

Seeling – Sandra Puffer**Entscheidung des VwGH in der Rs. „Sandra Puffer“ („Seeling-Altfälle“)****VwGH hat im Sinne eines Beitrages zum österreichischen Budget entschieden**

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. Der EuGH hat die Bedenken des VwGH zu den ersten drei Vorlagefragen nicht geteilt, die Beantwortung der vierten Frage (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG) jedoch dem VwGH überlassen.²⁾ Dieser hat mit seinem jüngst ergangenen Erkenntnis diese Bestimmung für anwendbar erachtet.³⁾

1. Gang des Verfahrens und Inhalt der Entscheidung

Der Gang des Verfahrens bis zur Stellungnahme der Generalanwältin vor dem EuGH darf als bekannt vorausgesetzt werden. Der EuGH ist der Generalanwältin weit reichend gefolgt. Daraus ergab sich zum einen, dass die Bedenken des VwGH zur Gleichheitswidrigkeit der 6. MwSt-RL nicht geteilt wurden und an der bisherigen Linie festgehalten wurde. Der Vorsteuerabzug steht daher bei einem gemischt genutzten Grundstück grundsätzlich zu.

Ebenso wurde erkannt, dass das Gefüge des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG i. V. m. dem unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch gemeinschaftsrechtswidrig war.

Zur vierten Vorlagefrage, dem Verhältnis der beiden Vorsteuerauschlussbestimmungen, findet sich im Urteil nur die lapidare Feststellung, es sei entscheidend, ob die beiden Bestimmungen voneinander abhingen (dann Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auch von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG) oder nicht.

Die Kritik an dieser Auslegung ist daher mit der Kritik an der Stellungnahme der Generalanwältin ident.⁴⁾

Vor dem VwGH wurden daher nach Ergehen des EuGH-Urteils noch einmal Argumente gegen eine Heranziehung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, im Wesentlichen auf der eben zitierten Literaturmeinung basierend, vorgebracht.

Der VwGH hat die Stellungnahme zwar zitiert, sich inhaltlich jedoch kaum bis gar nicht damit auseinandergesetzt. Vielmehr ist er zur Auffassung gelangt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in keiner Wechselbeziehung stünden und auch keinen gleichen Anwendungsbereich hätten.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sei daher nicht gemeinschaftsrechtswidrig und anwendbar, sodass sich der Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile verbiete.⁵⁾

2. Stellungnahme und Ausblick

Für die sog. *Seeling-Altfälle*, mithin die Rechtslage bis 31. 12. 2003, ist die Sache damit entschieden. Es wurde in der Literatur von verschiedensten Autoren ausführlich ge-

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

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

²⁾ EuGH 23. 4. 2009, Rs. C-460/07, *Puffer*.

³⁾ VwGH 28. 5. 2009, 2009/15/0100.

⁴⁾ Dazu *Prodinger*, Schlussantrag in der Rs. Sandra Puffer (*Seeling-Altfälle*), SWK-Heft 3/2009, S 65.

⁵⁾ Vgl. zur Entscheidung auch ausführlich in diesem Heft (SWK-Heft 20/21/2009, S 627) *Beiser*, der auch die Auswirkungen der Anwendung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG analysiert.

zeigt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht den vom VwGH intendierten Anwendungsbereich hat. Der VwGH hat diese Argumente nicht behandelt und teilt sie offensichtlich nicht.

Beiser hat schon gezeigt, dass durch die Anwendung der Norm wiederum überraschende Auslegungsergebnisse resultieren, etwa zur Anwendung der 10%-Grenze.

Im Falle einer Änderung des Nutzungsverhältnisses wird eine Korrektur als möglich erachtet: Der VwGH sieht in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ja nur eine Vorsteuerauschlussbestimmung (wohl gegen den Wortlaut der Bestimmung). § 12 Abs. 2 Z 1 UStG hat daher die Wirkung einer Zuordnungsbestimmung, die nach derzeitiger Rechtsinterpretation zu einer *Ex-lege*-Zuordnung zum Unternehmen führt, wenn nicht anders aufgeteilt wird. Insofern ist der Sitz der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nicht (auch) in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG, sondern allein in der Vorsteuerauschlussbestimmung für den Eigenverbrauch gelegen. Welche Effekte sich aus der „Rückkehr zum UStG 1972“ im Detail ergeben, wird noch zu analysieren sein.

Bedauerlich ist, dass weder der EuGH noch der VwGH auf die eigentliche Problematik der „Überlappung“ beider Ausschlussbestimmungen trotz mehrfachen Einwandes eingegangen sind.

Die eigentliche Frage ist nach wie vor, welche Wirkungen die Klausel nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, die isoliert unstrittig beibehalten wurde, hat (und zwar unabhängig von ihrer Anwendbarkeit und ihrem konkreten Inhalt), wenn der Gesetzgeber eine neue Vorsteuerauschlussbestimmung eingeführt hat und sich sowohl die Finanzverwaltung in ihren Einzelentscheidungen als auch in den Erlässen ausschließlich auf die neue Norm stützt und die alte selbst nicht anwendet, wohl überwiegend auch für nicht anwendbar erachtet hat. Selbst wenn § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG daher formell beibehalten wurde, ist die Norm materiell aufgegeben worden. Daran ändert es auch nichts, wenn der VwGH nun Fälle darstellt, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich der Normen zeigen, sodass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG teilweise gar nicht anwendbar gewesen wäre und es daher jedenfalls des Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG bedurft hätte. In weiten Bereichen – und jedenfalls im gegenständlichen – wäre § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sehr wohl anwendbar gewesen.

Der EuGH hat sich wohl primär auf die ersten drei Fragen konzentriert und – sicher auch wegen der Darstellung im Vorlageantrag – die Auswirkungen der vierten Frage nicht erkannt. Die Antwort zur Abhängigkeit der beiden Normen allein ist wohl eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht würdig – diesen Zusammenhang hätte der VwGH auch alleine erkennen können. Der VwGH ist auf diese Problematik wiederum nicht (mehr) eingegangen.

Es mutet im Sinne der Rechtssicherheit mehr als seltsam an, wenn der Normunterworfenen sich auf die Auslegung jener Normen stützt, die Gesetzgeber und Verwaltung selbst und ausschließlich heranziehen, um dann lange Jahre später belehrt zu werden, dass ganz andere Normen einschlägig waren und der Gesetzgeber – man muss dies (auf Basis der Gesetzesmaterialien) in aller Klarheit sehen – nunmehr als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte Normen zwecks Herbeiführung eines Vorsteuerauschlusses neu geschaffen hat, obschon ohnedies eine den Ausschluss regelnde Norm seit langen Jahren bestanden hat.

Fraglich sind auch die Auswirkungen auf die Fälle ab 1. 1. 2004 bzw. 1. 5. 2004. Auch hier hat der Gesetzgeber eine Neuregelung geschaffen, die wiederum gemeinschaftsrechtlich bedenklich ist, die aber den Vorsteuerabzug wegen eines Eigenverbrauches, der als nicht steuerbar normiert wurde, ausschließt.

Da aber § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG weiterhin besteht, müssten die Wirkungen des Vorsteuerauschlusses auch in den ersten vier Monaten 2004 gegeben sein, also in einem

Zeitraum, in dem der Gesetzgeber und die Verwaltung vom Vorsteuerabzug ausgegangen sind. Auch ab Mai 2004 bleibt dann der Ausschluss auf Basis der alten Norm bestehen, obschon eine Neuregelung geschaffen wurde. Denkbar ist, dass die Regelungen wegen eines unterschiedlichen Anwendungsbereichs geschaffen wurden.⁶⁾ Es verwundert dann aber, dass der Gesetzgeber und die Verwaltung dies alles bedacht haben könnten, es aber gar nicht sagen oder das Gegenteil sagen. Auszuschließen ist sicherlich, dass der Gesetzgeber den Normunterworfenen bewusst täuschen und in die Irre führen wollte.

Dann bleibt aber nur das Ergebnis, dass der Gesetzgeber und die Verwaltung sowohl im Bereich bis zum 31. 12. 2003 als auch ab 1. 1. 2004 bzw. 1. 5. 2004 nicht gewusst haben, was sie eigentlich tun. Sie wären dann Kettenirrtümern über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts und – noch erwähnenswerter – des seit langem geltenden nationalen Rechts erlegen.⁷⁾

Die Auslegung der Verwaltung und der Gerichte zu dieser Frage und die Diskussion möglicher neuer Gemeinschaftsrechtswidrigkeiten bleibt abzuwarten.

Den EuGH und – für Österreich – den VwGH scheint diese Problematik nicht weiter gekümmert zu haben. Der Normunterworfenen muss daher Recht kennen und auslegen, das der dieses Recht schaffende Gesetzgeber (und die dieses Recht ja initiiierende Verwaltung) wiederum nicht kennt. Freilich muss man dem VwGH zugutehalten, dass er als Höchstgericht nicht irren kann⁸⁾ und somit seine Rechts(er)kenntnis die *ex definitione* richtige ist. Dies alles mag dem Budget zuträglich sein; dem Rechtsstaat ist es freilich abträglich.

Es bleibt daher festzustellen, dass derzeit nur Teile des UFS an einer Rechtsfindung auf Basis des Rechtsstaates bemüht zu sein scheinen.

⁶⁾ Siehe z. B. *Beiser*, SWK-Heft 20/21/2009, S 629 f., zu Körperschaften öffentlichen Rechts.

⁷⁾ Wie weit dies allenfalls Auswirkungen auf die Judikatur zu einem Rechtsirrtum bspw. im Bereich der Wiederaufnahme oder des Finanzstrafrechts hat, bleibt abzuwarten.

⁸⁾ Von allfälligen Amtshaftungsfragen abgesehen.

Hochrechnung bei Bezug von Notstandshilfe

Hat der Steuerpflichtige im Kalenderjahr steuerfreie Bezüge i. S. d. § 3 EStG (z. B. Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe) erhalten, so hat gem. Abs. 2 leg. cit. ein Hochrechnungsverfahren stattzufinden.

Sind derartige Bezüge nur für einen Teil des Jahres zugeflossen, sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG) auf einen Jahresbetrag umzurechnen, wobei das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen ist.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Sinn dieser Regelung ist es, eine lediglich auf dem steuerfreien Transferleistungen beruhende Progressionsmilderung auszuschließen (→ [UFS 24. 3. 2009, RV/2021-W/08](#)).