

Dr. Thomas Krumenacker

Zweifelsfrage aus der Rechtsprechung des UFS

1. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden:

1.1. Entscheidungen vom 10.8.2005, RV/0826-L/04, RV/1068-L/04 und RV/0163-L/05:

Der UFS hat darin die Ansicht vertreten, dass sowohl nach dem Wortlaut als auch dem Sinn der 6. EG-RL bei gemischter Nutzung nur der anteilige Vorsteuerabzug zusteht. Ein gegenteiliges Ergebnis, nämlich die volle Vorsteuerabzugsberechtigung, beruht auf einem Zirkelschluss.

Der innerstaatliche Vorsteuerauschluss bei gemischter Nutzung von Gebäuden entspricht somit dem in der Richtlinie vorgesehenen Vorsteuerabzug bzw. Ausschluss und ist daher (selbst unter Außerachtlassung allfälliger Beibehaltungsrechte) richtlinienkonform.

Aus der Begründung:

Gemäß Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen, **soweit** die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Nach Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Es ist daher zunächst nach Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL zu beurteilen, ob bzw. inwieweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestand und nur bejahendenfalls bzw. insofern ist die nichtunternehmerische Nutzung einer Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL gleichgestellt. Demnach ist verfehlt, bei teilweiser nichtunternehmerischer Nutzung von vornherein (unter Vorwegnahme des Ergebnisses) davon auszugehen, die nichtunternehmerische Nutzung sei ein besteuertes Umsatz, weshalb der Gegenstand in vollem Umfang für besteuerte Umsätze verwendet wird, weshalb der volle Vorsteuerabzug zustehe. Einen solchen Zirkelschluss hat der EuGH aber in den Urteilen (Lennartz, Seeling sowie Charles und Charles-Tijmens) gezogen (siehe auch Ruppe in SWK 1996, A 450 zum Urteil Lennartz).

Ebenfalls unzutreffend weil widersprüchlich und zirkelschlussartig wäre die Argumentation, dass bei teilweiser unternehmerischer Nutzung zumindest ein teilweiser Vorsteuerabzug

zustehe, weshalb auch die übrige, nämlich die nichtunternehmerische Nutzung wegen des teilweise zustehenden Vorsteuerabzuges einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sei, weshalb letztlich der Gegenstand zur Gänze für besteuerte Umsätze verwendet werde und daher zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Aus Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL ist daher nicht die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug abzuleiten. Mit dem Passus "... wenn der Gegenstand zum teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat" bringt die Richtlinie nur zum Ausdruck, dass nicht nur der volle Vorsteuerabzug die Besteuerung (dem Grunde nach) auslöst, sondern auch ein egal aus welchem Grund nur teilweise zustehender. Genannte Bestimmung regelt nur die Höhe der Besteuerung. Eine solche ist nämlich nur hinsichtlich jenes Teils vorzunehmen, für den ein Vorsteuerabzug zustand.

Fraglich war, ob der UFS wegen beabsichtigtem Abweichens von der EuGH-Judikatur ein Vorabentscheidungsersuchen stellen muss. Dies war deswegen zu verneinen, weil der UFS kein letztinstanzliches Gericht iSd Art. 234 EGV ist (siehe auch Laudacher in UFSaktuell, 2005, 175). Aber selbst wenn der UFS ein letztinstanzliches Gericht wäre, hätte er nicht vorlegen müssen, weil der UFS seine Entscheidungen auch damit begründet hat, dass selbst für den Fall, dass nach der Richtlinie der volle Vorsteuerabzug zustünde, (für die Jahre bis 2003) nur der anteilige Vorsteuerabzug zustünde, weil diesfalls das nicht aufgegebene Recht auf Beibehaltung des innerstaatlichen Vorsteuerausschlusses zum Tragen käme. Damit wäre eine nachfolgende Entscheidung im Ergebnis unabhängig vom Ausgang des Vorabentscheidungsersuchen: Revidiert der EuGH seine Ansicht, wäre abzuweisen, weil der innerstaatliche Vorsteuerausschluss dem in der Richtlinie vorgesehenen Vorsteuerausschluss entspricht. Bleibt der EuGH bei seiner Ansicht, wäre abzuweisen, weil das Beibehaltungsrecht zum Tragen kommt. Nur zwecks Klärung, mit welcher Begründung abzuweisen ist, braucht jedoch kein Vorabentscheidungsersuchen gestellt werden.

1.2. Ausblick auf die Rechtslage ab 2004:

Ausgehend von obiger rechtlichen Würdigung sind ab 2004 bezogene Leistungen, die im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden stehen, wie folgt zu beurteilen:

1.2.1. Innerstaatliche, ab 1. Jänner 2004 geltende Bestimmungen:

Die bisher im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 enthaltene Regelung des Nutzungseigenverbrauchs wurde dadurch beseitigt, dass nunmehr der bisher in lit. c geregelte Aufwandseigenverbrauch in lit. a normiert wird. Im Gegenzug wurde § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 eingefügt, nach welchem ua die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat,

durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird.

Der bisher im § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 normierten unverzichtbaren Steuerfreistellung des Grundstückseigenverbrauchs wurde somit der Boden entzogen. Besagte Steuerfreistellung wurde auch aus dem Wortlaut der genannten Bestimmungen entfernt.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unverändert geblieben.

1.2.1.1. Anteil der ausschließlich privat genutzten Räume am Gesamtgebäude:

Hinsichtlich besagten Anteils gelten bezogene Leistungen zufolge § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nach wie vor nicht als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Da auch nach der Richtlinie hinsichtlich dieses Anteils keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist die innerstaatliche Einschränkung von der Richtlinie gedeckt.

Mangels Vorsteuerabzug für besagten Anteil ist auch dessen nichtunternehmerische Nutzung nicht einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt (und daher nicht steuerbar).

1.2.1.2. Anteil der übrigen Räume am Gesamtgebäude:

Hinsichtlich dieses Anteils gelten (ab 2000) bezogene Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt. Die Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist ab 1. Jänner 2004 nicht mehr steuerbefreit. Somit steht (entgegen der Richtlinie) für ab 1. Jänner 2004 bezogene Leistungen hinsichtlich dieses Anteils der Vorsteuerabzug zu.

1.2.2. Innerstaatliche, ab 1. Mai 2004 geltende Bestimmungen:

§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 wurde insofern ergänzt, als "Z 1 nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks gilt".

Dem § 12 Abs. 3 UStG 1994 wurde folgende Z 4 angefügt: "Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht".

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unverändert geblieben.

1.2.2.1. Anteil der ausschließlich privat genutzten Räume am Gesamtgebäude:

Lösung wie 1.2.1.1.

1.2.2.2. Anteil der übrigen Räume am Gesamtgebäude:

Durch § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 wird der Vorsteuerabzug innerstaatlich nur auf das Ausmaß der Richtlinie begrenzt. Schon mangels Vorsteuerabzug ist somit insofern § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 nicht anzuwenden. Die nichtunternehmerische Nutzung besagten Anteils ist folglich nicht einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt (und daher nicht steuerbar). Demnach stellt sich auch nicht die Frage, ob die Einschränkung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 durch dessen angefügten letzten Satz in der Ermächtigung nach Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-RL, derartige Abweichungen vorzusehen, Deckung findet.

Leistungen, die innerhalb des Zeitraumes Jänner bis April 2004 bezogen worden sind, berechtigen zum Vorsteuerabzug. Da ab 1. Mai 2004 die soeben beschriebene gesetzliche Änderung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug eingetreten ist, ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 hinsichtlich des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils zu Lasten des Unternehmers zu berichtigen.

Wurde das Gebäude bereits im Zeitraum 1-4/04 nichtunternehmerisch genutzt, fällt die diesbezüglich ursprünglich gegebene Steuerpflicht infolge des (durch die oa Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 bewirkten) letztendlichen Wegfalles des diesbezüglichen Vorsteuerabzuges ebenfalls rückwirkend weg.

2. Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer:

Der UFS wird demnächst folgenden Sachverhalt zu beurteilen haben:¹

Die Berufungswerberin beabsichtigte, auf bestimmten Grundstücken eine Reihenhäuseranlage zu errichten. Die an diesen Häusern interessierten Personen haben die Grundstücke über Initiative der Berufungswerberin von den Grundstückseigentümern gekauft (die Berufungswerberin war also nicht Grundstückseigentümerin). Die Berufungswerberin hat sodann wie beabsichtigt die Reihenhäuseranlage errichtet und diese den nunmehrigen Grundstückseigentümern übergeben und in Rechnung gestellt.

Das Finanzamt beurteilte die Übergabe der Reihenhäuser als steuerpflichtige Lieferung. In der Berufung wurde dagegen ausgeführt, dass infolge der auch für die Gebäude bereits vorgenommen bzw. erwarteten Vorschreibung der Grunderwerbsteuer steuerfreie Grundstückslieferungen durch die mitbeteiligte Partei vorliegen.

Der UFS wird diesen Fall voraussichtlich wie folgt entscheiden:

Laut VwGH vom 27.6.1991 (90/16/0169) ist bei den sog. Bauherrenmodellen der Initiator (Organisator) des Modells (also die Berufungswerberin) als Bauherr anzusehen. Folglich

unterliegt sowohl der Verkauf des unbebauten Grundstückes als auch die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den Initiator der Grunderwerbsteuer.

Der daraus in der Literatur gezogene Schluss, in der Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss sei eine steuerfreie Lieferung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden bzw. eine einheitliche steuerfreie Lieferung eines bebauten Grundstückes zu erblicken, ist unzutreffend. So auch Kolacny/Mayer, UStG² (1997), § 6 Anm. 23 h, wonach nur die Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht aber die Umsätze Dritter als Grundstückslieferung steuerfrei sein können.

Der EuGH hat in der Rs 73/85, Kerrutt, ebenfalls entschieden, dass rechtlich getrennte Vorgänge (Leistungen der Bauunternehmer - Grundstückslieferung durch den Grundstückseigentümer) nicht als Einheit im Sinne einer einheitlichen "Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" anzusehen sind. Ruppe UStG 1994², § 6 Tz. 232, bestätigt dies und weist darauf hin, dass auch eine Doppelbelastung mit GrESt und MwSt nach oa EuGH-Urteil zulässig sei.

Auch nach dem Wortlaut des § 6 Z. 9 lit. a UStG ist eine Steuerfreiheit nicht schon dann gegeben, wenn der Vorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Rössler kommt in ÖStG 2005, 389, ebenfalls zur Ansicht, dass die Gebäudelieferungen nicht steuerfrei sind.

Bemessungsgrundlage:

Die USt ist in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen, nicht jedoch umgekehrt, dh die GrESt ist nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen.

Ob die rechtliche Würdigung des VwGH (besagte Vorgänge unterliegen der GrESt) zutreffend ist, erscheint fraglich. Eine unrechtmäßige Vorschreibung der GrESt ist jedenfalls kein Grund, von der Umsatzbesteuerung abzusehen.

3. Steuerfreie Grundstückslieferungen, Vorsteuerabzug für diesbezügliche Vermittlungsprovisionen?

Der UFS hat folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Über Vermittlung des Unternehmers A veräußert Unternehmer B Grundstücke, die B bisher zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet hat. B behandelt die Lieferung nicht steuerpflichtig. A legt an B eine Rechnung über seine Vermittlungsleistung mit Umsatzsteuer.

¹ Vor Jahren erging in dieser Sache bereits eine stattgebende Berufungsentscheidung, in der die strittigen Gebäudelieferungen als steuerfrei beurteilt wurden. Der dagegen erhobenen Präsidentenbeschwerde wurde stattgegeben und die Berufungsentscheidung aufgehoben.

Frage: Darf B diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen?

Das Finanzamt verneint dies mit der Begründung, die Vermittlungsleistung stehe im Zusammenhang mit den steuerfreien Grundstückslieferungen.

In der Berufung wird dagegen eingewendet, nach Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL stehe der Vorsteuerabzug insoweit zu, als die bezogene Leistung für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Nach den EuGH-Urteile C-4/94 BLP Group, C-408/98 Abbey National, C-98/98 Midland und C-16/00 Cibo lägen solche Zwecke dann vor, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Umsätze vorliegt. Ein solcher Zusammenhang bestehe aber nur dann, wenn die für den Bezug der Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören. Solche Kosten müssen daher idR angefallen sein, bevor der Steuerpflichtige die Ausgangsumsätze ausführt. Dies sei jedoch bei den fraglichen Vermittlungsleistungen nicht der Fall, weil sich das Entgelt hierfür nach den erzielten Grundstückspreisen richtet. Es läge daher ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit vor, die – soweit sie steuerpflichtig sei (was berufungsgegenständlich zu bejahen sei) – zum Vorsteuerabzug berechtige.

Im konkreten Fall ist noch näher zu prüfen, ob (wie in der Berufung ebenfalls eingewendet) A und B nicht zwei verschiedene Unternehmer sind, sondern eine Unternehmereinheit bilden. Ist diese Frage jedoch zu verneinen, steht der Vorsteuerabzug nicht zu (andernfalls auch nicht, dafür liegt aber keine steuerpflichtige Leistung von A an B vor):

Im Fall BLP Group hat der EuGH ausgesprochen: Die MwSt auf Gutachten, welche Voraussetzung für einen Unternehmensverkauf waren, gibt keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug, weil dieser (der Unternehmensverkauf) steuerfrei ist.

In solcher Fall liegt berufungsgegenständlich vor. Die übrigen in der Berufung angeführten EuGH-Urteile sind zu etwas anders gelagerten Sachverhalten ergangen und deswegen nicht maßgeblich. Selbst wenn das Urteil BLP Group nicht ergangen wäre und die übrigen Urteile (grundsätzlich) anzuwenden wären, wäre der Vorsteuerabzug zu versagen. Dies deshalb, weil im Beitrittszeitpunkt ein Vorsteuerabzug für besagte Leistungen zweifelsfrei nicht zustand. Diese Rechtslage durfte beibehalten werden. Da diesbezüglich keine Änderungen des UStG erfolgt sind, ist dieser Vorsteuerausschluss auch beibehalten worden.