

Ertragsteuerliche Vorfragen der Umsatzsteuer

Daniela Hohenwarter-Mayr¹

I. Umsatzsteuer vs Ertragsteuern: Systematische Einordnung und Standortbestimmung

1. Ausgangspunkt der Untersuchung

Thema dieses Beitrages sind die ertragsteuerrechtlichen Vorfragen der Umsatzsteuer, oder allgemeiner, die Schnittstellen zwischen dem Ertragsteuerrecht (EStG, KStG und UmgrStG) einerseits und dem Umsatzsteuerrecht (UStG) andererseits. Dafür ist es in einem ersten Schritt erforderlich, die systembildenden Prinzipien und übergeordneten Wertungen dieser beiden Steuertypen in den Blickpunkt der Betrachtung zu stellen. Denn nur so kann eine Untersuchung der Tragweite ihrer Berührungspunkte gelingen.

2. Prinzipien der Umsatzsteuer

Nach ihrer wirtschaftlichen Belastungskonzeption ist die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer, oder genauer, eine allgemeine Einkommensverwendungssteuer auf das für Konsumzwecke verwendete Einkommen.² Steuergegenstand der USt ist der unternehmerische Umsatz, also die marktmäßige Absatzleistung, wodurch sie rechtstechnisch eine Verkehrssteuer darstellt. Ihr Steuerobjekt³ sind allerdings nicht Akte des Rechtsverkehrs (Verpflichtungsgeschäfte), sondern tatsächliche Vorgänge des Wirtschaftslebens (entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen sowie der Import), somit der allgemeine wirtschaftliche Verkehr.

Das Steuergut der Umsatzsteuer (Belastungsgrund/Belastungskonzeption) ist hingegen die Einkommensverwendung. So ergibt sich aus den gesetzlichen Vorgaben, dass die USt nicht den leistenden Unternehmer, sondern insbesondere über den Vorsteuerabzug den inländischen Letztabbraucher belasten soll. Es soll

¹ Die Autorin dankt MMag. Thomas Ecker und Mag. Kasper Dziurdź für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

² Dies beinhaltet auch die Verwendung von erspartem Einkommen, also die Vermögensverwendung. Vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band II (1993) 894 f; *Ruppe*, UStG Kommentar³ (2005) Einf Tz 35; weiters *Stadie*, UStG Kommentar (2009) Vorbem Rz 17; zum Meinungsstand hinsichtlich der Charakterisierung der Umsatzsteuer als Verbrauch- oder Verkehrssteuer siehe *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (142. Lfg 2010) Einf Anm 97 ff.

³ Verstanden als rechtstechnische Anknüpfung.

somit derjenige mit Steuer belastet werden, der im Inland Einkommen oder Vermögen aufwendet, um Leistungen von Unternehmern zu erwerben.⁴ Diese Belastungskonzeption verwirklicht das UStG indirekt durch die Besteuerung der unternehmerischen Umsätze auf allen Stufen. Intendiert ist jedoch die Überwälzung der Steuer auf den privaten Verbraucher (Steuerträger). Lediglich aus technischen Gründen hält sich das UStG an die Unternehmer als Steuerschuldner.⁵ Als Einkommensverwendungssteuer erfasst die USt letztlich das konsumierte Einkommen, das wiederum als adäquater Gradmesser für die persönliche Leistungsfähigkeit, verstanden als Steuerzahlungsfähigkeit, erachtet wird.⁶ Aus der gegenwärtigen Konzeption der Umsatzsteuer lassen sich dabei folgende Subprinzipien ableiten:⁷

Dem *Unternehmerprinzip* entsprechend bildet die Absatzleistung von Unternehmen den Haupttatbestand der Umsatzsteuer. Leistungen, die nicht von Unternehme(r)n erbracht bzw bezogen werden, unterliegen folglich nicht der Besteuerung. Über den Bezug von unternehmerischen Leistungen wird die Einkommensverwendung am Markt besteuert, die gleichzeitig den wichtigsten – wenn auch nicht einzigen – Ausschnitt des volkswirtschaftlichen Verbrauchs darstellt.⁸ Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist der Wert der Gegenleistung, die der Abnehmer aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten und nicht der Wert der Leistung selbst. Es gilt somit das *Entgeltsprinzip*, was vor dem Hintergrund der USt als Einkommensverwendungssteuer nur konsequent ist. Besteuert wird auch nicht die Person des Unternehmers, sondern die unternehmerischen Umsätze. Indem wirtschaftliche Vorgänge erfasst werden, die die Leistung dem Endverbrauch entgegenführen, wird das Prinzip einer *Objektsteuer* verwirklicht.

Das Prinzip der *Wettbewerbsneutralität* wird insbesondere vom EuGH als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eingestuft und auch vom VfGH unter gleichheitsrechtlichen Aspekten als relevantes Leitprinzip herangezogen. Gleiche Waren und Dienstleistungen sollen ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebsweges steuerlich gleichgestellt werden. Diesem Ziel dient in erster Linie der Vorsteuerabzug. Als rechtstechnisches Prinzip der Umsatzsteuer gilt darüber hinaus das *Territorialitätsprinzip*. Erfasst werden danach nur unternehmerische Absatzleistungen im Inland sowie der Import. Gleichgültig ist daher, ob die Absatzleistung durch einen inländischen oder aus-

⁴ Vgl *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 33 ff.

⁵ Vgl *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 895.

⁶ Vgl *Stadie*, UStG Kommentar, Vorbem Rz 17 mwN; weiters *Englisch*, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in *Seer* (Hrsg), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009) 165 (170 f).

⁷ Dazu *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 40 ff.

⁸ Das Konzept der Einkommensverwendungssteuer wird dadurch aber nicht vollständig verwirklicht. Dies deshalb, weil Aufwendungen von Arbeitnehmern für die Einkommenserzielung (Werbungskosten) der USt unterliegen, obwohl sie keine Form der Einkommensverwendung darstellen.

ländischen Unternehmer ausgeführt wird. Was hingegen den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr anbelangt, liegt der gegenwärtigen Konzeption der Umsatzsteuer das *Bestimmungslandprinzip* zugrunde. Eine international gehandelte Ware soll letztlich die USt-Belastung jenes Landes tragen, in dem sie verbraucht wird.

3. Prinzipien der Ertragsteuern

Demgegenüber knüpft die Einkommensteuer (und auch die Körperschaftsteuer) an das Erwerbseinkommen an. Das Erwerbseinkommen stellt dabei die Summe des am Markt erwirtschafteten Vermögenszuganges dar, den der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit erwirtschaftet hat. Von der Belastungskonzeption her ist die Einkommensteuer damit eine Steuer auf den Vermögenszuwachs. Anders gewendet zielt sie auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in der Phase der Einkommensentstehung ab und stellt folglich eine Ertragsteuer dar.⁹ Gegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen natürlicher Personen oder bei der Körperschaftsteuer das Einkommen der juristischen Personen. Die Person ist somit *der* Bezugspunkt für die Ermittlung des Steuergegenstandes, weshalb die Ertragsteuern auch als Personen- oder Subjektsteuern zu qualifizieren sind. Da nach der Absicht des Gesetzgebers Steuerschuldner und Steuerträger ident sein sollen, gelten die Ertragsteuern als direkte Steuern.¹⁰ Dem Ziel einer Steuer auf die durch das Erwerbseinkommen manifestierte Leistungsfähigkeit nachkommend, basiert die Einkommensteuer (und großteils auch die Körperschaftsteuer) auf folgenden Prinzipien:

Gemäß dem *Universalitätsprinzip* ist die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von allen natürlichen (juristischen) Personen zu entrichten, die über Einkommen als Indikator ihrer Steuerzahlungsfähigkeit verfügen. Idealiter hat die Einkommensteuer dabei das gesamte disponible Einkommen zu erfassen. Neben einem umfassenden Einkommensbegriff erfordert dies aber auch eine gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkommen. Dem *Totalitätsprinzip* entspricht daher am besten die synthetische Ermittlung des Einkommens.¹¹ Wirft man allerdings einen Blick auf die österreichischen Steuervorschriften, lassen sich zahlreiche Abweichungen von diesem Prinzip erkennen. In vielen Bereichen setzen sich mittlerweile analytische Elemente bei der Einkommensermittlung durch.¹²

⁹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I⁹ (2007) Tz 18.

¹⁰ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹, Tz 18.

¹¹ Zur gleichmäßigen Erfassung des Erwerbseinkommens nach dem Universalitätsprinzip und Totalitätsprinzip *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 167 ff; *ders.*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DSTJG 24 (2001) 49 (61 ff).

¹² Jüngst etwa mit der Neustrukturierung der KEST im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 2010/111.

Aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip*¹³ werden in weiterer Folge auch das objektive und das subjektive *Nettoprinzip* abgeleitet.¹⁴ Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht werden, stehen für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung und müssen daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.¹⁵ Soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen und familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, ist eine Steuerzahlungsfähigkeit nicht vorhanden, weshalb das Einkommen in diesem Ausmaß von einem Steuerzugriff ausgespart werden soll.¹⁶ Mit dem Prinzip der *Abschnittsbesteuerung* ist ein weiteres Element der Einkommen- und Körperschaftsteuer angesprochen.¹⁷

4. Unterschiede und Gemeinsamkeiten

Auf den ersten Blick bestehen daher erhebliche Unterschiede zwischen der Einkommensteuer (als Hauptvertreterin der Ertragsteuern) und der Umsatzsteuer, sind sie doch von der Belastungskonzeption her als komplementäre Steuern zu verstehen.¹⁸ Die Einkommensteuer erfasst auf direktem Weg die Erzielung des Einkommens, während die Umsatzsteuer auf indirektem Weg die Verwendung dieses Einkommens besteuert. Die Einkommensteuer rückt als Personensteuer den Einkommensbezieher und sein Einkommen in den Mittelpunkt. Demgegenüber stellt die Umsatzsteuer als indirekte Objektsteuer auf den Unternehmer und die von ihm erbrachten Leistungen ab. Die Einkommensteuer basiert auf dem Universalitäts- und Totalitätsprinzip, die Umsatzsteuer auf dem Territorialitätsprinzip.¹⁹

¹³ Ausführlich dazu *J. Lang*, in *Tipke/J. Lang* (Hrsg), Steuerrecht²⁰ (2010) § 4 Rz 81 ff; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, 97 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I² (2000) 469 ff; insbesondere auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983) 153 ff; *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, 14. ÖJT Band III/2 – Referate und Diskussionsbeiträge (2001) 9 (9 ff); kritisch *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht – Gutachten, 14. ÖJT Band III/1 (2000) 58 (58 ff).

¹⁴ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹, Tz 25; weiters *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (1989) 143; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I², 503. Diese Ansicht vertritt auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999 (98/15/0100), in dem er explizit festhält, dass sich „aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip [...] das objektive Nettoprinzip [ergibt]“. Für das subjektive Nettoprinzip siehe *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹, Tz 26; *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss⁷ (2008) 30 ff; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (1981) 96 ff; VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940.

¹⁵ Siehe Fn 13.

¹⁶ Siehe Fn 13.

¹⁷ Vgl zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0121; so auch VfGH 3.3.1987, G 170/86, G 171/86, G 172/86, VfSlg 11.260. Zum Prinzip der Abschnittsbesteuerung auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 158 ff.

¹⁸ Ausführlich dazu *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 903 ff mwN.

¹⁹ Vgl *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 59 ff.

Bei genauerer Betrachtung und in der Besteuerungspraxis relativieren sich diese Unterschiede jedoch. Gleichzeitig sind die beiden Gesetze enger miteinander verwoben, als man denkt. Liest man sich nämlich das UStG bewusst auf Parallelen oder gar Verknüpfungen mit den ertragsteuerrechtlichen Gesetzen durch, entdeckt man eine Vielzahl von Berührungs punkten. Einige dieser Punkte werden im Rahmen dieses Beitrages herausgehoben und untersucht. Dies vor dem Hintergrund, dass sich Zweifelsfragen in der Gesetzesanwendung oftmals bei Rückbesinnung auf die system tragenden Prinzipien und Wertungen der beiden Steuerarten sowie ihrem Verhältnis zueinander lösen lassen.

II. Ausgewählte rechtliche Berührungs punkte zwischen dem UStG und EStG

1. Aufwandseigenverbrauch und Vorsteuerabzug bei ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen)

1.1. Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG

Eine der augenscheinlichsten rechtlichen Anknüpfungen an das EStG und KStG findet sich gleich zu Beginn des UStG in § 1 Abs 1 Z 2 lit a, dem „Aufwandseigenverbrauch“.²⁰ Nach dieser Bestimmung liegt Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer im Inland Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, welche zwar Zwecken des Unternehmens dienen, die aber nach § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder nach § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG nicht abzugsfähig sind. Ausgenommen davon sind Ausgaben (Aufwendungen) für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die nach § 12 Abs 2 UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten sowie Geldzuwendungen. Eine Besteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG hat auch insoweit zu unterbleiben, als ein Vorgang einen Tatbestand des § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG erfüllt.²¹ Darüber hinaus findet eine Besteuerung nur insoweit statt, als der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ist daher nur in ihrem systematischen Zusammenspiel mit dem Vorsteuerabzug und dabei insbesondere mit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu verstehen.²²

²⁰ Grundsätzlich wird diese Verweisung dynamisch zu verstehen sein. Einschränkungen auf den Rechtsbestand vom 1.1.1995 ergeben sich jedoch aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts. Dazu sogleich.

²¹ Der Aufwandstatbestand steht daher zu den Eigenverbrauchstatbeständen der §§ 3 und 3a UStG in einem Verhältnis der Subsidiarität. Vgl *Wieland*, in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), Kommentar zum UStG 1994 – UStG-ON 2.00 (2010) § 1 Rz 333.

²² Vgl auch *Wieland*, in *Berger et al* (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 337 f.

1.2. Systematisches Zusammenspiel mit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG

Zentrale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die Ausführung der Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers.²³ Die hier zu interessierende Z 2 verneint nun – ihrem Wortlaut nach – *ex lege* die Widmung bestimmter Leistungen für das Unternehmen und schließt damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus.²⁴ Ungeachtet dessen interpretiert der VwGH diese Bestimmung ihrem Zweck entsprechend als bloße Vorsteuerausschlussvorschrift.²⁵ Betroffen sind davon gemäß § 12 Abs 2 Z lit a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte *überwiegend* keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder §§ 8 Abs 2²⁶ und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind. Diese Bestimmung allein lässt allerdings noch keine abschließende Würdigung zu. Dafür ist es in einem ersten Schritt auch notwendig, ihr Verhältnis zu § 12 Abs 2 Z 1 UStG zu klären. Denn nach § 12 Abs 2 Z 1 gelten Leistungen dann für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen somit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. In der Diktion des VwGH liegen hier somit zwei „*einander überlappende Vorsteuersteuerausschlüsse*“ vor.²⁷ In welchem Verhältnis die beiden Normen stehen und wie das dabei hervortretende Konkurrenzverhältnis aufzulösen ist, war lange Zeit unklar. Überwiegend wurde in § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG jedoch lediglich eine Ergänzungsvorschrift²⁸ für jene Fälle gesehen, in denen die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit der Ausgaben (Aufwendungen) unabhängig vom Ausmaß der unternehme-

²³ § 12 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 Z 1 UStG. Nach Art 167 MwStSyst-RL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht. Gemäß Art 168 MwStSyst-RL besteht das Abzugsrecht allerdings nur insoweit, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Das Unionsrecht trennt somit zwischen der Entstehung des Abzugsrechts dem Grunde nach und der Beurteilung des Umfangs des Abzugsrechts der Höhe nach. Zu dieser Unterscheidung und der Vermengung der beiden Ebenen in der Rechtsprechung des EuGH siehe *Achatz*, Die umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Gegenstände – alte und neue Rechtsfragen, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik – GS Quantschnigg (2010) 1 (2 f).

²⁴ Vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 109.

²⁵ Vgl VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056 in Bezug auf lit a sowie VwGH 29.3.2001, 2000/14/0155 unter Verweis auf VwGH 16.12.1991, 91/15/0045 in Bezug auf lit b. Kritisch dazu *Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden – Der Weisheit letzter Schluss?, SWK 2009, S 818 (S 820).

²⁶ Der Verknüpfung mit § 8 Abs 2 KStG soll für Zwecke dieser Untersuchung nicht näher nachgegangen werden. Hierzu sei vielmehr auf die Ausführungen von *Gurtner* in diesem Band verwiesen.

²⁷ VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

²⁸ Vgl *Aigner*, Konsequenzen des EuGH-Urteils in der Rs Puffer für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, taxlex 2009, 261 (262); *Achatz*, VwGH contra EuGH Seeling?, taxlex 2005, 10 (11).

rischen Nutzung des betroffenen Wirtschaftsguts versagt wurde. Z 2 soll demnach nur bei unternehmerisch veranlassten Ausgaben (Aufwendungen) zum Tragen kommen, die durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften des § 20 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind (wie etwa Repräsentationsaufwendungen oder Aufwendungen für Luxuswirtschaftsgüter).²⁹ Anders gewendet soll sich das Abzugsverbot der Z 2 nur auf solche Leistungen beziehen, die nach der Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 1 UStG unternehmerischen Zwecken dienen.³⁰ Misst man § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG aber die Funktion einer Ergänzungsvorschrift bei, liegt auch die Antwort auf die eingangs gestellte Frage nach dem Verhältnis zwischen Z 1 und 2 auf der Hand.

In seinem Erkenntnis vom 28.5.2009 (2009/15/0100) hat der VwGH jedoch entschieden, dass der Vorsteuerausschluss für ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG autonom anzuwenden ist;³¹ also nicht in einer systematischen Wechselbeziehung zur Mischnutzungsregel des § 12 Abs 2 Z 1 UStG steht.³² Dieser „Kunstgriff“ wurde „notwendig“, weil nach Ansicht des EuGH in der Rs *Puffer* der anteilige Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude nach Maßgabe der Rechtslage vor der Novelle BGBI I 134/2003 nur dann richtlinienkonform sein kann,³³ wenn die Vorsteuerausschlussbestimmungen der Ziffern 1 und 2 voneinander unabhängig sind, zwischen ihnen also keine Wechselwirkung besteht. Wäre nämlich § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht autonom anwendbar, so würde sich die aufgrund der Aufgabe des Beibehaltungsrechts iSd Art 176 MwStSyst-RL bestehende Richtlinienwidrigkeit von § 12 Abs 2 Z 1 UStG³⁴ auch auf die

²⁹ *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 111.

³⁰ Ausführlich *Achatz*, taxlex 2005, 11 f.

³¹ VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; in diesem Sinne auch VwGH 8.7.2009, 2009/15/0103, 2009/15/0102 und 2009/15/0101.

³² Vgl auch *Beiser*, Der Vorsteuerabzug für Gebäude – zurück zum UStG 1972! – Eine Weichenstellung durch den VwGH, SWK 2009, S 627 (S 627 ff).

³³ Weil § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG für sich genommen von der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL erfasst ist. Vgl EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 96.

³⁴ EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 90-94. Hier stellt der EuGH letztlich klar, dass die Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG ab dem Inkrafttreten des AbgÄG 1997 (BGBI I 1998/9) nicht mehr durch die Stillstandsklausel des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 176 MwStSyst-RL) gedeckt ist. Zum 1.1.1995 galten nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG „Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden [nur] insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten [waren].“ Mit dem AbgÄG 1997 wurde diese Bestimmung durch die Einführung einer unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemischt genutzter Gebäude oder Grundstücke in § 6 Abs 1 Z 16 UStG ersetzt. Auch dadurch war der Vorsteuerabzug im Ergebnis auf den Anteil der betrieblichen Nutzung des Gebäudes beschränkt. Da die alte und die neue Regelung aber auf unterschiedlichen Grundgedanken beruhen und unterschiedliche Verfahren geschaffen haben, könne die

Z 2 durchschlagen.³⁵ Dies zu bestimmen sei jedoch Sache des nationalen Gerichts.³⁶

Dass die gewählte Auslegung des VwGH nicht selbstverständlich ist und einiges an interpretativer „Kreativität“ erfordert,³⁷ zeigt auch ein Blick in die ältere Kommentarliteratur. So ist nach *Ruppe* § 12 Abs 2 Z 2 UStG richtlinienkonform eng auszulegen. Aufwendungen, die nur deswegen ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähig sind, weil die private Nutzung überwiegt, fallen nicht unter Z 2, sondern seien von der Z 1 erfasst. Andernfalls wäre nämlich das mit dem UStG 1994 gestrichene Überwiegensprinzip für bewegliche Gegenstände über den Umweg der Z 2 erst recht wieder anzuwenden.³⁸ Allerdings wurde mit dem UStG 1994 das Überwiegensprinzip nur für bewegliche Gegenstände abgeschafft. Bei Gebäuden blieb es zunächst bei der ertragsteuerlichen Anknüpfung.³⁹ Dementsprechend wurde der Vorsteuerabzug im Hinblick auf gemischt genutzte Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt wurde, nur für jenen Teil gewährt, der dem Unternehmen diente. In weiterer Folge wurde der Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude mehrfach geändert.⁴⁰ Im Kern verfolgten jedoch all diese Änderungen immer das gleiche Ziel: den anteiligen Vor-

Neuregelung aber nicht jenen Rechtsvorschriften gleichgestellt werden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwStRL in Österreich bestanden haben. Die Versagung des Vorsteuerabzugs kann daher ab 1998 nicht mehr auf die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG gestützt werden.

³⁵ EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 96.

³⁶ EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 97.

³⁷ *Beiser* spricht in diesem Zusammenhang von einer „dogmatisch kreativen Lösung“. *Beiser*, SWK 2009, S 630.

³⁸ *Ruppe*, UStG³, § 12 Abs 2 erster Satz UStG 1972 idF BGBl 645/1977 geändert durch BGBl 154/1988 hatte dabei folgenden Wortlaut: „*Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen.*“ Z 1 enthielt sodann die hiervon abweichende Bestimmung für gemischt genutzte Gebäude. Danach galten „*Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden [...] insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*“ Ebenso als nicht für das Unternehmen ausgeführt galten nach Z 2 lit a „*Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.*“ Mit der Einführung des UStG 1994 (BGBl 208/1994) wurde das Überwiegensprinzip des ersten Satzes von § 12 Abs 2 UStG zugunsten der unternehmerischen Mindestnutzungsquote von 10 % aufgegeben. Hinsichtlich der Behandlung von Gebäuden wurde jedoch die Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG idF UStG 1972 beibehalten. Ebenso unverändert blieb auch § 12 Abs 2 Z 2 lit a.

³⁹ Bis AbgÄG 1997 (BGBl I 1998/9).

⁴⁰ Zur Chronologie siehe VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

steuerabzug für gemischt genutzte Gebäude – wie er bereits im UStG 1972 verankert war – beizubehalten. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994, dem bei einer entsprechenden Interpretation des Begriffes „überwiegend“ zumindest für gemischt genutzte Gebäude ebenso ein anteiliger Ausschluss vom Vorsteuerabzug entnommen werden kann, blieb hingegen über all die Jahre unverändert. Er entspricht heute noch dem UStG 1972.

Vor diesem historisch-teleologischen Hintergrund kann sich die vom VwGH angenommene Autonomie des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG daher lediglich auf Gebäude und Grundstücke beziehen. Dies dürfte insgesamt auch der Intention des VwGH entsprechen, betont er doch in seinem Vorlagebeschluss zur Rs *Puffer* an mehreren Stellen die Handhabung des Vorsteuerausschlusses nach Maßgabe des UStG 1972.⁴¹ Folglich ist davon auszugehen, dass die private Verwendung anderer Gegenstände als Gebäude nicht von der Rechtsprechung des VwGH vom 28.5.2009 berührt wird. Für diese Gegenstände stehen die Vorschriften des § 12 Abs 2 Z 1 und § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nach wie vor in einer Wechselbeziehung, weshalb § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in Bezug auf bewegliche Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % privat verwendet werden, mangels Immunisierung durch die Stillstandsklausel des Art 176 der MwStSyst-RL auch nicht mehr angewendet werden dürfte.⁴²

Abgesehen davon haben sich Einschränkungen des Vorsteuerabzugs bei ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen am Rechtsbestand zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU zu orientieren.⁴³ Da der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bereits bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL für Österreich (also am 1.1.1995) bestanden hat, wird er grundsätzlich als richtlinienkonform erachtet.⁴⁴ Allerdings ist der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL ein materielles Verständnis beizumessen. Nachträgliche Verschärfungen des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug aufgrund einer Auswei-

⁴¹ VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

⁴² Ausführlich *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5.

⁴³ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer (22. Lfg 2009) Artikel 176 MWStSystRL mit Hinweisen auf die Judikatur des EuGH.

⁴⁴ Vgl VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041; ablehnend in Bezug auf gemischt genutzte Gebäude dagegen *Aigner*, taxlex 2009, 263 unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *Uudenkaupungin kaupunki* (EuGH 30.3.2006, C-184/04, Slg 2006, I-3039); *ders*, SWK 2009, S 822 ff; aA, also die Anwendbarkeit der Stillstandsklausel bejahend zB VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0097; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0170; UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05; UFS 20.9.2010, RV/0135-W/06; UFS 30.4.2010, RV/0923-L/04; UFS 3.2.2010, RV/0156-G/08; ebenso *Achatz*, taxlex 2005, 10; *Krumenacker*, Gemischt genutzte Gebäude: Rechtslage bis 2003 und ab 2004, SWK 2010, S 76 (S 76 f); im Ergebnis auch *Sarnthein*, Vorsteuerausschlussbestimmung für Aufwendungen von privatem Wohnungsraum EU-konform, ÖStZ 2009, 348 (349); weiters *Beiser*, SWK 2009, S 629; vgl dazu insbesondere auch EuGH 15.4.2010, C-538/08 und C-33/09, *X Holding* und *Oracle Nederland*, Rn 44 ff.

tung der Abzugsverbote iSd §§ 20 EStG oder 12 KStG sind daher für umsatzsteuerliche Zwecke aufgrund des Anwendungsvorranges im Sinne eines Verböserungsverbots unbeachtlich.⁴⁵ Erachtet man in den von Art 176 MwStSyst-RL erfassten Fällen den Ausschluss vom Vorsteuerabzug als richtlinienkonform, muss dies gleichermaßen für eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach Vorbild des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG gelten, dient diese doch im Grunde genommen lediglich der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs.⁴⁶ Soweit daher die Besteuerung des „Aufwandseigenverbrauchs“ umfangsmäßig der Rechtslage zum 1.1.1995 entspricht, ist ihre Richtlinienkonformität gegeben. Erweiterungen sind dagegen unzulässig und haben unangewendet zu bleiben.⁴⁷ Dies gilt nach hM auch für die Wiedereinführung einer nach dem Versteinerungsdatum aufgehobenen Beschränkung des Vorsteuerabzugs, also für die bloße Rückkehr auf das ursprüngliche Ausmaß des Vorsteuerausschlusses. Mit der (teilweisen) Aufhebung einer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestehenden nationalen Beschränkung des Vorsteuerabzugs hat der betroffene Mitgliedstaat somit sein Beibehaltungsrecht konsumiert.⁴⁸ Dies muss in weiterer Folge auch für eine korrespondierende Eigenverbrauchsbesteuerung gelten.

1.3. Sinn und Zweck der Abzugsverbote im EStG und UStG

Bevor nun auf die einzelnen Abzugsverbote eingegangen werden soll, gilt es zunächst einen Blick auf deren Sinn und Zweck – sowohl im EStG als auch im UStG – zu werfen. Im Anwendungsbereich des EStG hat § 20 die Aufgabe, die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung ausgabenseitig abzugrenzen.⁴⁹ Aufwendungen und Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher (beruflicher) und privater Veranlassung nach näheren Anordnungen gesetzlich versagt.⁵⁰ § 20 EStG soll daher in erster Linie die theoretisch wie praktisch schwierige Abgrenzung der Aufwendungen für die private Lebensführung

⁴⁵ Vgl *Slawitsch*, Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 79 (99); weiters *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger et al* (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 138.

⁴⁶ Dazu auch *Slawitsch*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 99.

⁴⁷ ZB EuGH 8.1.2002, C-409/99, *Metropol und Stadler*, Slg 2002, I-81; vgl auch VwGH 19.12.2002, 2001/15/0093.

⁴⁸ ZB *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer²², Artikel 176 MWStSystRL; *Aigner*, SWK 2009, S 825; in diesem Sinne auch *Achatz*, in *BMF/JKU Linz* (Hrsg), GS Quantschnigg, 5. Zur Problematik der durchgängigen Aufrechterhaltung einer bestehenden Beschränkung im Bereich der Stillstandsklausel des Art 64 AEUV siehe auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 62 ff.

⁴⁹ ZB VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202; vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 3; *Baldauf*, in Jakom EStG⁴(2011) § 20 Rz 1.

⁵⁰ *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 3; *Baldauf*, in Jakom EStG⁴, § 20 Rz 1.

von solchen, die mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängen – und somit durch den Betrieb veranlasst sind⁵¹ oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen⁵² – lösen.⁵³ Den Bestimmungen kommt daher in unterschiedlichem Ausmaß rechtsbegründende Bedeutung zu. Zum Teil schließt § 20 EStG aber auch ganz bewusst an sich abzugsfähige Werbungskosten oder Betriebsausgaben vom Abzug aus oder ergänzt andere Bestimmungen des EStG.⁵⁴

Geht es den ertragsteuerlichen Abzugsverboten überwiegend darum, die einkommensteuerrechtlich relevante Sphäre der Einkommenserzielung von jener der irrelevanten Einkommensverwendung abzugrenzen, besteht der Sinn und Zweck des Aufwandseigenverbrauchs darin, das Wesen der USt als Einkommensverwendungssteuer durchzusetzen.⁵⁵ Auch hier zeigt sich also ganz deutlich der komplementäre Charakter der beiden Steuern. Der Aufwandstatbestand betrifft einerseits betrieblich veranlasste (Sach)Aufwendungen, die wegen eines Zusammenhangs mit der Privatsphäre ertragsteuerlich für nichtabzugsfähig erklärt werden und andererseits Einkommensverwendungen, die wie zB Sachspenden schon aus systematischen Gründen keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind. Im ersten Fall ist die Behandlung als Eigenverbrauch gerechtfertigt, soweit die betrieblich bzw beruflich veranlassten Aufwendungen letztlich dem Unternehmer einen Verbrauch in der Privatsphäre ermöglichen. Im zweiten Fall ist eine Besteuerung gerechtfertigt, soweit der Unternehmer durch seine Aufwendungen einem Dritten aus unternehmensfremden Gründen einen Letztverbrauch ermöglicht.⁵⁶

§ 20 EStG sowie § 1 Abs 1 Z 2 lit a und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG stellen auf „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ ab. Für Zwecke des § 20 EStG wird damit zum Ausdruck gebracht, dass unter die Abzugsverbote nicht nur Geldausgaben aller Art fallen, sondern auch Sachwerte in Form von Wirtschaftsgütern und Leistungen.⁵⁷ Darüber hinaus hat die Bestimmung – trotz ihrer wörtlichen Beschränkung auf Ausgaben und Aufwendungen – auch Konsequenzen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen. So erfordert etwa die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG auch eine Substanzeilung der betroffenen Wirtschaftsgüter in einen Betriebs- und einen Privatvermögensteil.⁵⁸ Genau dieses Begriffsverständnis kann nun aber für Zwecke des § 1

⁵¹ Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG.

⁵² Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG.

⁵³ Vgl auch *Baldauf*, in Jakom EStG⁴, § 20 Rz 1.

⁵⁴ Ausführlich *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 3.

⁵⁵ Vgl *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 385.

⁵⁶ Dazu *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 385.

⁵⁷ So *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (45. Lfg 2009) § 20 Rz 1; weiters *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 3.

⁵⁸ Siehe *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 3, 46 und 73 f; vgl auch *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁴⁵, § 20 Rz 4.

Abs 1 Z 2 lit a UStG nicht uneingeschränkt übernommen werden, weil Geldzuwendungen explizit vom Aufwandstatbestand ausgeschlossen sind und nicht abzugsfähige Geldausgaben (Aufwendungen) für Vorleistungen nicht zum Eigenverbrauch führen. Folglich kann es sich bei „*Ausgaben und Aufwendungen*“ iSd § 1 UStG nur um Minderungen des Unternehmensvermögens durch Wertabgaben in Sachform handeln. Hier wird aber üblicherweise nicht von Ausgaben gesprochen. Maßgebend muss daher sein, ob und wann eine Minderung des Unternehmensvermögens durch die Sachleistung oder Sachverwendung stattgefunden hat.⁵⁹

1.4. Die einzelnen Abzugsverbote und ihre umsatzsteuerlichen Implikationen

1.4.1. Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt – Aufwendungen der Lebensführung im engeren Sinn

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG sind „*[d]ie für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge*“ nicht abzugsfähig. § 20 Abs 1 Z 1 schließt somit nicht bestimmte Arten von Aufwendungen vom Abzug aus, entscheidend ist vielmehr der jeweilige Zweck der Aufwendung. Ist dieser auf die private Sphäre gerichtet (zB eigene Wohnung, bürgerliche Kleidung, normale Lebenshaltungskosten),⁶⁰ dann ist der Abzug schon mangels betrieblicher oder beruflicher Veranlassung iSd §§ 4 und 16 EStG ausgeschlossen.⁶¹ Ist der Zweck der Aufwendung hingegen auf die betriebliche oder berufliche Sphäre gerichtet, hindert § 20 Abs 1 Z 1 den Abzug nicht. Die Bedeutung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG liegt daher in einer ersten Kausalitätsbegrenzung: Einkünfte kann nur jemand erzielen, dessen elementare Lebensbedürfnisse (Nahrung, Wohnung, Kleidung) soweit befriedigt sind, dass er arbeiten kann.⁶² Diese Aufwendungen sind somit eine Voraussetzung der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit und mangels Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar.⁶³ Im Einzelfall ist diese Abgrenzung freilich kasuistisch,⁶⁴ als Kurzformel lässt sich jedoch festhalten, dass Aufwendungen, durch die die eigene Arbeitszeit oder eigene Arbeitskraft erst freigemacht werden soll, zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zählen. Dies auch dann,

⁵⁹ Ruppe, UStG³, § 1 Tz 389.

⁶⁰ Ausführlich dazu mit weiteren Beispielen Reichel/Zorn, in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁴⁵, § 20 Rz 2.

⁶¹ Insofern hat die Bestimmung daher nur einen klarstellenden Charakter. Vgl Kofler, in Doralt (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 8.

⁶² Vgl auch UFS 6.5.2009, RV/2398-W/08.

⁶³ Vgl Kofler, in Doralt (Hrsg), EStG¹¹, § 20 Tz 11.

⁶⁴ Siehe Reichel/Zorn, in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁴⁵, § 20 Rz 2.