der Berufung schon entsprechend ausgeführt. Von meiner Seite macht es nicht viel Sinn, das Warum – Wieso – Weshalb zu erörtern.

Was ich gerne gehabt hätte, ist die persönliche Betrachtung meines Falles. Egal was ich gemacht habe, ich habe versucht, auf die persönliche Situation bei mir einzugehen. Bei mir ist es schon so, dass ich „Seeling“ offengelegt habe; offengelegt, dass ich das mache – ich habe sogar die Rechnungen in Kopieform eingereicht. Das ist vom Finanzamt anstandslos zurückgezahlt worden und zwar über die ganzen Jahre (2003 und 2004). Da ist kein Schreiben oder irgendetwas hinausgegangen, sondern es war vom Antrag her (mit Offenlegung), wo ich das Finanzamt informiert habe, klar, dass ich das aufgrund der aktuellen Rechtslage tätige. Weder war ein Einwand, noch sonst irgendetwas zu hören. Erst aufgrund der BP – die aber eigentlich auch eher zufällig passiert ist, aufgrund einer Falschinformation über Kapitaleinkünfte von mir, was unrichtig war – ist man daraufgekommen, da ist ja auch noch „Seeling“. Das ist auch die Sache, wo ich sage, von der Verwaltungsseite her ist das anerkannt worden, weil es ausbezahlt und zur Verfügung gestellt wurde. Das war auch der Grund, auf den hin ich meine Hausplanung, den Hausbau und alles zum damaligen Zeitpunkt

ausgelegt habe. Ich bin keiner von den konstruierten Seelingfällen, das möchte ich auch noch einmal festhalten. Da sind im Nachhinein Trittbrettfahrer gekommen und haben gesagt, da werden wir schon irgendetwas zusammenbringen, dass wir in die Richtung kommen. Das ist bei mir absolut nicht der Fall. Das ist das, wo ich sage, ich will hier keinen Präzedenzfall schaffen oder sonst etwas. Ich möchte nur sagen: Schauen sie sich die individuellen Gegebenheiten bei mir an, wie das abgelaufen ist.

SB: Das ändert natürlich nichts an der Rechtslage. Die Wiederaufnahme haben sie ja nicht bekämpft?

Bw.: Ja, ich hätte das damals bekämpfen sollen, das habe ich nicht gemacht. Da hatte ich nicht die Rechtskenntnis dazu. Das Einzige, was herausgekommen ist, war, dass man um 0,6% etwas bei den Privatanteilen geändert hat. Da habe ich zugestimmt, das ist kein Thema. Das würde ich auch von den Fakten her nicht beeinspruchen. Ich hatte das rechtliche Pouvoir zur Bekämpfung der Wiederaufnahme nicht, das wäre wahrscheinlich richtiger gewesen. Aber das habe ich nicht gemacht.

SB: Gut, dass sie das öffentlich deklariert haben, ändert aber nichts.

Bw.: Es macht ein Bild von der Verwaltungspraxis.

SB: Ja, aber es ändert nichts an der Rechtslage, die ist die gleiche, ob es gleich erklärt oder nachher beantragt wird. Die Rechtslage ist heranzuziehen, so wie sie ist. Sie haben das so beantragt, wie viele andere das auch beantragt haben. Es gibt auch solche, die erst nachträglich Berichtigungen der Bescheide verlangt haben.

Bw.: Ja, aber es wirft ein Licht auf die Verwaltungspraxis, wenn die Finanzverwaltung glaubt, dass die rechtlichen Verhältnisse dementsprechend waren und trotzdem auszahlt. Da gehe ich einmal davon aus, da war die Finanzverwaltung genauso davon überzeugt, dass das rechtens ist, sonst hätten sie es nicht ausgezahlt. Und wenn, wie alle schreiben – wie auch der VwGH schreibt, in der Eingabe an den EuGH – der Gesetzgeber Rechtsirrtümern unterlegen ist, sage ich, ok. das ist ja kein Thema. Aber wenn ich schon dem Gesetzgeber diese Sachen verzeihe, dann muss auch ein normaler Steuerbürger, wie ich, einem Schutz unterliegen.

SB: Das Problem ist, dass die Erklärungen jetzt nicht mehr so umfassend geprüft werden, wie es früher einmal der Fall war.

Bw.: Ja, für 2005 muss ich jetzt passen. Aber alleine die Offenlegung ist dementsprechend deutlich gemacht.

SB: Man hat in den letzten Jahren in der Verwaltung gewaltig eingespart und dadurch wird nicht mehr alles so umfassend geprüft, wie das früher der Fall war. Da sind viele Fälle, wo man auf solche Dinge nicht draufkommt.

Bw.: Da sind ja die vielen Jahre. Wenn es nur ein Jahr wäre, könnte man sagen, da haben sie sich vertan. Hier sind die Jahreserklärungen 2003 und 2004 auch nicht angegriffen worden und jetzt im Nachhinein geht man her und sagt, der Gesetzgeber ist Rechtsirrtümern aufgesessen, tut mir leid, wir haben uns vertan. Das ist zurückzubezahlen. Irgendwo muss ein Schutz für den normalen Steuerbürger genauso da sein. Das ist das, was ich nicht verstehe.

SB: Wenn die Finanzverwaltung das nicht anschaut, kann sie es nicht sehen.

Bw.: Das heißt die Finanzverwaltung hat es nicht angesehen und muss es nicht prüfen und zahlt freiwillig das Geld aus, ohne irgendeine Prüfung?

SB: In den letzten Jahren hat man massiv darauf gedrängt, dass in der Verwaltung eingespart wird, jetzt gibt man die Erklärungen praktisch nur mehr ein und schaut sie nicht mehr an. Das war der Steuerberatung recht, weil die Klienten schnell das Geld erhalten, wenn sie die Steuererklärung abgegeben haben. Und in diesen Fällen – wie hier – will man dann wieder sagen, das hätte man anschauen müssen. Irgendwo geht das nicht mehr zusammen. Jetzt hat man eingespart in der Finanzverwaltung, jetzt muss man auch zur Kenntnis nehmen, dass diese nicht alles anschauen kann. Sonst hätte ja auch die BP nicht wiederaufnehmen können. Hätte die Veranlagung das angesehen, hätte man das dort schon korrigieren müssen.

Bw.: Die BP ist dazu gekommen aufgrund neuer Erkenntnisse ...

SB: Die können aber keine Wiederaufnahme machen, wäre das schon geprüft worden. Sonst hätten sie ja womöglich keinen Wiederaufnahmegrund gehabt, wenn es offengelegt und angesehen worden wäre. Das hätten sie im Berufswege auch bekämpfen können, dann hätte man untersuchen müssen, ob die Finanzverwaltung das bereits angesehen hat.

Bw.: Zum jetzigen Zeitpunkt ist das irrelevant?

SB: Wir prüfen hier nur die bestehende Rechtslage. Nachdem die Wiederaufnahme nicht bekämpft wurde, ist das irrelevant.

Bw.: Bei der Wiederaufnahme, da hätte ich die rechtlichen Kenntnisse nicht gehabt, ob ich das machen kann ...

SB: Das kommt immer wieder vor: Die Veranlagung gibt die Erklärungen ungeprüft ein und die BP streicht das dann heraus; das gibt es immer wieder.

Bw.: Die BP hat da hineingeschrieben: ... Die Rechtsrichtigkeit hat Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit ...

SB: Ja, das ist der übliche Satz, der hineingeschrieben wird, damit die Wiederaufnahme den VwGH-Anforderungen genügt.

Bw.: Da möchte ich schon anmerken, es wird immer zugunsten der Finanzbehörde ausgelegt. Der Schutz des einzelnen Bürgers oder Steuerpflichtigen, der das gar nicht weiß oder wissen kann ... da wird mir keine Möglichkeit auf Schutz eingeräumt, bei dem ganzen Durcheinander der hier passiert ist. Dass hier vieles durcheinander gegangen ist, wird glaube ich jedem klar sein.

SB: Es war ein Durcheinander, aber die Absicht des Gesetzgebers war auch klar, bis 2004 gab es die Tendenz, die Vorsteuer nicht zu gewähren. Dass das alles unzureichend war, ist eine andere Frage.

Bw.: Genau das meine ich. Wenn unsereins mit unzureichenden Mitteln arbeitet – ich habe vergessen die Wiederaufnahme zu bekämpfen – habe ich Pech gehabt. Auf der anderen Seite hat man kein Pech gehabt. Diese Chance habe ich nicht mehr. Aber ok., das ist wohl so. Es gibt aber gesetzgebende Menschen, die sich genauso vertan haben.

SB: Dass in Sachen Seeling und Puffer ein ziemliches Tohuwabohu zustandekam, wird nicht bestritten. Darum gibt es jetzt ja auch alle möglichen Ausführungen dazu.

Bw.: Also mit der Richtung „Treu und Glauben“ brauche ich nicht argumentieren? Und auch bezüglich der gängigen Verwaltungspraxis, die entgegengesetzt ist von dem, was propagiert wurde? Ich bin nämlich sicher kein Einzelfall. Ich müsste das jetzt ausheben lassen, ich bin sicher kein Einzelfall, bei dem die ganzen Vorsteuerbeträge zurückbezahlt worden sind.

SB: Es hat dazu keine offizielle Verwaltungspraxis, keinen Erlass gegeben, das zu tun. Es gibt eine bestimmte Gesetzeslage bis 2004 und diese ist sehr kompliziert, aber es war beabsichtigt, den Vorsteuerabzug nicht zu geben. Dass das dann teilweise von den Finanzämtern zurückgezahlt wurde, zum Teil, weil sie das nicht gesehen haben, zum Teil auf die EuGH-Rspr abgestellt, das mag sein und darüber gibt es auch keine Erhebung. Aber das ist nichts offizielles und das ist nicht einmal in einem Erlass enthalten, dass das so sein soll. Da gibt es wohl Einzelerledigungen, in denen das passiert ist, aber das bringt wohl keine Verwaltungspraxis zustande, die das Beibehaltungsrecht beseitigen kann. In diesem Ausmaß sicher nicht.

Bw.: Also das hätte keinen Sinn, wenn man die Fälle ausheben lässt, nämlich die Anzahl, wieviele das ausbezahlt bekommen haben und über welchen Zeitraum?

SB: Wie stellen sie sich das vor? Ich weiß schon, das wird jetzt angeregt von Personen, die damit das Beibehaltungsrecht beseitigen wollen. Das wäre aber technisch schon nicht machbar. Außerdem wird das oft so sein, wie bei ihrem Fall, dass man das einfach nicht angesehen und den Fall eingegeben hat. Da kann ich dann aber auch noch nicht sagen, das ist quasi eine offizielle Verwaltungspraxis, dass ich die Vorsteuer zurückgebe, wenn es nur versehentlich geschieht. Man sieht ja, dass es nicht so war, deshalb ist ja die BP gekommen und hat das wieder rückverrechnet.

Bw.: Ja, nach drei Jahren.

SB: Ja klar, die BP kommt eben erst drei Jahre später.

Von einer klaren Verwaltungspraxis kann ich ausgehen, wenn ich einen Erlass habe, an den sich alle halten und dies dann über Jahre hinweg so gemacht wird. Das ist hier aber nicht der Fall gewesen. Und der Gesetzgeber wollte bis 2004 die Vorsteuer nicht geben. Alle diese Argumente werden jetzt in den Fachzeitschriften vorgebracht. Das fängt an mit der Verwaltungspraxis. Das geht weiter mit der Vorabentscheidung des VwGH, dass da der EuGH nicht alles gefragt worden sein soll, was zu fragen gewesen wäre.

Bw.: Wir kennen ja alle diese Argumente. Aber bei meinem Fall, wenn ich den hernehme: Ich habe die gesamte Finanzierung - alles - ausgelegt auf dieses Urteil.

SB: Die Rspr Seeling ist ja erst 2003 ergangen.

Bw.: 2003 genau. Aber das war bei den Finanzbehörden ja nicht unumstritten, sonst hätten sie sich ja nicht bemüht gefühlt, die ganze Gesetzeslage umzustellen und immer wieder neu zu kreieren, damit der Vorsteuerauschluss gegeben ist.

SB: Schon bei den Finanzbehörden war diese Rspr strittig. Auch der UFS hat das immer anders gesehen. Die erste Entscheidung, die ergangen ist, war 2005, das hat einen solchen Fall betroffen. Da wurde vom UFS der Vorsteueranspruch abgewiesen, mit der Maßgabe, das ist auf § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG zu stützen. Genau der Fall ging zum EuGH und aufgrund dieses Falles ist die jetzt maßgebliche Rspr (von EuGH und VwGH) ergangen. Also es war – zumindest von Seiten des UFS – nicht so, dass man eine zeitlang gesagt hat, den Vorsteuerabzug muss man geben. Von Anfang an hat der UFS das verneint. Die Rspr Seeling war Mitte 2003. Man kann nicht sagen, hier hätte es zwei, drei Jahre einen Zeitraum gegeben, wo man die Vorsteuer aufgrund dieser Rspr absichtlich gegeben hätte. 2004 schaut das dann uU. – zumindest von der Gesetzeslage her – ein bisschen anders aus, da liegt noch ein Fall beim VwGH.

Bw.: Es hat wohl keinen Sinn auf alle Argumente – auch die jetzt vorgelesenen – einzugehen, da werden noch mehr Verfahren kommen, das macht keinen Sinn von meiner Seite, da verzögert sich alles nur.

SB: Sie können das schon alles vorbringen. Es gibt halt jetzt eine gewisse Bandbreite an Argumenten, um wiederum alles zu Fall zu bringen. Das fängt schon 2005 an mit Pülzl/Schuchter, SWK 2005, S 264, wo dem EuGH gleich unterstellt wird, wenn er seine Rspr ändert, verspielt er seine Glaubwürdigkeit, das dürfte also nicht sein. Es kann aber wohl jeder Gerichtshof seine Rspr ändern, wenn er will. Es war ja einige Zeit offen, ob nicht der EuGH seine Rspr in Sachen Seeling „umdreht“.

Bw.: Vielleicht dreht auch der VwGH seine Rspr nochmals um?

SB: Das kann ich mir nicht ganz vorstellen, dass er das jetzt noch zurücknehmen würde. Beim EuGH war ja die Frage, ob ein Zirkelschluss vorliegt. Da hat sogar die Generalanwältin im Schlussantrag geschrieben, dass ein Zirkelschluss gegeben war. Das wurde nur dann nicht aufgegriffen, weil der EuGH diesbezüglich die Rspr dann doch nicht ändern wollte. Und in den neuesten Artikeln schreibt wiederum Pülzl, dass die Rspr von EuGH und VwGH zu beachten ist, aber er selbst möchte diese (neue) Rspr ändern. Das geht bis zum Artikel in der Zeitschrift AFS, wo der Unabhängige Finanzsenat nunmehr die Funktion des VwGH übernehmen soll. Der Autor weiß natürlich, dass die Fälle beim VwGH abgewiesen werden, wenn gleiche Fälle wie der entschiedene Fall dorthin kommen. Daher soll der UFS diesen Part übernehmen und an den EuGH vorlegen. Das bleibt aber wohl die Meinung Pülzl, der man nicht anhängen muss.

Bw.: Ich habe von der SWK einen Auszug gehabt, dass etwas anhängig ist, beim EuGH, ein Vertragsverletzungsverfahren.

SB: Das betrifft nur die Rechtslage ab 2004.

Bw.: Das betrifft nur 2004?

SB: Das steht auch schon in einem Artikel von Beiser, dass dieses Verfahren an den Vorjahren nichts ändern wird.

Bw.: Was ich noch vorbringen möchte: Ich habe eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemacht. In den Jahren 2004 bis mittlerweile 2008. Ich habe angeregt, sollte die Entscheidung negativ ausfallen, möchte ich, dass die Eigenverbräuche positiv berücksichtigt werden.

SB: Gut, das muss das Finanzamt machen.

Vertreterin des Finanzamtes: Ja. Das können wir noch besprechen.

Bw.: Ich will es nicht negativ ausgelegt haben, wenn ich das, was in den Zeitschriften steht - zB zum § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG usw. - jetzt nicht alles vorbringe. Wir wissen ja von den Haltungen beider Seiten; das alles vorzubringen hat also nicht viel Sinn. Ich will nur nicht, dass das nachträglich hier negativ ausgeht, weil ich nichts vorgebracht habe. Ich möchte uns allen Zeit sparen, um das geht es mir. Auch zu 2003, ich könnte jetzt mit § 12 UStG 1994 anfangen, mit Z 1 und 2 und allem drum und dran. Habe ich verfahrensrechtlich Nachteile, wenn ich nichts vorbringe?

SB: Soweit 2004 betroffen ist, muss das Finanzamt tätig werden ...

Bw.: Nicht nur 2004, es geht auch um 2003. Wir wissen, mit welchen Argumenten die VwGH-Entscheidung nicht halten oder doch halten soll. Ich habe den Stoll-Kommentar jetzt nicht da. Ich zweifle mal an, ob von der Norm her Unabhängigkeit gegeben ist oder nicht. Wenn der VwGH das sagt, warum soll der UFS das klären? Nur, mir geht es darum, wenn ich einzelne Sachen nicht vorbringe und dann beim Wiederaufnahmeverfahren „nichts getan habe“, dass man sagt, wenn du was vorgebracht hättest, dann hätte man doch etwas machen können. Darum geht es mir. Ich will Klarheit haben. Wenn ich das Wiederaufnahmeverfahren bekämpft hätte, stünden wir vielleicht nicht da. Dann hätten wir vielleicht eine andere Möglichkeit gehabt. Das tut mir natürlich im Nachhinein weh und das möchte ich im weiteren Verfahren nicht noch einmal hören.

Es hat ja keinen Sinn, noch einmal über Überlappung und Autonomie oder sonst etwas zu reden. Es hat ja jeder schon seine eigene Meinung und seine rechtlichen Vorgaben. Meine persönliche Situation wird nicht berücksichtigt oder ist nicht relevant, also hat es nicht viel Sinn, dass wir das großartig breit treten.

SB: Ja.

Bw.: Eine Frage noch, ich habe im Up-Date gelesen bzw hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder angeregt, dass man gewisse Entscheidungshilfen machen soll im Finanzministerium. Fürs BMF ist es schwierig einheitliche Aussagen zu treffen. Es sollte eine generelle Seeling-Richtlinie gemacht werden, damit man nicht um solche Fälle 1000 mal streiten muss. Da wurde gesprochen von der Komplexität der verschiedenen Fallkonstellationen. Aber da muss ich noch einmal sagen: Es kommt mir vor, da wird überhaupt nicht auf gewisse Fallkonstellationen eingegangen. Man hätte sich viel ersparen können, wenn man von vorneherein gesagt hätte: Diese Rechtslage steht und auf individuelle Sachverhalte wird nicht eingegangen, weil das Gesetz so und so ist. Warum schreibt das BMF von der Komplexität und dem Eingehen auf jeden Einzelnen, wenn dann gar nicht auf jeden Einzelnen eingegangen wird?

SB: Was soll das BMF dazu geschrieben haben?

Bw.: Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder wollte anscheinend ...

SB: Aussagen wie in den einzelnen Fällen vorzugehen ist?

Bw: Ja, genau.

SB: Da gibt es ja Literatur dazu. Dazu hat Krumenacker geschrieben.

Bw.: Eben.

SB: Das BMF sagt und schreibt momentan nicht viel dazu, weil die Fälle zum Großteil ja vom UFS erledigt werden.

Bw.: Ja und da sagt die Kammer Seeling-Richtlinien sind angeregt worden. Und das BMF sagt, es kann keine Richtlinien herausgeben, weil jeder Fall so individuell ist. Aber es wird ja eh kein Fall individuell behandelt. Sondern es wird aufgrund vom EuGH-Urteil gesagt, die Sache hat sich erledigt. Das ist das, was ich nicht verstehe.

SB: Da müsste das BMF sagen, wir geben es allen, die es bei uns beantragt haben. Wenn die Sache beim UFS liegt, müssen wir eine rechtliche Entscheidung treffen.

Bw.: Das ist mir klar.

SB: Nur das BMF könnte in den offenen Fällen sagen: Erledigt die jetzt positiv. Das wird das BMF aber nicht sagen. Im übrigen wäre dann alles noch ungleicher. Beim UFS würden die Fälle vermutlich aufgrund der VwGH-Rspr negativ erledigt und wer noch beim Finanzamt liegt, würde die Vorsteuer erhalten.

Bw.: Richtig. Aber die ganzen konstruierten Fälle sind erst nach 2004 gekommen. Dh. diejenigen, die dann gesagt haben, da könnten wir aufspringen, die kommen durch die mögliche 2004er-Regelung – die kommen wird oder auch nicht, in welcher Form immer – hinein. Vielleicht kriegen die das. Das sehe ich noch viel schlimmer. Die konstruierten Fälle, die 2004 oder 2005 kommen, haben die Möglichkeit, dass sie die Vorsteuer zurückkriegen, wenn das so entschieden werden sollte. Aber der, der eigentlich mit gutem Glauben oder gutem Gewissen vorangegangen ist, der hat Pech gehabt. Das ist von der Rechtsanwendung her eine ungute Geschichte für den einzelnen Steuerpflichtigen.

SB: Da haben sie schon recht. Aber sie haben das ja auch geplant gehabt.

Bw.: Ich habe das von vorneherein so geplant gehabt. Das war immer schon so geplant.

SB: Und generell hat halt nach dem Urteil Seeling ein regelrechter „Seelingtourismus“ eingesetzt.

Bw.: Richtig: Mit aberwitzigsten Blüten.

SB: ZB mit Gastwirten, die ihre Gasthaus-Stühle in den Keller des Einfamilienhauses gestellt haben, um die Vorsteuer für das ganze Haus zu lukrieren.

Bw.: Ja, trotzdem sehe ich als normaler Bürger die Ungerechtigkeit im System, mit der man schwer umgehen kann. Bei mir geht es nicht um kleine Beträge, sondern um insgesamt 20.000,00 €, das ist kein kleiner Betrag. Da müssen sie verstehen, dass ich versuche zu kämpfen. Aber wir machen es jetzt kurz, um nicht alles aufzuhalten.

SB: Na ja, wenn da jetzt geschrieben wird, dass da ein Schaden entsteht: Letzten Endes haben sie jetzt das nicht bekommen, was privat (veranlasst) ist. Vom Ergebnis her haben sie die Vorsteuer für den betrieblichen Teil erhalten und für den privaten Teil nicht.

Bw.: Ja, aber der Gesetzgeber hat selber nicht gewusst, was er tut oder tun muss, damit dieses Ergebnis unter dem Strich herauskommt. Da ist das Vertrauen natürlich erschüttert, in dieser Richtung. Wenn selbst der Gesetzgeber von einem Fuß auf den anderen hüpfte, damit er in diese Richtung kommt und dann daraufkommt, eigentlich haben wir eine Bestimmung seit Jahren im Gesetz, die könnten wir doch hernehmen.

SB: Auch das gibt es immer wieder, dass ein Gesetz lange nicht angewandt wird.

Bw.: Den Schutz des Steuerbürgers gibt es nicht, wenn der Gesetzgeber selber nicht mehr weiß, was er tut. Oder nicht richtig vorgeht, nur damit er ein Ergebnis erzielt, was er immer schon erzielen wollte. Da bin ich mir 100%ig sicher.

SB: Ausgelöst wurde das Ganze vom EuGH. Und propagiert wurde der Vorsteuerabzug zum Teil ja schon vor 2003. Leider hat der EuGH seine Rspr nicht abgeändert, was eigentlich richtig gewesen wäre. Denn wenn Kommission und der EuGH der Meinung sind, der Unternehmer soll den Vorsteuerabzug zur Gänze haben, weil er investiert und anders gestellt werden muss, als ein Verbraucher, so ist das wohl schon vom Grunde her eine bedenkliche Einstellung.

Bw.: Als volkswirtschaftlich richtig hätte ich das empfunden. In meiner Buchhaltung ist jede Professionistenrechnung. Und da hätte ich den Vorsteuerabzug für volkswirtschaftlich richtig empfunden. Da zwingt ich den Unternehmer und die Bauwirtschaft, dass das alles ordentlich abgewickelt wird.

SB: Gut, wenn es keine Darstellungen zum Sachverhalt mehr gibt, zieht sich der Berufungssenat zur Beratung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist für das Veranlagungsjahr 2003 im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob bei einem gemischt genutzten Gebäude (Einfamilienhaus) auch der privat genutzte Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt. Unstrittig ist die Verteilung betrieblich: privat mit 18%:82% und der auf den privaten Teil entfallende Vorsteuerbetrag von 8.968,53 €.

2. Die zum 1.1.2003 geltende Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen

- Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;
- die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;
- die gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz und § 19 Abs 1 a geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Nach § 12 Abs 2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten (Z 1):

- Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen;
- Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen;

- Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

3. Zunächst geht der UFS davon aus, dass die Entscheidungen von EuGH und VwGH in der Rs „Puffer“ für alle Steuerpflichtigen gültig und anwendbar sind, die gemischt genutzte Gebäude aufweisen.

4. Die nach Einbringung der gegenständlichen Berufung vom 3. Mai 2007 ergangene Rspr des EuGH und des VwGH hat die Rechtslage im Bereich gemischtgenutzter Liegenschaften wie folgt neu interpretiert:

(a) Im Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, „Puffer“ hat der EuGH das nationale Gericht (den VwGH) dazu angehalten, zu prüfen, ob sich die Änderung von § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auswirkt und ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (Rz 95). Ist § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine autonom anwendbare Bestimmung, findet die Ausnahme in Art. 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung (Rz 96).

(b) In der Entscheidung vom 28.5.2009, 2009/15/0100 (zur Rs „Puffer“) hat der VwGH ausgesprochen, dass

- § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 zu sehen ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Ist das Ausmaß der privaten Nutzung nicht strittig, bedarf es auch keiner weiteren detaillierten Untersuchung der Aufteilung.

(c) Aus dem vorab Gesagten ergibt sich unmissverständlich, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe dazu insbesondere Sarnthein, ÖStZ 2009/695; RdW 2009/467; Beiser SWK 2009, S 627; Prodingner SWK 2009, S

631). Der VwGH hat diese Rechtsansicht in einer weiteren Entscheidung vom 8.7.2009, 2009/15/0103 bestätigt, sodass inzwischen von einer gefestigten Rspr auszugehen ist (s zB auch die jüngste Rspr des UFS vom 17.11.2009, RV/1030-W/05; UFS 9.12.2009, RV/1036-W/05; UFS 11.1.2010, RV/0572-G/05; UFS 9.2.2010, RV/0310-S/04; 10.2.2010, RV/0191-W/10; UFS 12.2.2010, RV/0947-G/07; UFS 22.2.2010, RV/0579-L/05 uva.).

5. Soweit sich der Vorsteuerabzug auf neuere Argumente der Lehre stützen will, verhelfen auch diese der Rechtsansicht des Bw. nicht zum Durchbruch:

(a) Das gegen Österreich in Gang gesetzte Vertragsverletzungsverfahren betrifft grundsätzlich Veranlagungsjahre ab 2004 (s. IP/09/1638; Wagner SWK 2009, S 1004) und hat daher für den gegenständlichen Fall keine Bedeutung.

(b) (1) Soweit darauf Bezug genommen wird, der VwGH hätte bei seiner Vorlage den EuGH nicht ordnungsgemäß befragt, weil er die Frage nicht gestellt habe, ob § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG den Vorgaben des Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie entspricht, ist festzustellen, dass der VwGH diese Frage schon lange vor seiner Vorabentscheidung vom 24.9.2007 als geklärt angesehen hat:

- Bereits in der Entscheidung vom 28.10.2004, 2001/15/0028 – also noch vor der für die EuGH-Vorlage maßgeblichen UFS-Entscheidung vom 2.3.2005, RV/1186-L/04 – nimmt der VwGH bei einem Wohnhaus auf § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG ausdrücklich Bezug und führt folgendes aus: „Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit. a EStG keine Bedenken bestehen. Anders als im Fall hat der auf die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit. a EStG beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) in Österreich zum 1. Januar 1995 bereits unverändert bestanden (§ 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie berechtigt, die im Beschwerdefall anzuwendende Vorsteuerauschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der Rspr C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S. 3415 ff.) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG abgesehen werden konnte.“

Der VwGH hat damit schon 2004 klargestellt, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG seiner Ansicht nach vom Beibehaltungsrecht gedeckt ist.

- Dies wird ergänzt durch das Erkenntnis vom VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091, wo in den Entscheidungsgründen ausgeführt wird: „ Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude können durch zwei Vorsteuerauschlussregelungen des § 12 Abs 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung erfasst werden. Sie führen einerseits iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 1 bzw 2 lit. a EStG Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude sind aber auch der ganz allgemein Gebäude erfassenden Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG subsumierbar. Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum ... als betrieblicher oder privater Raum einzustufen.“

Zur Frage der Einstufung von Wohnräumen stellt der VwGH schon hier fest, dass Wohnräume (für den privaten Wohnbedarf gestaltetes Wohnhaus, Villa, Bungalow, Eigentumswohnung) „bestimmte Gegenstände“ iSd Rn 22 des Urteil Royscot u.a. darstellen.

Zu § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG führt der VwGH nochmals an, dass dieser Ausschluss im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Österreich bereits unverändert bestanden hat.

Aufgrund der beiden angeführten Entscheidungen gab es für den VwGH gar keine Veranlassung, dem EuGH bezüglich des Beibehaltungsrechtes dezidierte Fragen zu stellen. Vielmehr hat er – folgerichtig – seine Rechtsansicht in der Vorabentscheidung dem EuGH im Zusammenhang ausführlich dargestellt. Dieser Darstellung wurde in keiner Weise widersprochen.

(2) Dem Generalanwalt oder dem EuGH wäre es freigestanden, allfällige Zweifel an dieser Auslegung dem VwGH mitzuteilen.

Denn es wäre geradezu widersinnig, anzunehmen, dass der Generalanwalt und der EuGH bei ihrer Auslegung im Rahmen der an sie herangetragenen Vorabentscheidung die Frage des Beibehaltungsrechtes in keiner Weise in ihre Überlegungen miteinbezogen haben.

In der Rz 25 der vom VwGH initiierten Vorabentscheidung vom 24.9.2007 führt der Gerichtshof an, Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens sei die unter Punkt II dargestellte – durch das AbgÄG 1997 gestaltete – Rechtslage. Für diese sei kennzeichnend, dass „die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (betreffend Gegenstände der Lebensführung) seit Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie für Österreich mit dem Beitritt

Österreichs zur EU unverändert beibehalten worden sei. Die Bestimmung scheine daher durch die sogenannte Stand-Still-Klausel des Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt.“

In Rz 34 verweist der VwGH auf die Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091.

In Rz 35 führt der VwGH aus, er sei zur Auffassung gekommen, dass sowohl § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 durch Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt seien. Er begründe seine Beurteilung damit, dass Wohnräume für den privaten Wohnbedarf „bestimmte Gegenstände“ iSd Rn 22 des Urteils Royscot darstellten.

Damit hat der VwGH wohl unmissverständlich seine rechtliche Position und die dahinterstehende Grundlage (Urteil Royscot) benannt, ebenso hat er klar dargelegt, dass Wohnräume als „bestimmte Gegenstände“ angesehen werden können.

Die Generalanwältin führt im Schlussantrag vom 11.12.2008 zur Rs 460/07 in Rn 79 und 80 auf den Einwand der Bw. – § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 finde keine Anwendung auf Aufwendungen für die Errichtung eines Hauses – an, es sei „Sache des nationalen Gerichts, die Bedeutung der in Rede stehenden Vorschrift zu bestimmen. Handle es sich um einen selbständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, der vor 1995 Geltung gehabt habe und seither nicht geändert worden sei, werde er von der Stand-Still-Klausel erfasst.“

Im Urteil vom 23.4. 2009, Rs 460/07, „Puffer“ wird in den Rn 89, 91 und 96 bis 97 auf die maßgebende – und auch von Generalanwalt und EuGH nicht bestrittene – innerstaatliche Rechtslage hingewiesen: Sowohl § 12 Abs 2 Z 1 und 2 lit. a UStG 1994 hätten dazu geführt, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes, nicht aber für den privaten Wohnzwecken dienenden Teil gewährt worden sei (Rn 89). Im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie sei die Möglichkeit auf die zu unternehmerischen Zwecken bestimmten Gebäudeteile beschränkt gewesen, ein gemischt genutztes Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen (Rn 91). Daher sei die Autonomie der Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG zu prüfen (Rn 96, 97).

Angesichts dieser angeführten Umstände und Darlegungen in Schlussantrag und Urteil „Puffer“ bleibt für den Unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel darüber, dass Generalanwalt und EuGH sowohl die Fragestellung des Beibehaltungsrechtes, des Begriffes der „bestimmten Gegenstände“ als auch die Frage des Verhältnisses der beiden umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen und ihrer Beziehung zueinander in ihre Überlegungen weitgehend miteinbezogen und – soweit nicht auf die nationale Auslegungsautonomie zu verweisen war – auch die Überlegungen des VwGH umfassend durchdacht und auch gebilligt haben. Andernfalls – wenn nämlich massive Zweifel am Beibehaltungsrecht bestanden hätten –

ergäbe der Auftrag zur Prüfung der autonomen Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG wenig Sinn. Vielmehr hätte der Gerichtshof bei bestehenden Zweifeln seinerseits – auch wenn es ihm nicht obliegt, das nationale Recht auszulegen – im Geiste der Zusammenarbeit mit den nationalen Gerichten (so wörtlich der Generalanwalt im Schlussantrag zu C-538/08, „X Holding BV“, Rn 43) Hinweise formulieren müssen, die erforderlich sind, um eine sachdienliche Antwort zu geben.

(c) Zur Frage der Verwaltungspraxis ist auszuführen, dass eine durchgehende Praxis umfassender Vorsteuererstattung in diesem strittigen Bereich nicht erkennbar ist. Dagegen sprechen schon die vielen Fälle, die dem UFS von 2003 an bis jetzt zur Entscheidung zugewiesen wurden und im Falle einer tatsächlich bestehenden Verwaltungsübung gar nicht vorzulegen gewesen wären. Die in Einzelfällen ergangenen Bescheide, mit denen die Vorsteuer durch Finanzämter erstattet wurde, sind zum Großteil auf die fehlende Überprüfung durch die Veranlagungsabteilungen zurückzuführen und haben mit einer Anerkennung der Seeling-Rspr nichts zu tun. Völlig unrealistisch ist demgemäß auch der – finanzbehördliche Abläufe und Strukturen völlig außer Acht lassende – Vorschlag einer (bloßen) bundesweiten Erhebung sämtlicher Vorsteuerfälle, weil auch die dahinterstehenden Motive für die positiven Erledigungen erfasst werden müssten. Eine derartige Erhebung kommt schon aus Kapazitätsgründen nicht in Frage. Zudem ist eine „einheitliche Verwaltungspraxis“ einer wie immer gearteten Zuerkennung der Vorsteuern bei gemischt genutzten Grundstücken für den UFS nicht erkennbar.

(d) Was die Frage des Begriffes der „bestimmten Gegenstände“ und deren Anwendung auf Wohnräume betrifft ist auf folgendes hinzuweisen:

A. Der VwGH verweist hier in der Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091, insbesondere auf Rn 25 des Urteils Royscot und der Formulierung ... „als es sich bei Fahrzeugen um Gegenstände handelt, die ihrer Natur nach ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.“

B. Dazu führt Aigner in SWK 2009, S 818 aus, die Zulässigkeit der Anwendung des Beibehaltungsrechtes des Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie auf Wohnräume, die erst durch Nutzung zu bestimmten Gegenständen würden, erscheine im Hinblick auf die bisherige Rspr des EuGH fraglich. Abgestellt werde dort auf die „Natur des erworbenen Gegenstandes“ und nicht auf dessen Verwendung oder Einzelheiten der Verwendung. Sei dies aber unklar, bestehe eine Vorlageverpflichtung.

Auch andere Literaturstellen beziehen sich auf die Frage der Natur des erworbenen Gegenstandes und der damit verbundenen Unklarheit.

C. Im Urteil vom 30.3.2006, Rs C-184/04, „Uudenkaupungin kaupunki“, Rn 49 verweist der EuGH auf die „Natur des erworbenen Gegenstandes“ und die Entscheidung Royscot, Rn 21 bis 25.

In EuGH 5.10.1999, C-305/97, Rs Royscot, Rn 25 ff. wird auf Fahrzeuge abgestellt, **die ihrer Natur nach ... ganz oder teilweise ... für den privaten Bedarf verwendet werden können**. Zieht man weiters den Schlussantrag der Generalanwältin vom 23.10.2008 in der Rs C-371/07, „Danfoss“ heran, so wird in Rn 38 darauf verwiesen, dass bei Art 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie **bei bestimmten Arten von Ausgaben vermutet werden darf, dass sie zu bestimmten Zwecken erfolgen**. Im Urteil vom 23.4.2009, Rs C-74/08, „PARAT Automotive Cabrio“, Rn 27 wird festgelegt, dass ein Recht auf Abziehbarkeit der Mehrwertsteuer auf jeden Fall nicht für diejenigen Ausgaben gilt, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. In Rn 28 wird keine Ermächtigung für eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug konstatiert, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen **„unabhängig von Art und Zweck“** Anwendung findet.

D. Es stellt sich daher die Frage, wie sich die „Natur eines Gegenstandes“ konkretisiert. Zunächst ist dies ein auszufüllender – unbestimmter – Rechtsbegriff, der ebensowenig aussagekräftig ist, wie der Begriff der „Natur der Sache“. Die Verwendung des Gegenstandes soll das nach der Lehre nicht sein (s. dazu auch Rn 47 der Schlussanträge vom 28.1.2010 betreffend Rs C-538/08 und C-33/09, „X Holding BV“). Generalanwalt und EuGH haben aber bereits mehrfach in verschiedenen Zusammenhängen auf Umschreibungen zurückgegriffen, die mit der Zweckbestimmung (bzw Verwendung) zu tun haben. Analog der Darstellung des Generalanwalts in der Rs „Danfoss“ kann zumindest eine Vermutung angestellt werden, ob die „Natur eines Gegenstandes“ nicht auf betriebliche, sondern auf private Zwecke hinweist. Denn in irgendeiner Form wird man die „Natur des Gegenstandes“ wohl mit realen Gegebenheiten des Gegenstandes verknüpfen müssen, soll der bezeichnete Begriff nicht ein leeres Wortspiel bleiben. So hat der EuGH sowohl bei den Kraftfahrzeugen in der Rs „Royscot“ (Rn 25) die Bestimmung der „Natur des Gegenstandes“ aus der Verwendung für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals geschöpft, als auch in der Rs C-74/08, „PARAT“ auf „Art und Zweck“ hingewiesen.

E. Beim berufungsgegenständlichen Fall kann ebenfalls zumindest vermutet werden, dass ein Einfamilienhaus grundsätzlich privaten Zwecken dient, zumal dann, wenn das auch bei Kraftfahrzeugen angenommen werden kann. Einfamilienhäuser sind – was die Natur des Gegenstandes anbelangt – wohl als „hinreichend bestimmt“ anzusehen. Nichts anderes hat der VwGH angenommen.

F. Dem stehen die vom Bw. im Verfahren erwähnten Schlussanträge vom 28.1.2010, Rs C-538/08 und C-33/09, „X Holding BV“ nicht entgegen:

Zwar sollen (zusammengefasst) nach diesen Ausführungen die Zwecke nicht Teil der Begriffsbestimmung für den Begriff „bestimmte Gegenstände“ sein (Rn 52), vielmehr soll zu prüfen sein, ob die Ausgabenarten, die durch die fragliche Regelung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, hinreichend bestimmt definiert sind, dh. nach der Natur der Gegenstände eingegrenzt sind (Rn 58). Dies nimmt der Generalanwalt auch für 30 Fahrzeuge, die der Bereitstellung privater Transportmöglichkeiten für das Personal dienen, für die Verabreichung von Speisen und Getränken an das Personal und für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal, an. Nur für undifferenziert an Dritte abgegebene Werbegeschenke oder Ausgaben für Sport und Vergnügen für das Personal, sieht der Generalanwalt einen Ausschluss nicht als gerechtfertigt an. Auch der Generalanwalt konnte in seinem Schlussantrag keine inhaltlich überzeugenden Ausführungen zur Frage der Bestimmbarkeit des Begriffes „bestimmte Gegenstände“ erbringen, sondern hat selbst wiederum zumindest indirekt die jeweiligen Zwecke (Verwendung für das Personal) miteinbezogen und zwar mit der Intention – ohne dies auszusprechen – dass bei den von ihm genannten Gegenständen offenkundig die Vermutung für eine Subsumption unter den Begriff „des bestimmten Gegenstandes“ spricht, nämlich dann, wenn die Gegenstände klar erkennbar und von vorneherein privaten Zwecken des Personals zugewendet werden sollen.

Der EuGH hat in seinem nunmehr ergangenen Urteil vom 15.4.2010, Rs C-538/08 und C-33/09 auch die vom Generalanwalt noch für nicht ausschussfähig gehaltenen Werbegeschenke sowie die Kosten für Sport und Vergnügungen als hinreichend bestimmt und als mit der Ausnahmeregelung nach Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen. Dabei verweist er einerseits selbst auf die Rs PARAT und das Verbot einer Beschränkung für jede Art von Ausgaben „unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck“ ohne sich weitergehend zur Konkretisierung zu äußern und andererseits auf Art 17 Abs 6 Unterabsatz 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie, wonach Ausgaben vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden können, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Aus der Summe dieser Verweise zieht der Unabhängige Finanzsenat den Schluss, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für gemischt genutzte Gebäude in jedem Fall von der Sechsten Richtlinie gedeckt ist, da derartige Gegenstände (hier Einfamilienhaus) den im obigen Urteil angeführten mindestens gleichzusetzen sind und von vorneherein einen nicht streng geschäftlichen Charakter aufweisen.

G. Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Ungeachtet der Frage, ob nunmehr auf den Gegenstand (seinen Zweck, seine Definition) oder die mit diesem zusammenhängende Ausgabe abgestellt werden muss, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht zu erkennen, welcher Unterschied zwischen privat verwendeten – und nun schon mehrfach (sowohl in Rs Royscot, als auch in Rs X Holding BV) zur Beurteilung herangezogenen – Fahrzeugen (sowie den weiteren in diesem Urteil angeführten Gegenständen bzw Dienstleistungen) und einem privat verwendeten Einfamilienhaus hinsichtlich deren Bestimmbarkeit bestehen soll. Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 sind Ausgaben für derartige Gegenstände keine abzugsfähigen Aufwendungen. Nach Ansicht des VwGH – die durch die bisherige EuGH-Rspr nicht widerlegt, sondern bestätigt wird – liegt damit eine ausreichende „Bestimmbarkeit“ vor.

(e) Der UFS schließt sich zuletzt auch nicht der Rechtsmeinung Aigner (SWK 2009, S 818) an, dass wegen der bisherigen Nichtanwendung der Bestimmung eine Befragung des EuGH notwendig gewesen wäre, weil zu klären ist, ob eine bisher nicht angewandte Vorschrift unter das Beibehaltungsrecht fällt. Dazu ist feststellen, dass der VwGH einerseits in seiner Vorabentscheidung vom 24.9.2007 bereits darauf hingewiesen hat, dass es stets die Absicht der Mitgliedstaaten – und zwar schon bei Schaffung der Sechsten Richtlinie – war, zu vermeiden, dass private Wohngebäude von Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug führen. Er konstatiert daher zunächst einen gemeinsamen Willen der Mitgliedstaaten und des Beitrittslandes Österreich, ein derartiges Szenario nicht eintreten zu lassen. Andererseits bestand zum Beitrittszeitpunkt eine Bestimmung - § 12 Abs 2 Z 2 lit.a UStG – die diesen Willen auch verkörpert hat. Die bereits zitierte VwGH-Entscheidung VwGH vom 28.10.2004, 2001/15/0028, in der auf diese Bestimmung Bezug genommen wurde, betrifft die Veranlagung 1998. Die Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091 betrifft sogar die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997. Damit wurde aber die bezeichnete Norm schon kurz nach dem EU-Beitritt (ab 1995) nach der Rspr des VwGH genau für jene Leistungen herangezogen, die nunmehr Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens und der dazu ergangenen Judikatur (Puffer) waren.

Von einer Norm, die für Zeiträume ab dem EU-Beitritt permanent in der Rechtsprechung der Höchstgerichte vorkommt, kann aber nicht behauptet werden, dass sie einer Nichtanwendung anheim gefallen ist, die einer Auslegung durch den EuGH bedarf.

(f) Da der Unabhängige Finanzsenat keine Zweifel an der Rechtsrichtigkeit der Rechtsprechung von EuGH und VwGH hat, war auch kein Vorabentscheidungsverfahren durchzuführen.

Der Vorsteuerabzug war aus den bezeichneten Gründen für 2003 nicht zuzulassen.

Linz, am 6. Mai 2010