Umsatzsteuer**Umsatzsteuerpflicht bei Vermietung von Gebäudeteilen unter 10 %**

Nach der bisherigen Verwaltungsmeinung führt eine Vermietung eines Gebäudeteiles von unter 10 % zu einem nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Umsatz

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Ist bei einem gemischt genutzten Gebäude der unternehmerisch genutzte Teil geringer als 10 %, so gilt zufolge § 12 Abs. 2 Z 1 UStG ab 1. 2. 2005, dass die Lieferung des Gebäudes nicht als für das Unternehmen ausgeführt wird. Wird ein derartiger Gebäudeteil in der Folge zur Erzielung von Umsätzen verwendet, interessiert die umsatzsteuerliche Behandlung.

1. Rechtslage

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gelten die Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.

Nach lit. b kann der Unternehmer eine Zuordnung nur im unternehmerischen Ausmaß durchführen.

Die Regelung der lit. a gilt nunmehr¹⁾ für sämtliche Wirtschaftsgüter, mithin auch für Gebäude. Wird ein Gebäude daher gemischt genutzt und beträgt der unternehmerisch genutzte Anteil dabei weniger als 10 %, so gilt das gesamte Gebäude als nicht dem Unternehmensbereich zugeordnet. Umgekehrt gilt daher eine Lieferung oder sonstige Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dient.

Als Konsequenz ergibt sich, dass keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit aus der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes bzw. des Grund und Bodens besteht.

Die Bestimmung ist also hinsichtlich ihrer Regelung ident mit § 12 Abs. 2 Z 2 UStG, wonach bestimmte Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Nach Z 1 ergibt sich die Nichtzuordnung im Umkehrschluss, nach Z 2 wird sie direkt dargestellt. Beide Tatbestandsmerkmale sind jedoch gleich geregelt.

Sohin lässt sich folgern, dass bisherige Judikatur- und Literaturlauffassungen zu Z 2 auch zu Z 1 anwendbar sein müssen.

Zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG hat der VwGH²⁾ judiziert, dass in der Bestimmung keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen zu erblicken ist, sondern – im Ergebnis und abweichend vom Wortlaut – eine reine Vorsteuerauschlussbestimmung. Dies ergibt sich daraus, dass nach dem VwGH beim im Erkenntnis gegenständlichen Umbau eines Fahrzeuges eine Vorsteuerkorrektur und kein Eigenverbrauch stattfindet. Auch im Vorlagebeschluss vom 22. 9. 1990³⁾ verweist der VwGH auf diese Überlegung. Begründend wird auf *Ruppe*⁴⁾ verwiesen. Da lediglich eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG ausgelöst werde, betrachte die Judikatur die fiktive nichtunternehme-

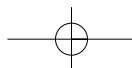
*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Im Unterschied zur Rechtslage vor dem 1. 2. 2005, wo für Gebäude die volle Zuordnung ohne jede Mindestnutzung gegeben war.

²⁾ VwGH 16. 12. 1991, 91/15/0045.

³⁾ VwGH 22. 9. 1999, 98/15/0136.

⁴⁾ UStG², § 12 Tz. 214 f. (entspricht *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz. 214 f.).



rische Sphäre nach § 12 Abs. 2 Z 2 UStG für die Anwendung des Eigenverbrauchstatbestandes als unternehmerische Sphäre.

Es soll nun für Zwecke der weiteren Überlegungen dahingestellt bleiben, ob dieser Judikatur tatsächlich zu folgen ist. Wenn nämlich Lieferungen und Leistungen, die nicht für das Unternehmen als ausgeführt gelten, trotzdem dazu führen, dass der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wird, mögen sich – gerade hinsichtlich Z 1 – Auswirkungen bei der Zuordnung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter ergeben.

Für die geltende Rechtslage zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG spricht die gemeinschaftsrechtliche Deckung der Bestimmung jedoch klar für eine reine Vorsteuerauschlusswirkung.⁵⁾ Nach der 6. MwSt-RL müsste an sich auch bei einer noch so geringen unternehmerischen Nutzung der volle Vorsteuerabzug gegeben sein. Die österreichische Bestimmung beruht auf einer Vereinfachungsregelung nach Art. 29 der 6. MwSt-RL und auf einer Ermächtigung des Rates vom 13. 12. 2004.⁶⁾

Die Entscheidung lautet in ihrem Art. 1:

„Die Republik Österreich wird ermächtigt, abweichend vom Art. 17 Abs. 2 der RL 77/388/EWG den Abzug der Mehrwertsteuer auf Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen auszuschließen, die mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden.“

Daraus erhellt, dass Österreich zu einer reinen Vorsteuerauschlussbestimmung ermächtigt wurde und keine Änderung in der Zuordnung zum Unternehmen gegeben ist. Insofern ist aber – auf Basis der Judikatur des VwGH – sowohl in Z 1 als auch in Z 2 eine reine Vorsteuerauschlussbestimmung zu sehen.

Zusammenfassend ergibt sich daher in Analogie zur Judikatur des VwGH zu § 12 Abs. 2 Z 2 UStG für § 12 Abs. 2 Z 1 UStG, dass ein Vorsteuerabzug bei Nichterreichung eines unternehmerischen Zweckes von 10 % gar nicht zusteht, auch nicht insoweit, als (voraussichtlich) eine unternehmerische Verwendung gegeben ist.

2. Sachverhaltskonstellationen

Ausgegangen sei nunmehr von einem Gebäude, in dem ein Raum zu – anerkannter – unternehmerischer Tätigkeit genutzt wird. Die so gegebene unternehmerische Nutzung ist jedoch weniger als 10 % in Bezug auf das gesamte Gebäude, sodass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG anwendbar ist.

- Fall A:
Der Unternehmer schreibt im Arbeitszimmer mehrere Bücher und erzielt Einkünfte als Schriftsteller.
- Fall B:
Der Unternehmer betreibt im Arbeitszimmer das Gewerbe eines Versicherungsmaklers.
- Fall C:
Der Unternehmer veräußert das Gebäude und damit den Raum.
- Fall D:
Der Unternehmer vermietet den Raum.
- Fall A:
Der Unternehmer verwendet das Arbeitszimmer für unternehmerische Zwecke und für die Erzielung von steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen. Es besteht naturgemäß ein Zusammenhang des Arbeitszimmers mit den Umsätzen. Der Zusammen-

⁵⁾ Vgl. EuGH 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, *Lennartz*.

⁶⁾ Entscheidung des Rates vom 13. 12. 2004, ABl. Nr. L 371 vom 18. 12. 2004, 47.

hang ist aber nur ein mittelbarer. Genauso ist der Zusammenhang gegeben mit Arbeitsmitteln, die der Schriftsteller verwendet, mit Reisekosten zur Recherche für seine Werke, mit Nachrichtenaufwand etc.

Im Falle eines bloß mittelbaren Zusammenhanges hat die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG keine Auswirkungen auf die Behandlung des vom Unternehmer erzielten Umsatzes. Der Umsatz als Schriftsteller ist daher umsatzsteuerpflichtig, mag auch für das Gebäude im unternehmerisch genutzten Teil kein Vorsteuerabzug zugestanden haben.

Die gleiche Behandlung ergäbe sich auch nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG. Verwendet etwa der Schriftsteller anerkanntermaßen einen PKW unternehmerisch, so steht ihm für den PKW kein Vorsteuerabzug zu, ohne dass daraus an der Steuerbarkeit und Steuerpflicht seiner Umsätze als Schriftsteller gerüttelt würde. Auch hier ist der Zusammenhang nicht direkt gegeben.

- Fall B:

Die Sachverhaltslage ist ident zu Fall A. Da die Umsätze als Versicherungsmakler unecht steuerbefreit sind, entfällt auf die Umsätze eben keine Umsatzsteuer und ist auch deshalb kein Vorsteuerabzug gegeben. Die unechte Steuerbefreiung der erzielten Umsätze ändert aber nichts an der systematischen Einordnung des Arbeitszimmers.

- Fall C:

Wird ein Gegenstand mit weniger als 10%iger unternehmerischer Nutzung veräußert, so ist die Veräußerung steuerfrei. Dies ergibt sich aus Art. 13 Teil B lit. c der 6. MwSt-RL.⁷⁾

Nach dieser Bestimmung sind die Lieferungen von Gegenständen steuerbefreit, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Art. 17 Abs. 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen waren. Da – wie erwähnt – die Ermächtigung des Rates ein Abweichen von Art. 17 Abs. 2 bedeutet, ist Art. 17 Abs. 6 insofern anwendbar.

Es ergibt sich daher, dass die Veräußerung des Gebäudes auch hinsichtlich des untergeordneten Anteiles nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Dabei ist im Ergebnis egal, ob man eine Steuerfreistellung oder eine Nichtsteuerbarkeit des Umsatzes annimmt.

Diese Rechtsfolge ist wiederum analog der Rechtsfolge zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG, wonach auch die Veräußerung eines PKW nicht der Umsatzsteuer unterliegt.⁸⁾ Auch die Verwaltung⁹⁾ geht davon aus, dass die Veräußerung des Kfz nicht steuerbar ist.

Diesen Rechtsauffassungen ist zu folgen.

- Fall D:

Im Fall D wird der Raum nunmehr insofern nicht – wie im Fall C – selbst disponiert, als er endgültig veräußert wird. Es ergibt sich jedoch auch ein Widerspruch zu den Fällen A und B, wo nur ein indirekter Zusammenhang zur Einkunftserzielung gegeben war.

Der Zusammenhang im Fall D ist ganz offensichtlich ein deutlich engerer, ja substanziellerer als in den Fällen A und B. Denkt man sich nämlich in den Fällen A und B den Arbeitsraum weg, so kann der Schriftsteller bzw. Versicherungsmakler weiterhin seine Umsätze erzielen. Er muss sich diesfalls nur einer anderen Arbeitsgelegenheit bedienen, so etwa ein eigenes Büro ankaufen oder anmieten, eine Bürogemeinschaft eingehen, oder aber auch zu Hause, etwa am Küchentisch, arbeiten.

Im Fall C wäre das Wegdenken nicht möglich; das Vorhandensein des Gebäudeteiles ist *conditio sine qua non* für die Veräußerung. Gibt es keinen Gebäudeteil, kann dieser evidenterweise nicht veräußert werden.

⁷⁾ So auch *Ruppe*, § 12 Tz. 86/4 und 86/7.

⁸⁾ Vgl. *Ruppe*, § 12 Tz. 129; weiters *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 1997, 420 mit Verweis auf EuGH 25. 6. 1997, Rs. C-45/95, *Kommission/Italien*.

⁹⁾ UStR 2000, Rz. 1931.

Gleiches gilt aber auch für die Vermietung: Denkt man sich das Zimmer weg, so kann dieses auch nicht einem Vermietungsumsatz zugeführt werden. Das Vorhandensein des Raumes ist daher *conditio sine qua non* für die Erzielung eines Umsatzes.

Es ist daher ein direkter Zusammenhang wie bei der Veräußerung und nicht ein indirekter Zusammenhang gegeben.

Daher könnte man meinen, dass die Vermietung des Raumes jedenfalls nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Dagegen sprechen wohl zwei Überlegungen: Betrachtet man die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gerade auf Basis der Ermächtigung des Rates und in Analogie zur Judikatur des VwGH zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG als reine Vorsteuerausschlussbestimmung, so gilt der unternehmerisch genutzte Anteil – entgegen dem Wortlaut der Bestimmung – doch als dem Unternehmen zugeordnet. Wird aber ein Unternehmensteil unternehmerisch genutzt, so spricht dies wohl für die Umsatzsteuerbarkeit und für die Umsatzsteuerpflicht des Vorganges.¹⁰⁾

Weiters gilt Art. 13 Teil B lit. c der 6. MwSt-RL direkt offensichtlich nicht, da danach nur die Lieferung von Gegenständen befreit ist, bei der Vermietung aber eine sonstige Leistung vorliegt. Andererseits wurde vom EuGH stets die Neutralität der Umsatzsteuer betont und ausgeführt, dass grundsätzlich eine vollständige Entlastung in der Unternehmerkette durch Gewährung des Vorsteuerabzuges gegeben sein muss. Würde man Art. 13 Teil B lit. c der 6. MwSt-RL nun eng auslegen, so wäre die Neutralität gerade nicht gegeben. Es ist nicht einzusehen, warum eine bloße Vereinfachungsbestimmung zwar zum Verlust des Vorsteuerabzuges, nicht aber zur Steuerfreiheit für die korrespondierenden Umsätze führen soll, wenn der Zusammenhang zwischen Vorsteuer und Umsatzsteuer, wie gezeigt, ein direkter ist.

Mit anderen Worten kann der Vereinfachungscharakter ja nur gerade damit argumentiert werden, dass sich an einem nur geringfügig unternehmerisch genutzten Gebäudeteil keine großen umsatzsteuerlichen Auswirkungen anhängen sollen. Dann wäre es aber nur konsequent, sowohl einen Vorsteuerabzug zu verneinen als auch die folgenden direkten Umsätze nicht zu versteuern.

Weiters sei erwähnt, dass die nur geringfügige unternehmerische Nutzung von unter 10 % isoliert betrachtet ja nicht zu einem unbedeutenden Wirtschaftsgut führen muss: Entschließt sich etwa jemand, in einem Gebäude mit einer Wohnfläche von 500 m² eine kleine Zweizimmerwohnung mit knapp 50 m² zu vermieten, so stellt diese Vermietung ja durchaus einen wirtschaftlich bedeutenden Faktor dar. Niemand käme auf die Idee, bei der Vermietung einer isoliert erworbenen 50-m²-Wohnung, die insofern zu 100 % unternehmerisch genutzt wird, eine Zuordnung zum Unternehmen nicht zuzulassen. Will man also den Vereinfachungscharakter nicht anerkennen, so wäre die gemeinschaftsrechtliche Deckung der Ermächtigung fraglich.

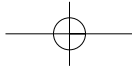
*Ruppe*¹¹⁾ kann hinwiederum einer Analogie zur Veräußerung des Gegenstandes deshalb wenig abgewinnen, da in der Rechtsnorm eben ein bloßer Vorsteuerausschluss und keine Zuordnungsbestimmung zu erblicken sei.

Die Frage ist also letztlich nicht ganz eindeutig zu entscheiden; eine letzte Klärung könnte daher allenfalls vor dem EuGH herbeigeführt werden.

Ein Vergleich zur schon öfter diskutierten Rechtslage zu Kfz nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG mag jedoch weitere Klarheit bringen.

¹⁰⁾ Es sei vereinfachend von einer Vermietung zu Wohnzwecken ausgegangen, auf die Problematik der Geschäftsraumvermietung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG und der Option nach § 6 Abs. 2 UStG sei verwiesen.

¹¹⁾ § 12 Tz. 129.



Im Ergebnis führt dieser Vergleich wohl zu einer praktischen Lösung des Problems: Sowohl die Verwaltung als auch die Judikatur sind nämlich zum Kfz einheitlich der Auffassung, dass eine Vermietung des Kfz nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

So hat der VwGH¹²⁾ für den Fall eines (nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Fahrzeuges ausgesprochen, dass die Vermietung eines solchen Fahrzeuges nicht zu steuerpflichtigen Umsätzen führt.

*Caganek*¹³⁾ hat ausgeführt, dass seitens des BMF keine Bedenken bestehen, dass – analog der Veräußerung und des Eigenverbrauches eines zum Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Fahrzeuges – die Vermietung dieses Fahrzeuges nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

*Kolacny/Caganek*¹⁴⁾ führen aus, dass das BMF in der Vermietung eines vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Kfz keinen steuerbaren Vorgang sieht.

Nunmehr wurde aber oben gezeigt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 (lit. b) und Z 1 UStG nur zu vergleichbar sind: In beiden Fällen wird nach dem Wortlaut der Bestimmung ein Gegenstand nicht dem Unternehmen zugeordnet, in beiden Fällen wird darin überwiegend eine Vorsteuerauschlussbestimmung erblickt, und in beiden Fällen werden indirekt damit erzielte Umsätze als steuerbar und im Regelfall steuerpflichtig erachtet, während die Veräußerung als nicht der Umsatzsteuer unterliegend angesehen wird.

Wenn nun die Finanzverwaltung und der VwGH ganz einhellig in der Vermietung eines diesbezüglichen Kfz keinen der Umsatzsteuer unterliegenden Umsatz erblicken, kann für die Vermietung des Gebäudeteiles nichts anderes gelten.

3. Zusammenfassung

- Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG ist für sämtliche Wirtschaftsgüter, sohin auch für Gebäude, ein Vorsteuerabzug nur dann gegeben, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % erreicht.
- Dies ergibt sich aufgrund einer Ermächtigung des Rates im Sinne einer Vereinfachungsbestimmung.
- Die Judikatur erblickt in diesen Bestimmungen nur eine Vorsteuerauschlussbestimmung und keine Zuordnungsbestimmung.
- Die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes mit unter 10 % unternehmerischer Nutzung führt nach Art. 13 Teil B lit. c der 6. MwSt-RL und in Analogie zur Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG nicht zum Anfall von Umsatzsteuer.
- Wird ein derartiger Gegenstand vermietet, liegt ebenfalls ein direkter Zusammenhang zwischen Vorleistung und Umsatz vor. Im Sinne der Neutralität der Umsatzsteuer und der systematischen Stellung spricht daher einiges dafür, den Vermietungsumsatz nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen. Dagegen kann argumentiert werden, dass zum einen der Wortlaut von Art. 13 Teil B lit. c der 6. MwSt-RL dies nicht deckt, zum anderen aufgrund der reinen Stellung als Vorsteuerauschlussbestimmung eine Zuordnung zum Unternehmen doch erfolgt ist und somit die Umsatzsteuerwirkung des Umsatzes gegeben sein müsste.
- Der VwGH und die Finanzverwaltung haben jedoch zur Vermietung eines nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kraftfahrzeuges erkannt, dass der Umsatz nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen ist. In analoger Anwendung müsste dies daher auch für die Vermietung des Gebäudes gelten.

¹²⁾ VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0060.

¹³⁾ ÖStZ 1991, 125.

¹⁴⁾ § 12 Anm. 18.

