

USt und Vermietung**Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur bei unterjähriger Änderung der Verhältnisse bei (vermieteten) Gebäuden**

Wenn ein Zusammenhang zu steuerpflichtigen Umsätzen gegeben ist, muss auch das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben sein

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Vermietet ein Unternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG Grundstücke, so ist diese Vermietung unecht steuerbefreit. Der Unternehmer kann jedoch – nach seinem Belieben – nach § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optieren, hat den Umsatz dann also mit 20% zu versteuern. Erfolgt jedoch eine Vermietung von Grundstücken, die Wohnzwecken dienen, so ist dieser Tatbestand aus § 6 Abs. 1 Z 16 UStG ausgenommen, sodass grundsätzlich ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt, der zufolge § 10 Abs. 2 Z 4 UStG jedoch mit dem reduzierten Steuersatz von 10% zu versteuern ist. Veräußert der Unternehmer das Grundstück, so ist dieser Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei, wobei jedoch nach § 6 Abs. 2 UStG wiederum zur Regelbesteuerung optiert werden kann. Ex logo ist diese Option nur einmal ausübbar. Der Vorsteuerabzug nach § 12 UStG steht nur insoweit zu, als die Vorleistungen mit steuerpflichtigen Umsätzen oder aber echt steuerbefreiten Umsätzen¹⁾ in Verbindung stehen. Im Falle eines Zusammenhanges mit unecht steuerbefreiten Umsätzen ist nach § 12 Abs. 3 UStG kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben.

Ist im ersten Jahr, also in jenem Jahr, in dem der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann, eine Nutzung teilweise für steuerpflichtige, teilweise für unecht steuerbefreite Umsätze gegeben, so sind die Vorsteuern entweder nach § 12 Abs. 4 UStG den jeweiligen Umsätzen zuzuordnen, oder aber nach dem Umsatzverhältnis zu aliquotieren.

Ergibt sich in den Folgejahren eine Änderung der Verhältnisse, so ist für Anlagevermögen nach § 12 Abs. 10 UStG bei Grundstücken innerhalb einer zehnjährigen Berichtigungsfrist (9 Jahre nach dem Ablauf des ersten Jahres) die Vorsteuer in Höhe von 1/10 pro Jahr zu korrigieren. Für Umlaufvermögen ist § 12 Abs. 11 UStG einschlägig.

Fraglich ist nun zum einen, welche Vorsteuerabzüge bzw. Vorsteuerkorrekturen erfolgen, wenn im ersten oder in einem Folgejahr zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Vermietungen gewechselt wird.

Insbesondere ist interessierend, was zu gelten hat, wenn bereits im ersten Jahr nach der Vornahme steuerpflichtiger Umsätze eine unecht steuerbefreite Grundstücksveräußerung erfolgt oder aber, wenn diese Veräußerung in einem der Folgejahre durchgeführt wird.

In der Folge wird daher bei Veräußerungen immer davon ausgegangen, dass die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG zum Tragen kommt und von der Option nicht Gebrauch gemacht wird²⁾.

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

¹⁾ In der Folge wird nur zwischen steuerpflichtigen und (unecht) steuerbefreiten Umsätzen unterschieden. Echt befremte Umsätze und nicht umsatzsteuerbare Umsätze werden mangels Problemrelevanz nicht mehr erwähnt.

²⁾ Es soll in diesem Zusammenhang nicht diskutiert werden, unter welchen Voraussetzungen die Geltendmachung der Option für Grundstücksveräußerungen wirtschaftlich sinnvoll ist oder nicht; vgl. hierzu jedoch *Prodinger*, *Liegenschaften*², 314 ff. m. w. H.

1. Gemischte Vermietung im Jahr der Anschaffung

1.1. Gleichzeitige gemischte Umsätze

- *Beispiel 1:*

Im Jahr 01 wird ein Gebäude errichtet, danach werden Einheiten teilweise zu Wohnzwecken, teilweise zu anderen Zwecken ohne Geltendmachung der Option vermietet.

- *Lösung 1:*

Dies ist der klassische Fall der Vorsteueraufteilung. Die Vorsteuern sind nur insoweit abzugsfähig, als sie auf steuerpflichtig vermietete Einheiten entfallen, im Restbetrag jedoch nicht. Nunmehr können einerseits die Vorsteuern anteilig den entsprechenden Vermietungsumsätzen zugeordnet werden. Soweit nämlich Teile der Aufwendungen dem steuerpflichtigen oder dem steuerfreien Bereich ausschließlich zugerechnet werden können (z. B. die Renovierung eines Geschäftsraumes), kann auch die direkte Zuordnung erfolgen. Die übrigen Aufwendungen (z. B. Außenanstrich) können nach einem anderen Verhältnis (z. B. Fläche, umbauter Raum) zugeordnet werden³⁾.

Andererseits kann auch nach den Verhältnissen der Umsätze zugeordnet werden.

Augenscheinlicher Zweck der Bestimmung ist es, dem Unternehmer auch bei der Vornahme von unecht steuerbefreiten Umsätzen in einem Veranlagungszeitraum (also in einem Kalenderjahr, allenfalls in einem abweichenden Wirtschaftsjahr) den Vorsteuerabzug insoweit zuzugestehen, als steuerpflichtige Umsätze durchgeführt werden.

1.2. Zeitlich folgende gemischte Umsätze

- *Beispiel 2:*

Ein Gebäude wird im Jahr 01 errichtet und der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Danach wird das Gebäude für einige Monate steuerpflichtig, für die restlichen Monate des Jahres 01 steuerfrei vermietet.

- *Lösung 2:*

Auch in diesem Fall kann nichts anderes gelten als im Beispiel 1. Der Beurteilungszeitraum ist unstrittigermaßen der Veranlagungszeitraum⁴⁾.

Nach den UStR 2000⁵⁾ gelten die Vorschriften über die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nicht nur für die Berechnung der Steuer eines Veranlagungszeitraumes, sondern auch für die Berechnung der Steuer eines Voranmeldungszeitraumes. Der Aufteilung der Vorsteuerbeträge sind jeweils die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungs- oder Voranmeldungszeitraumes zugrunde zu legen. Es ist jedoch auch möglich, dass der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen den gesamten Vorsteuerabzug erst in der Erklärung für den Veranlagungszeitraum geltend macht.

1.3. Endgültige Verhältnisse

Daraus ergibt sich nun, dass letztlich – klarerweise – die Verhältnisse des gesamten Veranlagungszeitraumes entscheidend sind. Es soll daher hinsichtlich des Vorsteuerabzuges nicht (innerhalb eines Veranlagungszeitraumes) auf die sehr punktuellen Verhältnisse zu einem bestimmten Zeitpunkt, etwa eines Voranmeldungszeitraumes oder gar eines einzigen Tages, so etwa der Leistungserbringung an den vermietenden Unternehmer, ankommen. Überspitzt formuliert steht der Vorsteuerabzug nicht etwa deshalb zu, weil an einem einzigen Tag eine steuerpflichtige Vermietung vorgenommen wurde, wenn sonst unecht befreit vermietet wird.

Andererseits ist es Sinn der einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume, auf die in diesen Zeiträumen anfallenden Verhältnisse abzustellen. Klarerweise können in den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen, jedenfalls mit Ausnahme des letzten Voranmeldungszeitraumes, nicht die Verhältnisse des gesamten Veranlagungszeitraumes bekannt sein. Wenn auch richtig ist, dass hinsichtlich des Vorsteuerabzuges auf die wahrscheinlichen Verhältnisse abzustellen ist⁶⁾, so muss doch innerhalb des

³⁾ Vgl. hiezu *Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 12 Anm. 470.

⁴⁾ Vgl. z. B. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 12 Tz. 465; ebenso *Kolacny/Mayer*, § 12 Anm. 37.

⁵⁾ UStR 2000 12.4.1 Rz. 2011.

⁶⁾ Vgl. z. B. *Ruppe*, § 12 Tz. 164.

Voranmeldungszeitraumes eine Variante – eben die wahrscheinlichste – gewählt werden. Treten die Annahmen der gewählten Variante eben nicht ein, so ist in der Folge im Rahmen der Jahreserklärung bzw. allenfalls schon in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen eine entsprechende Korrektur durchzuführen und sind die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen.

Soweit daher in der zitierten Auffassung von *Scheiner/Kolacny/Caganeck*⁷⁾ die (offensichtlich räumliche) teilweise Vermietung für steuerpflichtige und steuerfreie Zwecke zur entsprechenden Aufteilung der Vorsteuern führt, kann für eine gemischte Verwendung eines Gebäudes in zeitlicher Hinsicht nichts anderes gelten. *Ruppe* führt im Rahmen der (unten zu behandelnden) Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG auch als Beispiel an⁸⁾, dass bei einer Vermietung mit neun Monaten steuerpflichtig und drei Monaten steuerfrei die Vorsteuer eben nur im Ausmaß von 9/12 zusteht und daher – da in seinem Beispiel der volle Vorsteuerabzug zugestanden hat – ein Viertel der Jahresquote zu korrigieren ist.

Ruppe zieht diesen Schluss jedoch nicht – direkt – für die Aufteilung der Vorsteuern im ersten Jahr. Ganz im Gegenteil ventiliert er, dass im Rahmen des § 12 Abs. 3 UStG nach der herrschenden Auffassung bei Vorsteuern für Leistungen, die nicht laufend verbraucht werden, die Aufstellung in der Jahreserklärung nach den endgültigen Verhältnissen vorzunehmen sei. Als Beispiel wird eine Veräußerung des Gebäudes dargelegt⁹⁾.

Nunmehr ist aber unstrittig, dass einerseits die Verhältnisse des Veranlagungszeitraumes zu berücksichtigen sind, andererseits es geradezu Ausfluss des § 12 Abs. 4 und 5 i. V. m. § 12 Abs. 3 UStG ist, dass die Vorsteuern nach dem sich ergebenden Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerbefreiten Umsätzen abzugsfähig sind oder nicht.

Es ist ebenso richtig und wurde oben schon näher begründet, dass nicht auf zufällige Zeitschwankungen innerhalb eines Veranlagungszeitraumes abgestellt wird. Insofern ist tatsächlich auf die „endgültigen“ Verhältnisse des Veranlagungszeitraumes abzustellen.

Gerade das Wort „endgültig“ scheint jedoch missverständlich zu sein. Es wäre mit dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes¹⁰⁾ nicht vereinbar, würde man die endgültigen Verhältnisse dahin gehend interpretieren, dass darauf zu achten wäre, in welchem Verhältnis ein Vorsteuerabzug am letzten Tag des Veranlagungszeitraumes zusteht. „Endgültig“ bedeutet also nicht die letztlichen Verhältnisse in zeitlicher Hinsicht.

Noch präziser: Es handelt sich um keine zeitpunktbezogene Betrachtung im Sinne der zeitlich letzten anfallenden Verhältnisse.

Vielmehr ist „endgültig“ ein zeitraumbezogener Begriff, der eben sämtliche für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse erfassen will. Nachdem der Vorsteuerabzug aber – wie erwähnt – schon auf Grund erstmaliger Verhältnisse eines Voranmeldungszeitraumes geltend gemacht werden kann, müssen spätere Ereignisse auch entsprechend berücksichtigt werden. Insofern es aber hier zu Änderungen kommen kann, stehen die Verhältnisse am Anfang allein deshalb nicht „endgültig“ fest, da eben jener Zeitraum, für den die weitere Wirkung der ursprünglichen Verhältnisse präjudiziert wird (also für den Rest des Veranlagungszeitraumes), noch nicht abgelaufen ist. Endgültig fest stehen die Verhältnisse erst nach Ablauf des gesamten Veranlagungszeitraumes.

Nachdem Zweck des Normengefüges des § 12 UStG¹¹⁾ ist, dem Unternehmer den Vorsteuerabzug insoweit zuzugestehen, als die Vorsteuern mit steuerpflichtigen Leistungen im Zusammenhang stehen, ist die Berücksichtigung sämtlicher im gesamten Veranlagungszeitraum anfallender Umsätze in ihrer Auswirkung auf den Vorsteuerabzug geradezu geboten. Punktuelle Betrachtungen – mögen sie sich zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken, sind hier fehl am Platze.

⁷⁾ § 12 Tz. 470.

⁸⁾ *Ruppe*, § 12 Tz. 211 (4. Beispiel).

⁹⁾ Vgl. hierzu ausführlich unten.

¹⁰⁾ Vgl. auch hierzu ausführlich unten.

¹¹⁾ Zu den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Überlegungen vgl. unten.

2. Gemischte Vermietung im Folgejahr

- *Beispiel 3:*
Ein Gebäude wird im Jahr 01 errichtet und die Vorsteuern zur Gänze abgezogen, da die steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt ist bzw. bereits begonnen wurde. Im Jahr 02 wird von Jänner bis September steuerpflichtig, von Oktober bis Dezember steuerfrei vermietet.
- *Lösung 3:*
Soweit sich in späteren Jahren die Verhältnisse ändern, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblich waren, ist nicht mehr § 12 Abs. 3 i. V. m. § 12 Abs. 4 und 5 UStG ausschlaggebend, sondern vielmehr die Korrektur nach § 12 Abs. 10 (bzw. § 12 Abs. 11) UStG durchzuführen. Soweit es sich um Gebäude des Anlagevermögens handelt, beträgt die Korrektur 1/10 pro Jahr innerhalb einer neunjährigen Betrachtungsperiode, die sich an das Ende des ersten Jahres anschließt¹²⁾.

Wie schon erwähnt, wird der Fall von der Literatur¹³⁾ so gesehen, dass die Verhältnisse im jeweiligen Jahr, im Beispiel also im Jahr 02, insgesamt zu berücksichtigen sind. Da der Vorsteuerabzug zu 9/12 im Jahr 02 zu Recht zugestanden hat, ist er im Ausmaß von 3/12 von 1/10 des gesamten Vorsteuerabzuges zu korrigieren.

Diese Auslegung steht völlig im Einklang mit den oben dargestellten Grundprinzipien des Umsatzsteuerrechtes, da eben auf die Verhältnisse des gesamten Veranlagungszeitraumes abgestellt wird. Es wäre daher nicht vertretbar, aus der Tatsache, dass ab Oktober steuerfrei vermietet wird, zu folgern, dass im Jahr 02 der gesamte Vorsteuerabzug zu korrigieren wäre.

Auch *Kolacny/Mayer*¹⁴⁾ führen aus, dass bei einer späteren Änderung der Vorsteuerabzug auf Grund der geänderten Verhältnisse zu errechnen und dem jeweiligen ursprünglich geltend gemachten (Teil)Betrag gegenüberzustellen ist. Der Differenzbetrag stellt die Rückforderung bzw. die zusätzliche Vorsteuer dar.

Nur im Falle der Veräußerung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung vorzunehmen.

Ähnliches wird wohl auch von *Scheiner/Kolacny/Caganek*¹⁵⁾ mit dem ausdrücklichen Ausschluss der Veräußerung vertreten.

Festzuhalten ist, dass insoweit nach dem Gesetzeswortlaut kein Unterschied zwischen § 12 Abs. 3 und § 12 Abs. 10 UStG ersichtlich ist. Nach § 12 Abs. 3 UStG sind bestimmte Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen, wobei nach § 12 Abs. 4 ein Unternehmer, der neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, bewirkt, die Aufteilung vorzunehmen hat. Beiden Regelungen ist daher gemeinsam, dass der Vorsteuerabzug je nach den Verhältnissen in einem bestimmten Jahr vorgenommen werden soll. Aus § 20 Abs. 1 UStG ergibt sich, dass der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr ist.

Lediglich in der weiteren Wirkungsweise ist ein Unterschied zwischen den beiden Vorschriften festzustellen, wonach im ersten Jahr die gesamte Vorsteuer abgezogen werden kann (oder eben nicht), wohingegen nach § 12 Abs. 10 UStG nur eine anteilige Korrektur in den einzelnen Jahren erfolgt.

Sowohl vom Wortlaut der Bestimmung als auch von der beiden Bestimmungen innewohnenden Teleologie ergibt sich jedoch, dass in beiden Fällen der Unternehmer, der unterschiedliche Umsätze, sei es zeitlich abfolgend oder gleichzeitig durchführt, insgesamt so zu stellen ist, dass der Vorsteuerabzug für das jeweilige Kalenderjahr (den Veranlagungszeitraum) nur im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen zusteht, im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen jedoch nicht.

¹²⁾ Es sei darauf hingewiesen, dass die Korrekturperiode nach § 12 Abs. 10 UStG sich an das Jahr „der erstmaligen Verwendung“ anschließt.

¹³⁾ *Ruppe*, § 12 Tz. 211.

¹⁴⁾ § 12 Anm. 48.

¹⁵⁾ § 12 Rz. 630.

3. Grundstücksveräußerung im Jahr des Vorsteuerabzuges

- *Beispiel 4:*

Ein Gebäude wird im Jahr 01 zur steuerpflichtigen Vermietung errichtet, jedoch noch im Laufe des Jahres 01 steuerfrei veräußert.

In dieser Fallvariante soll nach der wohl herrschenden Auffassung¹⁶⁾ der Vorsteuerabzug zur Gänze versagt werden. Als Begründung wird angeführt, dass sich der Ausschluss vom Vorsteuerabzug auf den ganzen Veranlagungszeitraum beziehe. Wenn daher zunächst der Vorsteuerabzug zugestanden wird, sich aber noch während des Veranlagungszeitraumes die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern, so sei der Vorsteuerabzug eben zur Gänze zu berichtigen. § 12 Abs. 10 oder 11 UStG kämen erst in einem folgenden Veranlagungszeitraum zur Anwendung.

Vorwegnehmend sei erwähnt, dass nach den selben Autoren und ebenso nach *Ruppe*¹⁷⁾ auch im Falle einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG wegen der späteren Änderung der Verhältnisse der Vorsteuerabzug auch im Jahr der Änderung der Verhältnisse zur Gänze nicht zustehen soll¹⁸⁾. Somit scheint es aber für die Interpretation des vorliegenden Sachverhaltes nicht davon abzuhängen, ob im Jahr 01 bereits steuerpflichtige Umsätze durchgeführt werden oder aber nur ein Zusammenhang mit künftigen geplanten steuerpflichtigen Umsätzen gegeben ist.

- *Variante 1:*

Der Unternehmer errichtet im Jahr 01 ein Gebäude mit Vorsteuerabzug, da er ab dem Jahr 02 die steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt. Noch im Jahr 01 wird das Gebäude jedoch veräußert.

In dieser Variante scheint vertretbar, den Vorsteuerabzug zur Gänze auszuschließen, da zwar steuerpflichtige Umsätze geplant sein mögen, niemals aber durchgeführt wurden. Insofern wirkt die steuerfreie Veräußerung eben für den gesamten Veranlagungszeitraum, da der einzige Umsatz, der im Veranlagungszeitraum tatsächlich durchgeführt wurde, die steuerfreie Veräußerung ist.

- *Variante 2:*

Im Jahr 01 wird ein Gebäude unter Vorsteuerabzug errichtet oder erworben und für einige Monate steuerpflichtig vermietet. Noch im Jahr 01 erfolgt eine steuerfreie Veräußerung.

Nach den zitierten Literaturmeinungen, die sich analog aus den zu § 12 Abs. 10 UStG vertretenen Auffassungen auch auf diese Sachverhaltsvariante beziehen, steht im Jahr 01 ebenfalls kein Vorsteuerabzug zu.

*Ruppe*¹⁹⁾ kritisiert diese Auffassung dahin gehend, dass nach der herrschenden Auffassung für Vorsteuern und für Leistungen, die nicht laufend verbraucht werden, die Aufteilung in der Jahreserklärung nach den endgültigen Verhältnissen vorzunehmen sei und § 12 Abs. 10 UStG bloß Änderungen des Verwendungszweckes nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes betreffe. *Ruppe* hält eine unterjährige Korrektur des Vorsteuerabzuges zwar nicht aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 10 UStG ableitbar, nach allgemeinen Grundsätzen aber durchaus vertretbar bzw. geboten, um systemwidrige Effekte zu verhindern.

Er führt als Beispiel ein im Jänner 01 errichtetes und in Betrieb genommenes Gebäude an, das im Dezember 01 bzw. im Jänner 02 verkauft würde. Bei Veräußerung im Dezember 01 würde nach der herrschenden Auffassung gar kein Vorsteuerabzug zustehen, bei der Veräußerung im Jahr 02 jedoch sehr wohl in Höhe von 1/10 für das Jahr 01.

Diese Auffassung scheint allerdings insofern nicht schlagend, als *Ruppe* selbst im Zusammenhang mit § 12 Abs. 10 UStG die Auffassung vertritt, dass bei einer Veräußerung in einem späteren Jahr der Vorsteuerabzug für dieses Jahr zur Gänze nicht zusteht. Insofern würde aber eine Veräußerung im Dezember 02 zum gleichen Ergebnis wie im Jänner 02 führen.

¹⁶⁾ *Kolacny/Mayer*, § 12 Anm. 37; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, § 12 Anm. 425.

¹⁷⁾ § 12 Tz. 222.

¹⁸⁾ Vgl. ausführlich unten.

¹⁹⁾ § 12 Tz. 180.

Festzuhalten ist jedoch, dass die herrschende Auffassung, wonach bei einer steuerfreien Veräußerung im Veranlagungszeitraum wegen der Beurteilung der endgültigen Verhältnisse der Vorsteuerabzug zur Gänze nicht zusteht, nicht haltbar ist.

In diesem Zusammenhang sei zunächst nur darauf hingewiesen, dass – wie schon oben gezeigt – unter der an sich korrekten Annahme der „Verhältnisse des Veranlagungszeitraumes“ nur zu verstehen ist, dass die gesamten Verhältnisse, wie sie sich unter Einbeziehung sämtlicher gesetzter Tatbestände bis zum Ende des Veranlagungszeitraumes ergeben, einzubeziehen sind. Werden aber innerhalb eines Veranlagungszeitraumes gleichermaßen steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze durchgeführt, sei es zur gleichen Zeit, sei es in der zeitlichen Abfolge, so ist eine entsprechende Zuteilung der Vorsteuern eben nach § 12 Abs. 4 und 5 UStG vorzunehmen. Nichts anderes kann aber gelten, wenn zum einen steuerpflichtige Umsätze bereits tatsächlich durchgeführt wurden, zum anderen die steuerfreien Umsätze in einer steuerfreien Veräußerung bestehen. Durchaus zu folgen ist den herrschenden Auffassungen²⁰⁾, wonach die Veräußerung so betrachtet wird, als würde der Unternehmer für den Rest des Berichtigungszeitraumes mit dem Gegenstand nur steuerfreie Umsätze (bei steuerfreier Veräußerung) durchführen. Dies entspricht einfach der Denklöge: Veräußert der Unternehmer im Jahr 01 das Gebäude, so folgt eindeutig, dass er im Jahr 02 und in den Folgejahren nach erfolgter Veräußerung nie mehr steuerpflichtige Umsätze durchführen kann. Insofern wirkt die zeitpunktorientierte Veräußerung tatsächlich zeitraumorientiert für die weiteren Jahre.

Dies sagt jedoch nichts darüber aus, wie die Verhältnisse im Jahr der Veräußerung zu beurteilen sind²¹⁾.

4. Grundstücksveräußerung in einem Folgejahr

- *Beispiel 5:*

Ein Gebäude wird im Jahr 01 unter Vorsteuerabzug errichtet oder angeschafft und sogleich steuerpflichtig vermietet. Im Jahr 02 wird von Jänner bis September ebenfalls steuerpflichtig vermietet. Im Oktober 02 erfolgt eine steuerfreie Veräußerung.

Hier handelt es sich um einen Fall der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG. Nach der herrschenden Auffassung²²⁾ ist im Fall der steuerfreien Veräußerung so vorzugehen, als ob für den restlichen Berichtigungszeitraum nur steuerfreie Umsätze getätigt worden wären. Im Jahr der Veräußerung werden die laufenden Umsätze nicht berücksichtigt. Es ist daher gleichgültig, ob das Wirtschaftsgut am 1. 1. und am 31. 12. eines Kalenderjahres veräußert wird²³⁾.

Auch dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Wie schon gezeigt, stellt § 12 Abs. 10 UStG auf die Änderung der Verhältnisse in einem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr ab. Ebenfalls wurde gezeigt, dass der Wechsel zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Vermietungen in einem Folgejahr zu einer entsprechenden Aufteilung nach § 12 Abs. 10 UStG führt. Keinesfalls ist auch im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 10 UStG auf die endgültigen Verhältnisse dahin gehend abzustellen, dass nur der letzte durchgeführte Umsatz entscheidend wäre.

Dies ergibt sich zum einen aus dem – insofern durchaus im Ergebnis gleich lautenden – Wortlaut der Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG und § 12 Abs. 3 UStG, zum anderen aus der teleologischen Interpretation.

Beispiel 5 ist daher dahin gehend zu lösen, dass im Jahr 01 auf Grund der geplanten und durchgeführten steuerpflichtigen Vermietungen der Vorsteuerabzug zur Gänze zusteht. Im Jahr 02 ist eine Vorsteuerkorrektur dahin gehend durchzuführen, dass für die restlichen 8 Jahre ab dem Jahr 03 jedenfalls eine Vorsteuerkorrektur von 8/10 stattfindet. Im

²⁰⁾ Kolacny/Mayer, § 12 Anm. 48; Ruppe, § 12 Tz. 222; Beiser, RdW 1994, 156 (158).

²¹⁾ Dies gilt gleichermaßen beim Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 3 UStG wie bei der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG.

²²⁾ Kolacny/Mayer, § 12 Anm. 48; Scheiner/Kolacny/Caganek, § 12 Anm. 425; Ruppe, § 12 Anm. 222.

²³⁾ So ausdrücklich Kolacny/Mayer, § 12 Anm. 48.

Jahr 02 findet die Vorsteuerkorrektur jedoch nicht im Ausmaß von 1/10, sondern vielmehr nur nach der Aufteilung der steuerpflichtigen und der steuerfreien Umsätze statt²⁴).

4.1. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Dieses Ergebnis wird auch durch verfassungsrechtliche Überlegungen gestützt. Ein Unternehmer, der im Veranlagungszeitraum (wie im Beispiel 4 also im Jahr 01) etwa für neun Monate steuerpflichtige Vermietungsumsätze durchführt bzw. in einem Folgejahr (wie im Beispiel 5 also im Jahr 02) für neun Monate steuerpflichtige Vermietungsumsätze durchführt und sonach das Gebäude steuerfrei veräußert, ist hinsichtlich der neun Monate langen steuerpflichtigen Umsätze einem anderen Unternehmer gleichzuhalten, der entweder neun Monate lang steuerpflichtige, dann aber steuerfreie Vermietungsumsätze durchführt, oder aber nach dem Ablauf von neun Monaten weitere drei Monate steuerpflichtige Umsätze durchführt. Die unterschiedliche Behandlung führt jedoch dazu, dass in einem Fall dem Unternehmer der Vorsteuerabzug – jedenfalls aliquot – zusteht, im anderen Fall eben zur Gänze nicht.

Nun mag eingewendet werden, dass der Unterschied eben darin gegeben ist, dass in einem Fall eine endgültige Veräußerung erfolgt, in den anderen Fällen jedoch nicht.

Dies ist jedoch nicht ausschlaggebend. Der Gleichheitsgrundsatz ist nach der Judikatur des VfGH nach dem Regelungsziel der Norm auszulegen. Aus § 12 Abs. 3 und 10 UStG geht jedoch klar hervor, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zustehen soll, insoweit er steuerpflichtige Umsätze durchführt. Unter diesem Aspekt sind beide Unternehmer hinsichtlich ihres unternehmerischen Handelns jedoch als ident einzustufen. Die spätere – und für spätere Zeiten auch unstrittig wirkende – steuerfreie Veräußerung ändert nichts an der durchgeführten steuerpflichtigen Vermietung. Daher muss für beide Unternehmer gleichermaßen der Vorsteuerabzug für die steuerpflichtige Vermietungstätigkeit zustehen.

4.2. EU-rechtliche Überlegungen

Nach Art. 17 Abs. 1 der 6. MWSt-Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Art. 17 Abs. 2 kann der Steuerpflichtige Beträge abziehen, wenn die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Nach Art. 17 Abs. 5 ist bei einem Steuerpflichtigen, der Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für Umsätze verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Die weiteren Bestimmungen enthalten Ausführungen zur Berechnung des jeweiligen Anteiles und des Pro-rata-Satzes.

Nach Art. 20 wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Nach Art. 20 Abs. 2 erfolgt die Berichtigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nach dem Erwerb oder der Herstellung der Güter, wobei die Berichtigung unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erfolgt.

Nach Art. 20 Abs. 3 ist bei einer Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraumes dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre. Die wirtschaftliche Tätigkeit gilt als (...) steuerfrei, wenn die Lieferung steuerfrei ist. Die Berichtigung wird für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen.

²⁴) Zu Aufteilungsüberlegungen siehe unten.

Es zeigt sich also, dass der Gesetzgeber im Wesentlichen die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im gegebenen Zusammenhang umsetzt. In Art. 20 Abs. 3 findet sich die Basis für die Berichtigung im Falle der Lieferung für den Rest des Berichtigungszeitraumes.

In der Richtlinie wird das Recht auf Vorsteuerabzug beim Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen ausdrücklich betont, wohingegen sich nirgends Bestimmungen finden, die dieses Recht im Falle von späteren steuerfreien Umsätzen überproportional – also auch in Bezug auf die an sich steuerpflichtigen Umsätze – beschränken.

Dies wird auch durch die Judikatur des EuGH bestätigt:

So hat der EuGH²⁵⁾ unter Bezugnahme auf frühere Judikatur²⁶⁾ entschieden, dass aus den – bereits zitierten – Grundsätzen der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie abzuleiten ist, dass der Unternehmer durch die Regelungen über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Eine Einschränkung – außerhalb der Beschränkungen der Richtlinie – wäre daher unzulässig.

In einer weiteren Entscheidung²⁷⁾ hat der Gerichtshof – wenn auch in anderem Zusammenhang – wiederum betont, dass der Mechanismus des Vorsteuerabzuges so anzuwenden sei, dass sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht.

In einer anderen Entscheidung²⁸⁾ hat der Gerichtshof wiederum das Recht auf sofortigen Vorsteuerabzug und somit die Zuordnung zum Unternehmen betont. Auch dieser Entscheidung liegt daher der Gedanke zugrunde, dass der Vorsteuerabzug so weit wie möglich zu gewähren ist.

In der Entscheidung vom 4. 10. 1995²⁹⁾ hat der EuGH wiederum die Zuordnungsmöglichkeit von Gegenständen zum Unternehmen betont und damit wiederum die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges, soweit steuerpflichtige Umsätze durchgeführt werden, herausgearbeitet.

Letztlich hat der EuGH³⁰⁾ das Prinzip des Vorsteuerabzuges dahin gehend erläutert, dass der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden. Aus dem Mechanismus des Vorsteuerabzuges ergibt sich, dass er so anzuwenden ist, dass sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht.

Es zeigt sich daher, dass die zitierte Judikatur des EuGH nicht den hier besprochenen Fall ausdrücklich behandelt. Allerdings wird unter Bezugnahme auf die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie mehrfach und eindeutig das Grundprinzip herausgearbeitet, dass immer dort, wo ein (möglicher) Zusammenhang von Vorsteuern zu steuerpflichtigen Umsätzen vorliegt, auch der Vorsteuerabzug zustehen muss. Umgelegt auf den diskutierten Sachverhalt ergibt sich daher, dass in jenen Fällen, in denen der Unternehmer tatsächlich steuerpflichtige Umsätze durchführt, insoweit auch ein Vorsteuerabzug gegeben sein muss. Die nachfolgende steuerfreie Veräußerung kann dies nicht hindern.

5. Berechnung des Vorsteuerabzuges

5.1. Aufteilungsmethoden

Wird ein Grundstück zum Teil steuerpflichtig, zum Teil unecht steuerbefreit vermietet, so können die Aufwendungen zunächst den Bereichen zugeordnet werden, allgemei-

²⁵⁾ EuGH 21. 9. 1988, Rs. C-50/87.

²⁶⁾ EuGH 14. 2. 1985, Rs. C-268/83, „*Rompelman*“.

²⁷⁾ EuGH 8. 3. 1988, Rs. C-1965/86, „*Intiem*“.

²⁸⁾ EuGH 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, „*Lennartz*“.

²⁹⁾ EuGH 4. 10. 1995, Rs. C-291/92, „*Armbrecht*“.

³⁰⁾ EuGH 22. 6. 1993, Rs. C-333/91, „*Sofitam SA*“.

ne Aufwendungen nach einem Schlüssel auf die bestimmten Flächen aufgeteilt werden³¹⁾). Unter den allgemeinen Voraussetzungen ist auch eine Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis nach § 12 Abs. 5 Z 1 UStG bzw. die gemischte Methode nach § 12 Abs. 5 Z 2 UStG möglich.

Soweit ein und dasselbe Objekt teilweise steuerpflichtig, teilweise steuerfrei vermietet wird, wird bei der direkten Zurechnung eine zeitaliquote Aufteilung vertretbar sein. Auch hier kommt die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis in Frage, die wohl – so nicht bei gleich bleibender Miete ohnedies dasselbe Ergebnis erreicht wird – letztlich die exaktere Methode sein wird.

Sinngemäß Gleiches gilt für die Korrektur der Vorsteuern nach § 12 Abs. 10 UStG. Komplizierter ist die Zurechnung der Vorsteuern bei Durchführung eines Grundstücksumsatzes.

Zunächst ist die Methode bei § 12 Abs. 3 UStG und § 12 Abs. 10 UStG letztlich gleich. Für die Vorsteuerkorrektur gilt, dass für Jahre vor dem Grundstücksverkauf der Vorsteuerabzug natürlich erhalten bleibt, während für jedes Jahr nach dem Grundstücksverkauf innerhalb der zehnjährigen Berichtigungsperiode – so die Voraussetzungen des § 12 Abs. 10 UStG vorliegen – die Korrektur von 1/10 der ursprünglich geltend gemachten Vorsteuer p.a. durchzuführen ist. Fraglich ist daher nur das Jahr der Veräußerung.

Soweit Vorsteuern eindeutig mit der Vermietung oder aber der Veräußerung in direktem Zusammenhang stehen, können diese entsprechend zugeordnet werden.

Der größte Block werden freilich Vorsteuern aus der Anschaffung oder Herstellung sein. Diese fließen nun sowohl in die Vermietung als auch in die Veräußerung direkt ein.

Grundsätzlich zulässig wird eine Verteilung nach dem Umsatzverhältnis sein. Soweit die Aufteilung nach § 12 Abs. 4 und 5 UStG vorzunehmen ist, mag dieses Ergebnis auch sachgerecht sein.

Im Falle der Vorsteuerkorrektur ist das Ergebnis deshalb problematisch, da ja nur eine anteilige Korrektur in einem Jahr vorzunehmen ist, die restliche Korrektur durch die Veräußerung ja ohnedies stattzufinden hat. Insofern würde aber die Veräußerung auch im Jahr der Veräußerung überproportional berücksichtigt werden. Nicht undenkbar erscheint es daher, dass im Jahr der Veräußerung eine Zeitaliquotierung vorgenommen wird³²⁾.

Allerdings ist einzuräumen, dass diese Lösung – letztlich und sehr undogmatisch gesprochen – präjudiziert, dass das gesamte Objekt auch vermietet ist, also zur Erzielung der steuerpflichtigen Umsätze beiträgt. Geht man nämlich davon aus, dass die vom Gesetzgeber eingeführte Korrekturfrist für Grundstücke ausdrücklich 10 Jahre beträgt, so zeigt sich, dass hier eben eine bestimmte Nutzungsfrist kalkuliert wird. Diese korreliert ja annähernd mit jener Zeit, in der durch Mieteinnahmen der Immobilienpreis erzielt werden soll³³⁾. Wenn daher in einem bestimmten Jahr einerseits das gesamte Objekt durch die Vermietung zu steuerpflichtigen Umsätzen führt, andererseits die Veräußerung ja schon durch § 12 Abs. 10 UStG ex lege zu einer Aliquotierung von 1/10 führt, so führt die weitere Zeitaliquotierung im Jahr der Veräußerung zu einer letztlich recht treffenden Zuordnung von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen zu dem Grundstück und somit zu den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Diese Lösung nähert sich daher einer Aufteilung nach der Wertschöpfung an, die nach dem VwGH³⁴⁾ im Gesetz keine Deckung finden soll.

³¹⁾ Vgl. *Scheiner/Kolacny/Cagane*, § 12 Tz. 470.

³²⁾ Denkbar wäre auch, den Umsatz noch im Verhältnis der ausstehenden Zehntel zu aliquotieren.

³³⁾ Man setzt in der Praxis etwa das Elf- bis Dreizehnfache des jährlichen Mietertrages als Kaufpreis der Immobilie an.

³⁴⁾ VwGH 6. 3. 1989, 87/15/0087.

Berücksichtigt man jedoch, dass eine Aliquotierung – wie gezeigt – sowohl aus dem Telos als auch aus verfassungs- und europarechtlichen Überlegungen geboten ist, muss eine systemgerechte Lösung gefunden werden.

Gegen die reine Umsatzaliquotierung spricht, dass sich im Jahr der Korrektur der volle Veräußerungserlös sehr stark auswirkt, obschon dieser ohnedies in den Folgejahren voll berücksichtigt wird. Dies deutet eher in die Richtung einer Zeitaliquotierung. Allenfalls könnte überlegt werden, im Rahmen einer gewichteten Durchschnittsrechnung die Zeitaliquotierung mit der Umsatzrechnung zu verbinden³⁵⁾.

Erfolgt die Veräußerung im ersten Veranlagungszeitraum, so kann zum einen wieder eine Umsatzaliquotierung vorgenommen werden. Allerdings würde dies gegenüber der Vorsteuerkorrektur eine Überbetonung der steuerpflichtigen Umsätze bedeuten.

Eine reine Zeitaliquotierung im Veranlagungszeitraum ist hingegen abzulehnen. Die laufenden Umsätze würden völlig überbetont werden. Dies zeigt sich daran, dass eine Veräußerung zum 31. 12. 01 nach einer direkten Zeitaliquotierung den vollen Vorsteuerabzug zur Folge hätte, während die Veräußerung am 1. 1. 02 zu nur 10% Vorsteuerabzug führen würde.

Sinnvoll erscheint hingegen eine Umsatz-, Zeit- oder gemischte Aliquotierung im Veranlagungszeitraum in Bezug auf 1/10 zuzüglich eines nicht abzugsfähigen Anteiles von 9/10.

Nunmehr mag dies nicht direkt aus § 12 Abs. 3 und 4 UStG ableitbar sein. Entscheidend ist jedoch eine sachgerechte Aufteilung unter Berücksichtigung, dass die Veräußerung tatsächlich zur Folge hat, dass in späteren Jahren keine anderen Umsätze mit dem Grundstück durchgeführt werden können. Aus § 12 Abs. 10 UStG sind jedoch klare Vorstellungen des Gesetzgebers ableitbar, in welchem Zeitraum eine derartige Korrektur der Vorsteuer noch sinnvoll erscheint und in welcher Form dem Gebot des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Leistungen sachgerecht nachgekommen wird. Insofern strahlen die Wirkungen dieses Paragraphen aber auch auf § 12 Abs. 3 und 4 UStG aus. Weiters ist zu berücksichtigen, dass die reine Umsatzaliquotierung nach § 12 Abs. 5 Z 1 UStG immer nur ein Hilfsmittel gegenüber § 12 Abs. 4 UStG ist, das überdies dann nicht angewendet werden darf, wenn die Grenzen nach § 12 Abs. 6 UStG überschritten werden. Schließlich ist im Gesamtzusammenhang anzumerken, dass der Gesetzgeber nach § 15 Abs. 3 UStG Grundstücksumsätze als Hilfsgeschäfte bei der Vorsteueraufteilung nach § 12 Abs. 5 Z 2 UStG ausnimmt und sohin anerkennt, dass unter gewissen Voraussetzungen die umsatzmäßige Einbeziehung des – meist relativ hohen – Veräußerungserlöses zu unbilligen Ergebnissen führen würde.

In Anbetracht dieser Grundsätze des Umsatzsteuerrechtes und der oben ausführlich dargestellten teleologischen und verfassungs- und europarechtlichen Notwendigkeiten scheint einer Zeitaliquotierung im Veranlagungszeitraum bei Heranziehung der Grundsätze des § 12 Abs. 10 UStG für fiktive Restzeiten der Vorzug zu geben zu sein. Diese Lösung hat auch den Vorteil der Verwaltungsvereinfachung für sich. Nur wenn die Umsatzverhältnisse atypisch abweichen, sollte die gewichtete Aliquotierung herangezogen werden.

5.2. Berechnungen

Diese Überlegungen sollen anhand einiger Beispiele erläutert werden:

- *Beispiel 6:*
Der Unternehmer schafft am 1. 1. 01 ein Gebäude um $100 + 20 \text{ USt} = 120$ an und vermietet es bis zum 30. 9. 01 (02) um eine Miete von 10 für 9 Monate steuerpflichtig. Am 1. 10. 01 (02) erfolgt die steuerfreie Veräußerung um 100.

³⁵⁾ Siehe die Rechenbeispiele unten.

5.2.1. Umsatzaliquotierung

(01) Die Vorsteuer ist im Ausmaß von 100/110, also von 18,18 nicht abzugsfähig.

(02) Die Vorsteuer ist im Jahr 02 zu 100/110 von 1/10 von 20, also von 1,82 zu korrigieren. Hierzu kommt noch die Korrektur für die Jahre 03 – 10 (jeweils 2). Die Gesamtkorrektur beträgt daher 17,82.

5.2.2. Zeitaliquotierung

(01) Für das Jahr 01 ist 1/4 von 1/10 von 20, also 0,5 nicht abzugsfähig. Dazu kommt noch die gedankliche Weiterrechnung für die Jahre 02-10 in Höhe von 18; insgesamt sind also 18,5 nicht abzugsfähig und sohin 1,5 abzugsfähig.

(02) Im Jahr 02 ist 0,5 und für die Jahre 03-10 ein Gesamtbetrag von 16 nicht abzugsfähig. Insgesamt sind daher 16,5 nicht abzugsfähig und 3,5 abzugsfähig.

5.2.3. Gemischte Aliquotierung

(01) Die Vorsteuer ist aufzuteilen im Verhältnis 9 (Monate) x 10 (Umsatz) zu 111 (Restmonate) x 100 (Umsatz), sodass 19,84 nicht abzugsfähig wären.

(02) Die Vorsteuer ist im Jahr 02 zu aliquotieren im Verhältnis 9 x 10 zu 3 x 100, sodass $1,54 + 16 = 17,54$ zu korrigieren sind.

Es zeigt sich also, dass die verschiedenen angerissenen Methoden zu etwas unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Gegen die übermäßige Einbeziehung der Umsätze spricht allerdings auch noch folgende Überlegung. Wird bis zum 31. 12. 01 vermietet und am 1. 1. 02 veräußert, so steht unstrittig 1/10 des Vorsteuerabzuges zu, obwohl das Gesamtumsatzverhältnis nach wie vor 10 (oder etwas mehr) zu 100 beträgt. Wird jedoch am 30. 12. 01 veräußert, hat sich offensichtlich an den Tätigkeiten inhaltlich kaum etwas verändert. Es wäre daher problematisch, durch eine Überbetonung der Umsatzkomponente in fast identen Sachverhaltsvarianten zu stark abweichenden Ergebnissen zu kommen. Hier kommt letztlich auch der Aspekt zum Tragen, dass die Umsatzaliquotierung nach der direkten Zuordnung, die hier durch Hilfsmethoden erreicht werden muss, in den Hintergrund zu treten hat.

6. Zusammenfassung

Tätigt ein Unternehmer im Veranlagungsjahr oder in einem späteren Jahr sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Vermietungsumsätze, so ist die Vorsteuer im jeweiligen Jahr entsprechend zu aliquotieren und zu korrigieren.

Bei einer Veräußerung im ersten Veranlagungsjahr soll der Vorsteuerabzug jedoch zur Gänze nicht zustehen.

Ebenso sollen bei einer Veräußerung in einem späteren Jahr die laufenden Umsätze nicht berücksichtigt werden und somit auch das Jahr der Veräußerung voll in die Korrektur einfließen.

Entgegen der herrschenden Auffassung folgt aus dem Grundprinzip der Umsatzsteuer, dass überall dort, wo ein Zusammenhang zu steuerpflichtigen Umsätzen gegeben ist, auch das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben sein muss.

Dies gilt sowohl für eine Veräußerung im ersten Veranlagungszeitraum als auch bei einer späteren Veräußerung hinsichtlich der Vorsteuerkorrektur.

Dieses Ergebnis wird durch verfassungs- und europarechtliche Überlegungen gestützt.

Hinsichtlich der konkreten Aliquotierung der Vorsteuern scheint einer reinen Zeitaliquotierung der Vorzug zu geben zu sein, außer die laufenden Umsätze weichen von den Veräußerungsumsätzen atypisch ab.