

Europarechtlicher Einfluss auf die aktuelle Rechtsprechung des VwGH und UFS zu den unechten Steuerbefreiungen

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

1

•Autonome europarechtliche Begriffe

- § 6 Abs 1 Zi 8, Zi 13 Subvermittler (Kredite, Versicherungen, Wertpapiere,...)
- § 6 Abs 1 Zi 16 Einräumung von Fischerei- bzw Jagdberechtigungen

•Richtlinienkonforme Interpretation versus Anwendungsvorrang

- § 12 Abs 2 Zi 2 lit b Eine unechte Steuerbefreiung ?
- § 6 Abs 1 Zi 26 Lieferung von –ohne Vorsteuerabzug angeschafften-
Waren

•Verstoß von EU-Sekundärrecht und nationalem Recht gegen EU-Primärrecht

- § 6 Abs 1 Zi 27 Kleinunternehmerregelung:
Ansässigkeitsvoraussetzung

•MwSt-System, Neutralität der MwSt

- § 6 Abs 1 Zi 9a iVm Abs 2 Option bei Grundstücksumsätzen

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

2

- § 6 Abs 1 Zi 8, Zi 13 Subvermittler (Kredite, Versicherungen, Wertpapiere,..)
 - Beeinflussung durch EuGH-Rspr, zeitlicher Ablauf
 - Bis EuGH „Ludwig“ und „Beheer BV“ Abstimmung auf Unmittelbarkeit der Rechtsbeziehungen V und Partner des vermittelten Geschäftes
 - UFS E: Abweisungen, fehlende Unmittelbarkeit
 - EuGH „Ludwig“ und „Beheer BV“ Abstimmung auf Tätigkeit und Zweck
 - VwGH: Aufhebung der UFS-E wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit

•Rechtliche Grundlagen

- § 6 Abs 1 Zi 8 lit a **Steuerfrei ist Die Vermittlung von Krediten**
 - MwSt-RI (Art 135 bzw Art 13 (6.RI)): Die MS befreien ... die Vermittlung von Krediten
- § 6 Abs 1 Zi 8 lit f **Steuerfrei sind die Umsätze ... mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze,.....**
 - MwSt-RI (Art 135 bzw Art 13 (6.RI)): Die MS befreien... Umsätze – einschließlich Vermittlung-.....die sich auf Wertpapiere beziehen
- § 6 Abs 1 Zi 13 **steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als..... und Versicherungsvertreter**
 - MwSt-RI (Art 135 bzw Art 13 (6.RI)): Versicherungsumsätze....., einschließlich der dazugehörenden DL von Versicherungsmaklern und –vertretern
- Keine Definition für Vermittler, Vertreter,.. **Subvermittler ??**

- EuGH 13.12.2002, Rs C-235/00 „CSC“
 - Zweck der Vermittlungstätigkeit: alles Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der V ein Eigeninteresses am Inhalt des Vertrages hat.
 - Die Vermittlungsleistung **wird einer Vertragspartei** (Anm.: des vermittelten Geschäftes) **erbracht** und von dieser vergütet.
 - Keine Vermittlung liegt vor, wenn ein Subunternehmer einer Vertragspartei (Anm.: des vermittelten Geschäftes) mit bloßen Sacharbeiten betraut wird
- EuGH 20.11.2003, Rs C-8/01 „Taksatorringen“
 - Versicherungsvertreter sind nur Personen, die zugleich mit dem Versicherer und dem Versicherten **in Verbindung** stehen
- EuGH 3.3.2005, Rs C-472/03 „Arthur Andersen“
 - Beziehung** zu beiden Vertragspartnern erforderlich

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

5

EuGH 21.6.2007, Rs C-453/05 „Volker Ludwig“

- SV: Ludwig (Vermögensberater) typischer „Sub“ einer KreditvermittlungsAG
- Befreiungen sind eng auszulegen, Ausnahmen
- Befreiungen werden mit autonomen gr. Begriffen umschrieben
- Zweck der Vermittlungstätigkeit: alles Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der V ein Eigeninteresses am Inhalt des Vertrages hat.
- Die Vermittlungsleistung wird einer Vertragspartei (Anm.: des vermittelten Geschäftes) erbracht und von dieser vergütet.
- Tätigkeit muss ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sein, das die wesentlichen Funktionen einer V erfüllt.
- Nicht die Person des Erbringers der DL ist maßgeblich sondern die Tätigkeit.
- Rn 29: Vertragsverhältnis zwischen Erbringer der V und einer Partei des Kreditvertrages ist nicht erforderlich. Art der Leistung und Zweck maßgeblich**
!!

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

6

EuGH v 3.4.2008, Rs C-124/07 „Beheer BV“

SV: Beheer BV war Untervermittler eines Versicherungsverreters
(**Bevollmächtigter**)

Enge Auslegung, Autonome Begriffe

**„in Verbindung stehen“ bzw „in Beziehung“ (in früheren EuGH-E)
bedeutet nicht nur unmittelbare Rechtsbeziehungen. Mittelbare
Rechtsbeziehungen sind ausreichend.**

Wirtschaftsteilnehmer dürfen aus wirtschaftlichen Gründen
Organisationsmodell (Aufteilung der DL, die insgesamt Vermittlungsleistung
sind) wählen, ohne Gefahr zu laufen, Befreiung zu verlieren

Tätigkeit des Unterverreters muss sich als spezifische Vermittlertätigkeit
darstellen und darf sich nicht auf bloße Sacharbeiten beschränken.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

7

VwGH 9.7.2008, 2005/13/0160

- SV: Bf erbrachte typische Subvermittlungsleistungen für Kreditvermittler
- UFS: BE aus 2005: Keine Vermittlertätigkeit, weil Bf im Namen des
Kreditvermittlers aufgetreten ist, nach Außen keine unmittelbaren Beziehungen zu
einer der Kreditvertrags-Parteien
- VwGH (nach EuGH „Ludwig“, „Beheer“): Aufhebung wegen inhaltlicher
Rechtswidrigkeit
 - UFS hat Tätigkeit inhaltlich nicht geprüft
 - Zitierung der EuGH –E „Ludwig“ und „Beheer“: alles Erforderliche.....
 - Unmittelbarer Kontakt mit Kreditvertragsparteien nicht erforderlich
 - Organisatorische Aufteilung der Vermittlertätigkeit zulässig
 - Nicht nur bloße Sacharbeiten, eigenständiges Ganzes, wesentliche
Funktionen einer Vermittlertätigkeit

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

8

VwGH 18.11.2008, 2006/15/0143

- SV: Hausverwalter vermittelte Versicherungen für Eigentümer der verwalteten Häuser (tlw war er selbst Eigentümer)
- VwGH 26.4.1993, 91/15/0022: Hausverwalter ist Stellvertreter des Eigentümers und kann nicht zugleich Vermittler sein: keine Befreiung für Versicherungsvermittlung
- UFS (BE aus 2006): wie VwGH 91/15/0022
- VwGH (nach EuGH „Ludwig“, „Beheer“): : Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit
 - Vermittlung für fremde Gebäude: Inhaltlich liegt Vermittlung vor; Bevollmächtigung schadete bei EuGH „Beheer“ nicht; organisatorische Freiheiten: Aufteilung möglich, insgesamt liegt Vermittlung vor
 - Vermittlung für eigene Gebäude: Hausverwalter ist Versicherungsnehmer; keine Leistung, Provisionen nicht steuerbar, sondern Prämienachlässe
- Hinweis: UStRI Rz 882: Änderung durch Wartungserlass 2009 !!**
- Hinweis: Keppert (SWK 2009, S 274), Gaedke/Tumpel (SWK 2009, S 274)

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

9

VwGH 22.4.2009, 2007/15/0099

- SV: Subvermittlung von Investmentfondsanteilen
- UFS: Prüfung nach § 6 Abs 1 Zi 8 lit i: nur Verwaltung von Investmentfondsanteilen steuerfrei, nicht die Vermittlung
- VwGH: Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit
 - § 6 Abs 1 Zi 8 lit f ist anzuwenden: Vermittlung von Wertpapier-Umsätzen
 - VwGH zitiert EuGH „Ludwig“
 - Spezifische und wesentliche Funktion einer Vermittlungstätigkeit ist erfüllt
- Siehe auch Gaedke/Tumpel in SWK 2007, S 814
- Hinweis: UFS 21.11.2007, RV/0773-W/02
 - Stattgabe: Bloße Hilfsdienste begründen keine Vermittlereigenschaft, Einholen von Angeboten bei Versicherungen, Preisvergleiche udgl aber schon
 - VwGH Amts-Beschwerde 2008/13/0004

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

10

Jagd.- und Fischereirecht: Anwendbarkeit der Befreiung gem. § 6 Abs 1 Zi 16 UStG 1994

§ 6 Abs 1 Zi 16 Befreit ist die VuV von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerl Rechtes anzuwenden sind (grundstücksgleichen Rechten) und Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Boden beziehen

Art 13 Teil B lit b 6. MwStRI, Art 135 Abs 1 lit I MwStSystRI Die MS befreien VuV von Grundstücken

Frühere Ansicht (insbesondere zum UStG 1972)

Begriff VuV: VwGH 86/15/0123 richtet sich nach (nationalem) Zivilrecht

Grundstücksgleiche Rechte: strittig, Abstellung auf Dinglichkeit ?

zB Ruppe Tz 389 ff zu § 6

Jagdrecht: nein, weil kein grundbuchsfähiges dingliches Recht, 20 %

Fischereirecht: ja, grundbuchsfähige Grunddienstbarkeit, befreit

Deckung durch EU-Recht fraglich

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

11

EuGH zum Begriff Vermietung und Verpachtung

zB: Rs C-315/00 „Maierhofer“, C-326/99 „Goed Wonen“, C-275/01 „Sinclair Collis“

Befreiungen mit autonomen gr Begriffen umschrieben

Befreiungen als Ausnahmebestimmungen eng auszulegen

Dem Leistungsempfänger wird auf bestimmte Zeit gegen Vergütung das Recht eingeräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen

VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109 (BE der FLD Vbg aus 2000) betraf die Einräumung von Grunddienstbarkeiten an eine Skilift-Betreiber-Gesellschaft

Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit, da die belangte Behörde davon ausging, dass VuV nach ABGB zu beurteilen sei.

Hinweis auf Rspr des EuGH

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

12

Vorabentscheidungsersuchen UFS RV/0973-W/05 vom 24.10.2006 „Walderdorff“

Stellt die Einräumung einer Fischereiberechtigung gegen Entgelt eine VuV dar ?

Umfasst der Grundstücksbegriff des GR auch grundstücksgleiche Rechte ?

Wenn ja, ist Fischereirecht ein grundstücksgleiches Recht (Darstellung der strittigen Ansichten) ?

Liegt eine VuV iSd Rechtsprechung des EuGH vor ?

EuGH 6.12.2007, Rs C-451/06 „Walderdorff“

Autonome Begriffe, enge Auslegung, Definition VuV wie bisher

EuGH verlangt das Vorliegen aller Definitionsmerkmale für VuV: Ausschließlichkeit fehlt, da Vermieterin auch (eingeschränkt) selbst fischen darf: keine VuV

Ob grundstücksgleiches Recht = Grundstück iSd MwSt-RI muss nicht geprüft werden

Fortsetzung in Ö: Berufungszurücknahme und Gegenstandsloserklärung § 256 BAO

UFS 29.10.2008, RV/1025-W/08 zum Jagdrecht

SV: u.a. wurden Eigenjagdgebietsflächen verpachtet, typische gegenseitige Verpflichtungen; Forstliche und touristische Nutzung blieb beim Verpächter

UFS: Abweisung

Verweis auf historische Entwicklung zur Auslegung des Begriffs VuV

Definition VuV des EuGH

Sowohl bei Fischerei als auch bei Jagdrecht steht nicht Inbesitznahme eines Grundstückes sondern die Entnahme von Tieren im Vordergrund

Ausschließlichkeit ist nicht gegeben

Ob grundstücksgleiche Rechte vorliegen, musste nicht geprüft werden

Entscheidend ist, dass jemand aufgrund der eingeräumten Berechtigung ein Grundstück alleine wie ein Eigentümer in Besitz nimmt und alle anderen von der Nutzung des Grundstückes ausschließen kann.

Hinweis: Haunold/Tumpel/Widhalm SWI 2008, 274: wenn dies erfüllt, Befreiung möglich

UFS 4.9.2009, RV/2735-W/07

SV: Fischereiverpächter behauptete ausschließliches Nutzungsrecht und verwies auf H/T/W in SWI 2008, 274

Somit sei VuV lt EuGH erfüllt und Fischereirecht sei grundstücksgleiches Recht (Ruppe)

UFS: Abweisung

Pächter hat ausschließliches Nutzungsrecht am Gewässer hinsichtlich Fischerei, nicht zB hinsichtlich Sportausübung

Befreiungen sind eng auszulegen

Verweis auf SA der GA in der Rs „Walderdorff“: Grundstücke sind unbewegliche nicht leicht versetzbare Sachen, Rechte sind keine Grundstücke

Ausschließliches Nutzungsrecht ist ein immaterieller Gegenstand und kein Grundstück

Anm Unt: Wenn VuV iSd EuGH erfüllt: günstigere nationale Norm bzgl Rechte ?

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

15

§ 6 Abs 1 Zi 26 UStG 1994 Steuerfrei sind die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat.

Art 136 MwStSystRI bzw Art 13 Teil B lit c 6. MwStRI Die MS befreien a.) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine nach Art..... steuerfrei Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese kein Recht auf Vorsteuerabzug bestanden hat.

b.) die Lieferungen von Gegenständen, deren Anschaffung ...aufgrund der vom Beibehaltungsrecht gedeckten Vorsteuerauschlüsse vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.

Lit b in Ö nicht umgesetzt !!

Wenn also aufgrund eines Vorsteuerauschlusses bei Anschaffung kein Vorsteuerabzug möglich, ist Weiterlieferung steuerfrei, auch wenn keine ausschließliche Nutzung für unecht befreite Tätigkeit

Unmittelbare Anwendung der MwStSystRI, wenn zum Vorteil

Weiterverkauf eines PKW (ohne VSt-Abzug angeschafft): §6/1/26 ? Art 136 b ?

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

16

Weiterverkauf eines PKW (gem §12/2/2/b ohne VSt-Abzug angeschafft, Annahme: Verwendung für steuerpflichtige Umsätze):

- §6/1/26 ? Kein VStAbzug bei Anschaffung (aufgrund des Zusammenhangs mit unecht befreiten Umsätzen) und ausschließliche Nutzung für unecht befreite Umsätze
- Art 136 b ? Kein Vorsteuerabzug aufgrund eines vom Beibehaltungsrecht gedeckten Vorsteuerauschlusses

Warum kein Vorsteuerabzug bei Anschaffung des PKWs ?

- § 12 Abs 2 Zi 2 lit b UStG 1994 „Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.....im Zusammenhang mit einem PKW....“

Weiterverkauf ?

- UStRI Rz 1931 idgF PKW ist nicht im Unternehmen, Weiterverkauf nicht iRd Unternehmens, nicht steuerbar
- ?

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

17

Tumpel in ÖStZ 1998, 490

- MS dürfen Vorsteuerauschlüsse zum Beitrittszeitpunkt beibehalten.
- MS dürfen derartige Vorgänge nicht gänzlich aus dem Anwendungsbereich der MwSt ausnehmen.
- Evtl Nachteil bei späterer Nutzung, die zum VSt-Abzug berechtigen würde (zB als Fahrschul-KFZ); keine positive VSt-Korrektur bei Einlagen
- Richtlinienkonforme Interpretation als bloßer Vorsteuerauschluss aufgrund des Wortlauts des § 12/2/2/b evtl nicht möglich.
- EuGH 25.6.1997, Rs C-45/95 „Komm./Italien“ MS dürfen einen Umsatz, der zu befreien wäre, auch nicht aus MwSt gänzlich ausnehmen

VwGH in ständiger Rspr (98/15/0136, 2000/14/0155, 2004/15/0072,..) § 12/2/2/b ist als reine Vorsteuerauschlussbestimmung zu sehen

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

18

§ 12 Abs 2 Zi 2 lit b darf nicht so gelesen werden, dass PKW nicht zum Unternehmen gehört

Mögliche Lesarten ?

1. § 12/2/2/b ist unanwendbar
 - Vorsteuer bei Anschaffung, USt-Pflicht bei Weiterverkauf
2. § 12/2/2/b ist reine Vorsteuerauschlussbestimmung, Beitrittszeitpunkt
 - Keine Vorsteuer bei Anschaffung, Weiterverkauf unecht befreit aufgrund unmittelbare Anwendung des Art 136 lit b MwStSystRI
3. § 12/2/2/b ist unechte Befreiung (keine VSt, keine USt, wie VwGH zur „Kleinen Vermietung“
 - Keine Vorsteuer bei Anschaffung, keine USt-Pflicht aufgrund § 12/2/2/b

§ 6 Abs 1 Zi 26 mE aufgrund seines Wortlautes nicht anwendbar bzw nicht erforderlich

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

19

VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127

SV: KFZ-Händler hatte PKW für Anlagevermögen angeschafft und wollte nach Lieferung ins Drittland Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 16 UStG 1994

§ 12 Abs 16 gewährte in bestimmten Fällen bei Export älterer PKW in DL einen Vorsteuerabzug. Aufgehoben ab 2008 durch AbgSiG 2007

FA und UFS: Kein steuerbarer Export, da PKW gem § 12/2/2/b nicht im Unternehmen

VwGH: Abweisung

- §12/2/2/b ist VSt-Ausschlussregelung, Deckung im Beibehaltungsrecht (ohne nähere Begründung, Verweis auf bisherige Rspr)
- Nach EuGH Rs C-321/05 „Kofoed“ sind die MS frei, wie sie RI umsetzen. Nach MwStRI soll die Weiterveräußerung von Gegenständen ohne VSt unecht befreit sein, auch wenn keine ausschließliche Verwendung für befreite Umsätze.
- § 6/1/26 bezieht sich auf VStAusschlüsse aufgrund unechter Befreiung. Hinsichtlich der Weiterveräußerung von PKW hatte der Gesetzgeber in § 12/2/2/b eine andere Wortwahl/Systematik gewählt. Der Weiterverkauf sollte aber nicht ustpflichtig sein.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

20

§ 12/2/2/b ist als reiner Vorsteuerauschluss zu interpretieren, sodass die Veräußerung des PKWs in analoger Anwendung des § 6/1/26 befreit ist.

„Analog anzuwenden“?: richtlineinkonforme Interpretation, unmittelbare Anwendung des Art 136 lit b MwStSystRI ?

Wenn der Gesetzgeber mit § 12/2/2/b bereits (mit anderen Worten als bei unechter Befreiung) normiert hat, dass bei Anschaffung keine Vorsteuer zusteht und bei Weiterverkauf keine USt-Pflicht besteht (= unechte Befreiung wie bei kleiner Vermietung), warum dann § 6/1/26 erforderlich ?

Problem: Richtlinienkonforme Interpretation: Grenze: Wortsinn § 6/1/26; § 12/2/2/b

Unmittelbare Anwendung Art 136 MwStSystRI: nicht zum Nachteil

Hier aber letztlich zum Nachteil: VwGH: Nach EuGH „Eurodental“ geht unechte Befreiung der echten Befreiung für Exporte vor, somit kein Export, keine § 12 Abs 16 Vorsteuer

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

21

Hinweis: USt-Protokoll 2009:

Nach VwGH ist § 12/2/2/b reine Vst-Ausschlussbestimmung, PKW ist im Unternehmen, Weiterlieferung gem § 6/1/26 richtlinienkonform steuerfrei

Aber: gilt nur für Lieferungen, was bei Verrechnung von Kosten, sonstigen Leistungen: müsste steuerpflichtig sein

Zur Vermeidung ungewollter Kumulationseffekte: PKW soll so behandelt werden, als wäre er nicht im Unternehmen, Weiterverrechnung nicht steuerbar.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

22

§ 6 Abs 1 Zi 27 UStG 1994 Befreit sind die Umsätze der Kleinunternehmer.
Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der **im Inland seinen (Wohn)Sitz hat**
und....

Entspricht Art 283 MwStSystRI bzw Art 24 Abs 3 iVm Art 28i 6. MwStRI

Pülzl/Reitschuler in RdW 2001/622 Pülzl in SWK 2006, S 823 UVR 2008, 383

Ungleichbehandlung: Verstoß gegen primärrechtliche Dienstleistungsfreiheit,
Warenverkehrsfreiheit

EuGH: Diskriminierung aufgrund Staatsangehörigkeit = andere
Diskriminierungen (zB aufgrund Ansässigkeit) mit gleicher steuerlicher
Wirkung

Primärrecht geht Sekundärrecht vor

UFS: für viele: RV/0530-I/04, RV/0147-F/04 Inlandsbezug bei
Kleinunternehmern im öUStG ist von MwSt-RI gedeckt

Vorabentscheidungsersuchen UFS 4.3.2009, RV/0679-W/09

Beim EuGH Rs C-97/09 „Schmelz“

SV: Nicht in Ö ansässige dt Staatsbürgerin vermietet Wohnung in Österreich.
Aufgrund Beitrittsvertrag Vermietung zu Wohnzwecken steuerpflichtig 10%

Fragen

Ist Abstellen auf Ansässigkeit in öUStG und EU-RI ein Verstoß gegen den
primärrechtlichen Vertrag zur Gründung der EG (EGV, Niederlassungs-,
Dienstleistungsfreiheit und Diskriminierungsverbot) ?

Was ist die Konsequenz eines Verstoßes ? Ungültigerklärung Art 234 EGV ?

Falls RI-Bestimmung ungültig, wie ist der maßgebliche Betrag zu ermitteln
(Gesamtumsatz oder nur Umsatz des jeweiligen MS) ?

Aus der Begründung

Vereinbarkeit Sekundärrecht – Primärrecht prüft ausschließlich der EuGH

EuGH Rs C-245/92 „Chemie Linz“: Rechtsakte der Gemeinschaft haben Vermutung der Rechtmäßigkeit und entfalten Rechtswirksamkeit, solange sie nicht

Zurückgenommen werden

Für nichtig erklärt werden (iRe Nichtigkeitsklage)

Für ungültig erklärt wurden (iRe Vorabentscheidungsersuchens)

Allenfalls könnten administrative Gründe für die Gültigkeit sprechen (Verweis auf EuGH Rs C-446/03 „Marks und Spencer“; Rs C-324/00 „Lankhorst“)

Möglicher Verwaltungsaufwand zB.: Prüfungsmaßnahmen, Schwierigkeiten beim RCS (Erkennbarkeit der Kleinunternehmereigenschaft eines ausl. Unternehmers; wenn ja: befreit und kein RCS; wenn nein oder optiert: RCS)

Hinweis: Dziurdz in ÖStZ 2009, 350: Begründung für Ansässigkeitserfordernis durch Kommission: Keine Vorsteuer bei Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen, gleich wo. Wie soll Ansässigkeitsstaat wissen, ob U irgendwo Kleinunternehmer ist.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

25

Grundstückslieferung: Unecht befreit § 6 Abs 1 Zi 9a, kein Vorsteuerabzug**Option zur Steuerpflicht und Vorsteuerabzug möglich § 6 Abs 2****Vorsteuerabzug bei beabsichtigter steuerpflichtiger Grundstückslieferung**

UFS 25.10.2006, RV/0454-W/06 VwGH-Beschwerde 2006/13/0193

UFS 24.9.2008, RV/0679-L/08 VwGH-Beschwerde 2008/15/0299

UFS 3.11.2008, RV/0550-L/06 VwGH-Beschwerde 2008/15/0326

Gegen erste UFS-E keine Amtsbeschwerden, da „nur“ UVZ-Festsetzungen

Sachverhalte in verschiedenen Konstellationen:

Bei Bezug der Vorleistung in einem VA-Zeitraum vor Ausführung des Umsatzes steht aufgrund der Umstände oder Vereinbarungen mit hinreichender Sicherheit fest, dass Verkauf des Grundstückes steuerpflichtig erfolgen wird.

Die bereits feststehenden Käufer sind zum Vorsteuerabzug berechtigt (zB Aufschließungskosten für Betriebsansiedlungsgebiet, Errichtung von Zufahrtsstraßen für Betriebsansiedlungsgebiet).

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

26

§ 6 Abs 2 UStG 1994 Der Unternehmer kanneinen Umsatz, der nach § 6/1/9a (Grundstückslieferung).....steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt ein Unternehmer einen nach §6/1/9a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine **bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs 3)**frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

UFS: Wenn bei Bezug der Vorleistung feststeht, dass steuerpflichtig verkauft wird, liegt keine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer vor.

UStRI 2000 Rz 793ff: Option ist frühestens im Zeitpunkt des Umsatzes möglich (und dann auch VStAbzug). Ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option ist ausgeschlossen.

USt-Protokoll 2006: Bekräftigung der UStRI-Ausführung aufgrund des klaren Wortlautes des Gesetzes (Unt: wenn er so klar wäre, gäbe es die Diskussion nicht). Die MS haben nach Art 137 Abs 2 MwStSystRI bei der Festlegung der Modalitäten der Optionsausübung einen weiten Spielraum, weshalb diese Modalitäten auch für Vermietungs- und Veräußerungsumsätze unterschiedlich geregelt werden dürfen.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

27

•**Fachsenatsrundschriften ÖStZ 1999, 63** MS dürfen nur Modalitäten der Optionsausübung festlegen, nicht aber den Vorsteuerabzug zeitlich hinausschieben.

•Art 13 Teil C 6. MwStRI: MS können den Umfang des Optionsrechtes einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung

•**Resch in SWK 1999, S 559** Bei objektiv nachweisbar beabsichtigter steuerpflichtiger Grundstücksumsätze ist § 12 Abs 3 nicht erfüllt (es gibt keine gem § 12 Abs 3 vom VSt-Abzug ausgeschlossene Steuer), sodass der Zeitpunkt des VSt-Abzuges durch § 6 Abs 2 nicht hinaus geschoben wird

•**Pülzl in SWK 2003, S 707** Hinausschieben des VSt-Abzuges ist gr nicht gedeckt und scheint dem Gedanken „nationale Budgetpolitik hat Anwendungsvorrang vor GR“ zu entspringen

•**Gaedke/Tumpel in SWK 2006, S 899** Ansicht des UFS kann sich nicht auf Interpretation des § 6 Abs 2, allenfalls aber auf GR stützen.

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

28

UFS 30.12.2003, RV/1617-L/02

Ein evtl vom Gesetzgeber beabsichtigtes Abzugsverbot vor Ausführung steuerpfl Umsätze hat im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden

UFS 16.11.2004, RV/0456-L/04

Wenn bei Bezug der Vorleistung steuerpflichtige Lieferung ausreichend feststeht, steht Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 1 UStG zu. Eine gem § 12 Abs 3 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer liegt nur vor, wenn bei Bezug der Vorleistung die steuerpfl Lieferung nicht feststeht oder nicht nachgewiesen werden kann.

Der Wortlaut einer Norm grenzt mögliche Interpretationen ab. Der Wille des Gesetzgebers kann nur berücksichtigt werden, wenn er im Wortlaut seinen Niederschlag gefunden hat.

Andere UFS und VwGH-Beschwerden: siehe oben

EuGH vom 15. Jänner 1998, Rs C-37/95 "Ghent Coal Terminal"

Da die Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug nicht einschränken dürfen, muss dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen **sofort** ausgeübt werden können. Ein Unternehmer, der als solcher handelt, hat das Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht wurden, die zur Verwendung im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze bestimmt sind.

EuGH vom 21. März 2000, Rs C-110/98, "Gabalfrisa,,

Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. insbesondere Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18).

EuGH vom 8.6.2000, Rs C-400/98 „Breitschl“

Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie das Recht auf **sofortigen Abzug** der für Investitionsausgaben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes seines Unternehmens nicht abzuwarten

35. Diese Auslegung wird durch den Wortlaut von Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestätigt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 10 Absatz 2 dieser Richtlinie ist letzteres der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung an den vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen bewirkt wird.

37. Jede andere Auslegung des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie würde auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwiderlaufen, da dann der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuern im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten belastet würde, ohne daß er sie gemäß Artikel 17 abziehen könnte, und willkürlich zwischen Investitionsausgaben vor der tatsächlichen Aufnahme des Betriebes eines Unternehmens und während des Betriebes unterschieden würde (Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 23; Urteile INZO, Randnr. 16, und Gabalfrisa u. a., Randnr. 45).

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

31

Hinweise auf Lösung durch VwGH aus E vom 2.9.2009, 2005/15/0140 ?

SV: Bf machte mit UVA 8/01 eine für die Lieferung von 2 Doppelhäusern durch W-GmbH fakturierte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Fakturierung mit USt sei vereinbart gewesen. Der Rechnungsaussteller B habe für den Lieferanten W-GmbH gehandelt.

FA: B war nicht vertretungsbefugt für W-GmbH. W-GmbH verbuchte die Verkäufe als unecht befreit.

UFS: Grundstücksumsätze wurden seitens der W-GmbH unecht befreit behandelt; die von B ausgestellten Rechnungen können nicht der W-GmbH zugerechnet werden. Die W-GmbH hat nicht gem § 6 Abs 2 zur Steuerpflicht optiert.

VwGH: Optionsberechtigt ist nur die W-GmbH, nicht der Käufer. Für die Option ist die steuerpflichtige Behandlung in der UVA erforderlich, bloßer USt-Ausweis in der Rechnung ist nicht ausreichend, führt nur zur Steuerschuld kraft Rechnung und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Anm. Unt: Hier zwar Frage des Vst-Abzugs beim Leistungsempfänger; aber: Option nicht durch Rechnungslegung möglich, wohl auch nicht durch nachweisbare Absicht des steuerpflichtigen Verkaufs ????

Dr. Ansgar Unterberger, UFS

32