

Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs 10 UStG (Anm.: *lex specialis*):

„Ändern sich bei einem **Gegenstand**, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als **Anlagevermögen verwendet** oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung **folgenden** vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen....“

0

Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs 11 UStG:

Ändern sich bei einem **Gegenstand**, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei **sonstigen Leistungen**, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

1

Vorsteuerberichtigung

Hinweis:

Verweis auf „Abs 3“ ist nicht als „ausschließlich“ zu verstehen (vgl. Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel, USt-Kommentar, § 12 Rz 423).

Weitere typische Fälle z.B.: Verwendungsänderung eines vorsteuerabzugsberechtigten PKW (Abs 2), Änderung bei Gebäuden, Gesetzesänderungen (z.B. Elektroautos).

Beispiel: Taxiunternehmer kauft 2016 PKW um 50.000,- + 20% Ust (10.000,-) und nutzt diesen (nur) im ersten KJ. Zu mehr als 20% privat. Positive Vorsteuerberichtigung 2017 bis 2020 je 2.000,- (vgl. § 12 Rz 433 Melhardt/Tumpel, Ust-Kommentar)

2

Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs. 10 UStG	§ 12 Abs. 11 UStG
Anlagevermögen (ab dem Kalenderjahr nach der erstmaligen Verwendung)	Umlaufvermögen, sonstige Leistungen, Anlagevermögen vor Verwendung
innerhalb von 4 Jahren (bei Grundstücken 19 Jahren) pro Jahr 1/5 (bzw. 1/20) Bis 31.3.2012: bei Grundstücken 9 Jahren (1/10)	zeitlich unbegrenzt in voller Höhe (bzw. sachgerechte Aufteilung)

3

Vorsteuerberichtigung

EU-Recht - MWStSystRL

Art 184

Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

Art 185 (Anm.: Betrifft nachträgliche Entgeltsänderungen, § 16)

Art 186

Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest

4

Vorsteuerberichtigung

MWStSystRL

Art 187

(1) Bei **Investitionsgütern** erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von **fünf Jahren** einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden. Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei **Grundstücken**, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung **bis auf 20 Jahre** verlängert werden.

5

Vorsteuerberichtigung

MWStSystRL

Art 187

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.

6

Vorsteuerberichtigung

Normzweck bzw. Grundsätze:

- Sachgerechtes Ergebnis
- Keine rückwirkenden Eingriffe
- Berichtigung ex nunc bei Änderung der Verhältnisse
- Von Amts wegen
- Sowohl zu Gunsten als auch zum Nachteil des Unternehmers

7

Vorsteuerberichtigung

Unterjährige Aliquotierung der Fünftel bzw. Zwanzigstel?

- Gesetzlich im öUStG nicht ausdrücklich geregelt
- Anders § 15a deutsches UStG (viel ausführlicher, Aliquotierung vorgesehen)

Rz 2085 UStR: Liegt in der Veräußerung oder Entnahme selbst eine Änderung der Verhältnisse, so ist die Vorsteuerberichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die Berichtigung kann jedoch auch bereits in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraumes erfolgen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die im Jahr der Veräußerung bzw. Entnahme getätigten **laufenden Umsätze sind nicht zu berücksichtigen.**

8

Vorsteuerberichtigung

Unterjährige Aliquotierung der Fünftel bzw. Zwanzigstel?

Beispiel Rz 2085 UStR:

Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000,-) wird bis zu deren Veräußerung zu 25% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Es wird ein Vorsteuerabzug in Höhe von 7.500,- vorgenommen. Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungsnahme folgenden Jahres wird sie steuerpflichtig verkauft. Es kann in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers im Ausmaß von 2.000,- (4/5 von 2.500,-) vorgenommen werden.

9

Vorsteuerberichtigung

Unterjährige Aliquotierung bei laufender Nutzung?

Rz 1911a UStR alt (Rechtslage inzwischen überholt)

gestrichen durch UStR-Wartungserlass 2011

Einführung einer 10%-Grenze für Gebäude ab 1.2.2005

Vorsteuerabzug erst ab 10% unternehmerischer Nutzung

Rz 2003 alt (Rechtslage überholt, „Seeling-Lücke“, ebenfalls

gestrichen durch Wartungserlass 2011), sah ähnliche

unterjährige Aliquotierung (12tel) vor

10

Vorsteuerberichtigung

Rz 1911a UStR alt, Beispiel:

- Unternehmer errichtet im Herbst 2000 ein Einfamilienhaus
- Nutzung 8% unternehmerisch
- Vorsteuern insgesamt 80.000,-
- Anteiliger Vorsteuerabzug: 8% von 80.000,- = 6.400,-
- Änderung der Verhältnisse ab 1.2.2005 (Gesetz)
- Negative Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG
- 2005: 1 Monat Vorsteuerabzug zulässig, 11 Monate nicht
- 2005 daher Berichtigung nur 11/12 von 640,- = 586,67
- Ab 2006 jährliche Berichtigung 640,- (1/10 von 6.400,-)

11

Vorsteuerberichtigung

Abschnitt 15a.4 deutscher USt-Anwendungserlass

(Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG) - Beispiel:

- Errichtung Gebäude 2011, VSt 50.000,-, Nutzung ab 2012
- Nutzung 2012 zu 100% für steuerpflichtige Umsätze
- Nutzung 2013 je 50% stpfl. / unecht befreit
- Nutzung 2014 zu 100% für unecht befreite Umsätze

Lösung:

- 2012: voller Vorsteuerabzug
- 2013: negative Berichtigung 1/10, davon 50% = 2.500,-
- 2014: negative Berichtigung 1/10 = 5.000,-

12

Vorsteuerberichtigung

Beispiel 1:

- Vermieter errichtet 2014 Gebäude um 500.000,- + 20% Ust
- Vermietung ab 1.4.2015 an Rechtsanwalt (20%)
- Ab 1.1.2019 Mieterwechsel, Vermietung an Arzt (0%)
- Ab 1.1.2025 wieder Vermietung an Rechtsanwalt (20%)

Lösung:

- 2014 Vorsteuerabzug 100.000,-
- Ab 2019 bis 2024 jährlich negative VSt-Berichtigung je 1/20 von 100.000,- = 5.000,- (insgesamt 6 x 5.000,- = 30.000,-)
- Beobachtungszeitraum § 12 Abs 10: 2016 bis 2034 (19 Jahre)

13

Vorsteuerberichtigung

Beispiel 2:

- Vermieter errichtet 2014 Gebäude um 500.000,- + 20% Ust
- Vermietung 20% ab 1.4.2015 an Rechtsanwalt
- Ab 1.7.2018 Mieterwechsel, Vermietung an Arzt (0%)
- Ab 1.10.2025 wieder Vermietung an Rechtsanwalt

Sachgerechte Lösung:

- Neg. VSt-Ber. 2018: $1/20$ von 100.000,-, davon $6/12 = 2.500,-$
- Neg. VSt-Ber. 2019 bis 2024 je 5.000,- ($6 \times 5.000,- = 30.000,-$)
- Neg. VSt-Ber. 2025: $1/20$ von 100.000,-, davon $9/12 = 3.750,-$
- Berichtigung insgesamt somit 36.250,-

14

Vorsteuerberichtigung

Gegenüberstellung:

<u>Bsp</u>	<u>Vermietet mit 0%</u>	<u>Dauer</u>	<u>VSt-Ber.</u>
1	1.1.2019 - 31.12.2024	72 Monate	30.000,-
2	1.7.2018 - 30.09.2025 75	87 Monate	36.250,-

Kontrollrechnung:

Vorsteuerabzug gesamt 100.000,-

Beobachtungszeitraum 20 Jahre (240 Monate)

$100.000,- : 240 = 416,67$

1) $416,67 \times 72 = 30.000,-$ 2) $416,67 \times 87 = 36.250,-$

15

Vorsteuerberichtigung

Beispiel 3:

Eine Versicherungsgesellschaft kauft im März 2016 eine EDV-Anlage zur Verwaltung ihrer steuerpflichtig vermieteten Wohngrundstücke um € 50.000,- + 10.000,- USt. Die Anlage geht noch im März 2016 in Verwendung. Die Gesellschaft hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Stichtag 30.6.

Im Oktober 2016 wird die Verwaltung der vermieteten Objekte an eine externe Hausverwaltung übertragen. Die EDV-Anlage wird ab sofort nur mehr für die Kundenverwaltung der Versicherung eingesetzt.

16

Vorsteuerberichtigung

Sachgerechte Lösung:

- Verwendungsänderung im selben Kalenderjahr (Wj. unbeachtlich), daher keine Vorsteuerberichtigung, sondern Aufteilung (§ 12 Abs 3 UStG)
- Nutzung 2016 insg. 10 Monate, davon 7 Monate für steuerpflichtige und 3 Monate für steuerfreie Umsätze
- Vorsteuerabzug 2016 somit $7/10$ von 10.000,- = 7.000,-
- Ab 2017 bis 2020 jährliche Berichtigung je $1/5$ von 7.000,- = 1.400,- (4 x 1.400,- = 5.600,-)
- Verbleibender Vorsteuerabzug = 1.400,- (7.000,- abz. 5.600,-)
- Nichtabzugsfähige Vorsteuer = 8.600,-

17

Vorsteuerberichtigung

Beispiel 4:

- Unternehmer errichtet 2016 eine Veranstaltungshalle um 3.000.000,- + 20% USt (600.000,-)
- Voraussichtliche Nutzung im Jahr:
 - 3 Monate für eigene Zwecke (20%)
 - 3 Monate steuerpflichtige Vermietung (20%)
 - 3 Monate unecht befreite Vermietung (0%)
 - 3 Monate Leerstand
- Nutzungsverhältnis somit 2/3 für stpfl. Umsätze (6 v. 9 Mon.)
- Vorsteuerabzug 2016: 400.000,- (§ 12 Abs 3 UStG)
- Ab 2017 entsprechende Berichtigungen gem. § 12 Abs 10

18

Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs 11 UStG

- a) Anlagevermögen vor erstmaliger Verwendung
- b) Umlaufvermögen
- c) Sonstige Leistungen

Zu a) Bauunternehmer errichtet Reihenhaus zur Vermietung für Wohnzwecke, Baubeginn 2012. Er findet keinen Mieter, daher Verkauf mit 0% im Jahr 2016. Volle Vorsteuerberichtigung, keine Aufteilung.

19

Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs 11 UStG

Zu b) Kleinunternehmer (Spielwarenhändler) kauft 2014 Spielwaren (kein Vorsteuerabzug). Ab 2015 Überschreiten der Umsatzgrenze (30.000,-), Umsätze daher ab 1.1.2015 steuerpflichtig. Volle (positive) VSt-Berichtigung für Vorräte.

Zu c) Souvenirhändler zahlt im Jänner 2016 die Miete für Geschäftslokal für 5 Jahre (1/2016 bis 12/2020) im Voraus (mtl. 2.000,- x 60 Monate = 120.000,- + 20%).

VSt-Abzug 2016 iHv 24.000,-.

Ab 1.1.2019 unter 30.000,- Umsatz, daher Kleinunternehmer. Negative VSt-Berichtigung insg. 24/60 von 24.000,- = 9.600,-.