

Seite 1167 1. Stabilitätsgesetz 2012

Klarstellung zu den umsatzsteuerlichen Änderungen bei Grundstücken

BMF-Information „FAQ – 1. Stabilitätsgesetz“ mit Anmerkungen

VON DR. SABINE KANDUTH-KRISTEN UND MAG. ERNST KOMAREK*

Das BMF hat in der Vergangenheit bereits jeweils eine Information zur Einschränkung der Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften (§ 6 Abs 1 Z 16 und 17 i. V. m. § 6 Abs 2 UStG) und zur Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 12 Abs 10, § 12 Abs 10a, § 18 Abs 10 UStG) veröffentlicht.¹ Jüngst wurde eine weitere Information mit dem Titel „FAQ – 1. Stabilitätsgesetz 2012“ herausgegeben, die weitere noch offene Fragen klären soll.² Zudem haben sich die KWT und der Österreichische Gemeindebund mit einigen offenen Fragestellungen an das BMF gewandt; mittlerweile liegen die Antwortschreiben³ vor. Der Beitrag stellt die jüngste Veröffentlichung des BMF (in Kursivdruck) und die Antwortschreiben des BMF dar und nimmt weiterführende Klarstellungen vor. Weiters wird auf noch bestehende Interpretations- und Anwendungsprobleme hingewiesen.

1. Anwendungsfälle des § 6 Abs 2 letzter UAbs. UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012

1.1. In welchen Fällen ist die Neuregelung des § 6 Abs 2 letzter UAbs. UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 nicht anwendbar?

Wenn der Beginn des Mietverhältnisses (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungnahme) oder der Beginn der Errichtung des Gebäudes durch den Vermieter vor dem 1. 9. 2012 liegen, ist gemäß § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 die Neuregelung nicht anwendbar (es liegt somit ein „Altfall“ vor).

Anmerkung: Maßgeblich für die Anwendung der neuen Bestimmung ist nicht der Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses, sondern der faktische Beginn des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, d. h. die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäude(teils).⁴ Daraus kann abgeleitet werden, dass auch der vertraglich vereinbarte Beginn des Miet- bzw. Pachtverhältnisses unmaßgeblich ist, wenn dieser nicht mit dem faktischen Beginn korrespondiert. Die folgende Übersicht soll noch einmal klarstellend die Anwendung bzw. Nichtanwendung der neuen Regelung bei der Errichtung (*nicht* bei der Anschaffung von Gebäuden) verdeutlichen:

Seite 1168

<i>Beginn der Errichtung des Gebäudes</i>	<i>Beginn des Mietverhältnisses</i>	<i>Anwendung von § 6 Abs 2 UStG i. d. F. 1. StabG 2012</i>
Vor dem 1. 9. 2012.	Vor dem 1. 9. 2012.	Nein.
Nach dem 31. 8. 2012.	vor dem 1. 9. 2012.	Nach Ansicht des BMF sowie den ErlRV ist die Innutzungnahme als Beginn des Mietverhältnisses ausschlaggebend, sodass dieser Fall praktisch ausgeschlossen ist. Siehe dazu jedoch auch Punkt 1.6.
Vor dem 1. 9. 2012.	Nach dem 31. 8. 2012.	Nein.
Nach dem 31. 8. 2012.	Nach dem 31. 8. 2012.	Ja.

Anders gestaltet sich die Anwendung der Neuregelung bei der Anschaffung von Gebäuden. Hat der Vermieter das Gebäude nicht errichtet, sondern erworben, gilt die Neuregelung für alle Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen.⁵

<i>Anschaffung des Gebäudes</i>	<i>Beginn des Mietverhältnisses</i>	<i>Anwendung von § 6 Abs 2 UStG i. d. F. 1. StabG 2012</i>
Vor dem 1. 9. 2012	Vor dem 1. 9. 2012.	Nein.
Vor dem 1. 9. 2012	Nach dem 31. 8. 2012.	Ja.
Nach dem 31. 8. 2012	Vor dem 1. 9. 2012.	Nach Ansicht des BMF ist die Neuregelung im Fall eines Vermieterwechsels (entgeltliche Übertragung des Mietobjekts mit Übergang des Mietvertrags) anzuwenden. Siehe dazu jedoch auch Punkt 1.8.
Nach dem 31. 8. 2012	Nach dem 31. 8. 2012.	Ja.

Zur Auswirkung von nach dem 31. 8. 2012 getätigten Herstellungsaufwendungen auf ein vor dem 1. 9. 2012 angeschafftes oder hergestelltes Gebäude siehe Punkt 1.6.

1.2. Wann gilt eine Errichtung als begonnen?

*Gemäß § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 ist als Beginn der Errichtung der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Die Bauausschreibung oder die Auftragserteilung an den Bauunternehmer sind nicht als Beginn der Errichtung zu werten.*⁶

Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Daher müssen begonnene Baumaßnahmen in üblicher Bauzeit fortgesetzt und abgeschlossen werden.

Seite 1169 Anmerkung: Die maßgeblichen Kriterien für den Beginn der Errichtung stellen nach dem Gesetzeswortlaut eine vorliegende Baubewilligung und der tatsächliche Beginn der Bauausführungen (Vornahme tatsächlicher handwerklicher Baumaßnahmen) dar. Diese beiden Kriterien müssen kumulativ vorliegen und zeitlich nacheinander erfüllt sein.⁷ In der BMF-Info wird nun zusätzlich die Fortsetzung bzw. der Abschluss der Bauarbeiten „in üblicher Bauzeit“ verlangt, wobei keine nähere Konkretisierung dieses Begriffs vorgenommen wird. Abgesehen davon, dass dieses zusätzliche Kriterium u. E. im Gesetzeswortlaut keine Deckung findet, kann es nur einzelfallbezogen betrachtet werden. Es wäre im Einzelfall zu entscheiden, was unter „üblicher Bauzeit“ zu verstehen ist bzw. wann Baumaßnahmen „in üblicher Zeit“ fortgesetzt oder abgeschlossen sind. Sinn und Zweck ist es offenbar, Spatenstichen vor dem 1. 9. 2012, denen keine fortgesetzten Baumaßnahmen in zeitlicher Nähe folgen und die lediglich die Anwendung der „Altregelung“ sichern sollen, einen Riegel vorzuschieben. Maßgeblich sollte u. E. sein, ob die Errichtung vom Beginn bis zur Innutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann. Die Festlegung eines bestimmten Zeitraums, innerhalb dessen begonnene Baumaßnahmen fortgesetzt oder abgeschlossen werden müssen, um weiterhin von einer als einheitlicher Vorgang zu betrachtenden Errichtung auszugehen, erscheint u. E. nicht praktikabel. Eine längere Lücke zwischen Spatenstich und Fortsetzung der Bauarbeiten kann ein Indiz für einen bloß „symbolischen“ Spatenstich sein. Zu bedenken ist aber, dass nicht sämtliche Umstände, die zu einer verspäteten Fortsetzung oder Fertigstellung des Bauprojekts führen (z. B. externe Einflüsse wie Naturkatastrophen, Lieferant geht in Konkurs, nicht vom zukünftigen Vermieter verursachte Bauschäden etc.; aber auch interne Einflüsse wie verspätete Fertigstellung aufgrund eines finanziellen Engpasses) als „missbräuchlich“ anzusehen sein werden. Zudem können Verzögerungen in jeder Phase des Bauprojekts auftreten. Zusammenfassend erscheint das sich auf den gesamten Herstellungsprozess beziehende Kriterium „in üblicher Bauzeit“ vor dem Hintergrund seines Sinnes und Zweckes ungeeignet.

Unklar ist, wie der Nachweis für den ersten Spatenstich sowie ggf. für die Fortsetzung bzw. den Abschluss der Arbeiten „in üblicher Bauzeit“ zu erfolgen hat. Ein genauer Rechnungsnachweis, aus dem die ersten Bauarbeiten ersichtlich sind, oder Bildmaterial, aus dem die ersten baulichen Maßnahmen und der Baufortschritt hervorgehen, könnte u. E. einen geeigneten Nachweis darstellen.

1.3. Gelten der Bauausführung vorgelagerte Tätigkeiten als Beginn der Errichtung?

Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen (z. B. erster – nicht bloß symbolischer – Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes.

Anmerkung: Diese Auslegung entspricht der bisherigen Auffassung des BMF i. Z. m. der Behandlung von Aktivitäten, die einer Bauausführung vorgelagert sind.⁸

Vor dem Hintergrund der im Sommer 2012 gegebenen Situation in Österreich ist u. E. zu klären, wie in jenen Fällen vorgegangen werden soll, in denen besondere Umstände (z. B. Naturkatastrophen, Überschwemmungen, etc.) zu einer zwangsweisen Verzögerung **Seite 1170** des Baubeginns geführt haben (z. B. die ursprüngliche Errichtung eines Gebäudes in der Steiermark wäre für August 2012 geplant gewesen, aufgrund der schweren Unwetter und der anfallenden Aufräumarbeiten kann mit den Bauarbeiten erst nach dem 31. 8. 2012 begonnen werden). Da die besonderen Umstände, die zum verspäteten Baubeginn geführt haben, nicht in der Sphäre des zukünftigen Vermieters liegen, sollten Aufräumarbeiten in diesen Fällen u. E. als Beginn der Errichtung gewertet werden, sofern der erste Spatenstich unmittelbar an sie anschließt.

1.4. Kann der Aushub einer Baugrube den Beginn einer Errichtung darstellen?

Der Aushub der Baugrube kann bei vorliegender Baubewilligung als Errichtungsbeginn angesehen werden, wenn die Fortsetzung und der Abschluss der Bauarbeiten in üblicher Bauzeit erfolgen.

Anmerkung: Analog zu dieser Regelung werden auch Aufschüttungen oder ähnliche physische Maßnahmen (ausgenommen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten), die für den zukünftigen Gebäudebau notwendig sind, als Errichtungsbeginn gelten.

1.5. Ist eine Gliederung in Bauabschnitte schädlich?

Die Untergliederung eines Projektes in mehrere Bauabschnitte hindert die Annahme eines durchgängigen Errichtungsvorgangs nicht von vornherein. Voraussetzung ist aber jedenfalls, dass für alle Bauabschnitte bereits vor dem 1. 9. 2012 eine Baubewilligung vorliegt und zumindest für den ersten Bauabschnitt bereits eine Errichtungshandlung (z. B. erster – nicht bloß symbolischer – Spatenstich) gesetzt wurde. Darüber hinaus ist erforderlich, dass die begonnenen Baumaßnahmen in üblicher Bauzeit fortgesetzt und abgeschlossen werden, da zur Errichtung neben dem Beginn auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten zählt.

Anmerkung: Im Rahmen einer einheitlichen Bauausführung ist für die Anwendung der „Altregelung“ nach Ansicht des BMF Voraussetzung, dass für alle Bauabschnitte vor dem 1. 9. 2012 entsprechende Baubewilligungen vorliegen und zumindest hinsichtlich des ersten Bauabschnitts mit den tatsächlichen Bauausführungen begonnen wurde. In einer Anfragebeantwortung⁹ an den Österreichischen Gemeindebund vertritt das BMF die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug für die einzelnen Bauphasen gesondert zu beurteilen ist. Liegt bspw. die Baubewilligung für die zweite Bauphase noch nicht vor, sei der Vorsteuerabzug für diesen Teil bereits nach der Neuregelung zu beurteilen. Sollten vor dem 1. 9. 2012 noch nicht für alle Bauabschnitte eines einheitlichen Bauprojekts Baubewilligungen vorliegen, die erste Bauphase jedoch bewilligt und der erste Spatenstich erfolgt sein, sollte dies u. E. hinsichtlich des gesamten (einheitlich zu betrachtenden) Objekts zur Anwendung der Altregelung führen. Dies findet auch im Wortlaut der Übergangsbestimmung Deckung, aus der abgeleitet werden kann, dass der *Beginn* der Bauausführungen auf Basis einer vorliegenden Baubewilligung erfolgen muss. Dass im Fall mehrerer erforderlicher Baubewilligungen sämtliche vor Baubeginn vorliegen müssen, lässt sich aus dem auf den Singular Bezug nehmenden Gesetzestext nicht ableiten. Eine getrennte Betrachtung wäre u. E. nur dann möglich, wenn es sich bei den einzelnen „Bauabschnitten“ um in sich geschlossene und gesondert vermietbare Einheiten handelt (diesfalls wäre die Altregelung nur auf die „Bauabschnitte“ anzuwenden, für die vor dem 1. 9. 2012 eine Baubewilligung vorliegt und ein tatsächlicher Spatenstich erfolgt ist). Zum Kriterium der „üblichen Bauzeit“ siehe oben unter Punkt 1.2.

Seite 1171 1.6. Führen Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. 8. 2012 gesetzt werden, zu einer Änderung des bestehenden Mietverhältnisses und zu einer (Neu-)Errichtung?

Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. 8. 2012 gesetzt werden, führen zu keiner Änderung des bestehenden Mietverhältnisses und zu keiner (Neu-)Errichtung, soweit sie ertragsteuerlich keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand darstellen (vgl. EStR 2000, Rz 3173 ff. und 6450 ff.). Auch eine durch die Sanierungsmaßnahme bedingte Mietzinserhöhung ändert nichts an dieser Beurteilung.

Beispiel

Ein Vermieter lässt sein im Jahre 2004 errichtetes und noch im selben Jahr für Geschäftszwecke vermietetes Gebäude nach dem 31. 8. 2012 neu ausmalen.

Lösung:

Da die Malerarbeiten Erhaltungsaufwand darstellen, kann die Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 weiterhin ausgeübt werden, auch wenn das Gebäude an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter vermietet wird. Bei Ausübung der Option steht dem Vermieter der Vorsteuerabzug aus den Malerarbeiten zu.

Liegt nach ertragsteuerlichen Kriterien Herstellungsaufwand vor, ist insoweit von einer Änderung des Mietverhältnisses und einer (Neu-)Errichtung auszugehen, sodass der Vorsteuerabzug für diese Aufwendungen ausgeschlossen ist, wenn der Vermieter gemäß § 6 Abs 2 letzter Satz UStG 1994 i. d. F. I. StabG 2012 nicht zur Steuerpflicht optieren darf.

Beispiel

V errichtet 1996 ein Betriebsgebäude und vermietet dieses steuerpflichtig (Verzicht auf Steuerbefreiung) an eine Bank. Im Jahr 2013 lässt V das Gebäude aufstocken.

Lösung:

Da es sich bei der Aufstockung um Herstellungsaufwand handelt, liegt eine Errichtung vor. Da diese nach dem 31. 8. 2012 erfolgt und die tatsächliche Vermietung dieses Gebäudeteils auch nicht vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde, steht V der Vorsteuerabzug aus den Aufstockungskosten nicht zu. Die Optionsmöglichkeit für das restliche Gebäude bleibt durch den Zubau unberührt.

Anmerkung: Zutreffenderweise führen Sanierungsaufwendungen auf ein bestehendes, bereits vor dem 1. 9. 2012 vermietetes Gebäude zu keiner Anwendung der Neuregelung. U. E. ist allerdings die in weiterer Folge vom BMF nach ertragsteuerlichen Kriterien getroffene Unterscheidung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand für die Frage der Anwendung der Neuregelung problematisch und abzulehnen. So führt etwa der erstmalige Einbau eines Aufzugs oder einer Zentralheizung in ein Gebäude zu Herstellungsaufwand.¹⁰ Auf den nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG relevanten Zeitpunkt des Beginns der (schon bestehenden) Miet- oder Pachtverhältnisse hat dies keinen Einfluss.¹¹ Auch eine allfällige Mietzinsanpassung ändert daran – wie im obigen Beispiel des BMF zu Sanierungsmaßnahmen – nichts. Dem Vermieter wird daher u. E. die Optionsmöglichkeit für die erzielten Vermietungsumsätze (und im Fall der Option der Vorsteuerabzug aus den Herstellungsaufwendungen) nach wie vor zustehen. Dies entspricht dem Gesetzeswortlaut, wonach die neue Fassung des § 6 Abs 2 UStG auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden ist, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen. Das Kriterium der Gebäudeerrichtung soll nach dem Wortlaut der Übergangsregelung einen Ausnahmefall begründen: Beginnt das Miet- oder Pachtverhältnis nach dem 31. 8. 2012, soll die Neuregelung (dennoch) nicht anwendbar sein, wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen [Seite 1172 wurde.¹² Eine Interpretation im Umkehrschluss dahingehend, dass die Neuregelung auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden sein soll, die vor dem 1. 9. 2012 begonnen haben, wenn die Gebäudeerrichtung¹³ bzw. die Errichtung eines Gebäudeteils danach erfolgt, ist u. E. verfehlt.¹⁴ Im Zusammenhang mit der Übergangsregelung spielen Herstellungsvorgänge nach dem 31. 8. 2012 an bestehenden, bereits vor dem 1. 9. 2012 vermieteten Gebäuden u. E. keine Rolle.

Handelt es sich nicht um die Errichtung des Gebäudes, sondern lediglich um Herstellungsaufwendungen auf ein bereits vor dem 1. 9. 2012 vermietetes (angeschafftes oder hergestelltes) Gebäude, ändert dies – auch wenn die Innutzungnahme erst nach dem 31. 8. 2012 erfolgt – u. E. daher nichts am Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses vor dem 1. 9. 2012. Entsteht durch einen nach dem 31. 8. 2012 getätigten Herstellungsaufwand ein neuer, bislang noch nicht vermieteter und noch nicht genutzter, baulich in sich geschlossener, selbständiger Gebäudeteil (z. B. baulich in sich abgeschlossener, selbständiger Zu- oder Anbau, Gebäudeaufstockung) und wird über diesen neu errichteten Gebäudeteil ein neuer Mietvertrag abgeschlossen, ist die Neuregelung anwendbar. Wird ein mit einem „Altmietler“ bestehendes Mietverhältnis „erweitert“ oder „ergänzt“, ist u. E. maßgeblich, ob die Kriterien der baulichen Abgeschlossenheit und Selbständigkeit hinsichtlich des neu errichteten Gebäudeteils erfüllt sind. Ist dies der Fall, kommt die Neuregelung auf den neu errichteten Gebäudeteil u. E. zur Anwendung. Anderenfalls ist u. E. davon auszugehen, dass das bisherige Mietverhältnis unberührt bleibt und es bloß aufgrund des Herstellungsaufwands zu keinem „Neuabschluss“ kommt. Es liegt daher ein „Altfall“ vor, der der Option zur Umsatzsteuer unabhängig von der Nutzung durch den Mieter zugänglich ist. Ist das Mietentgelt aufgrund einer Option weiterhin zur Gänze als steuerpflichtig zu behandeln, muss die Vorsteuer aus den Herstellungskosten abzugsfähig sein. Das BMF geht hingegen aufgrund der Gleichsetzung des Beginns des Mietverhältnisses mit der tatsächlichen Innutzungnahme davon aus, dass hinsichtlich eines Zu- oder Anbaus oder einer Gebäudeaufstockung die Neuregelung in jedem Fall anzuwenden ist. Diese Auffassung erscheint mit der bisherigen Verwaltungspraxis und

nunmehrigen Rechtslage zur Optionsmöglichkeit bei Vermietungsumsätzen (eine separate Optionsmöglichkeit besteht nach Ansicht des BMF sowie nach der Rechtslage i. d. F. des 1. StabG 2012 nur für baulich abgeschlossene, selbständige Teile eines Grundstücks¹⁵ – siehe auch Punkt 1.13.) nicht kompatibel, da allenfalls auch ein Grundstücksteil, der die Kriterien Seite 1173 der baulichen Abgeschlossenheit und Selbständigkeit nicht erfüllt, im Hinblick auf die Optionsmöglichkeit anders behandelt werden müsste als das restliche Gebäude.

Beispiel

Vor dem 1. 9. 2012 erfolgt die Vermietung eines Gebäudes an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter mit Option zur Umsatzsteuer. Nach dem 31. 8. 2012 wird der Mietgegenstand im Rahmen eines Zubaus um einen einzelnen Raum erweitert. Nach Ansicht des BMF könnte hinsichtlich des Raumes nicht zur Umsatzsteuer optiert werden (und kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden), weil ertragsteuerlich Herstellungsaufwand vorliegt. Dies widerspricht jedoch auch der Auffassung, die das BMF etwa in Punkt 1.13. dieser Information vertritt. U. E. liegt ein Altfall vor, weil der Mietvertrag vor dem 1. 9. 2012 abgeschlossen wurde und durch den Zubau kein selbstständig vermietbarer Gebäudeteil entsteht.

Hält das BMF auch in Zukunft an seiner derzeitigen Rechtsansicht fest, müssten die Mieterlöse auch bei „Altfällen“, für die bislang optiert wurde, nach Durchführung von Herstellungsaufwendungen (z. B. erstmaliger Lifteinbau) bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mietern in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Anteil aufgeteilt werden.¹⁶ Bis dato hat sich die Finanzverwaltung nicht geäußert, wie eine solche Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze aussehen könnte und welche Parameter für die Berechnung herangezogen werden. Zudem ist die Frage der Rechnungsausstellung im Fall der Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Mietumsätze zu klären (Erfordernis der Bekanntgabe des Aufteilungsverhältnisses, etc.). U. E. ist die Auslegung des BMF aufgrund der beschriebenen praktischen Anwendungsprobleme abzulehnen.

1.7. Wie ist bei Sanierungen Herstellungsaufwand von Erhaltungsaufwand abzugrenzen?

Ob ein Herstellungsaufwand oder andere Sanierungsmaßnahmen (z. B. Großreparatur) vorliegen, richtet sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (siehe dazu näher EStR 2000, Rz 3173 ff. und 6450 ff.).

Fallen im Rahmen einer Baumaßnahme ertragsteuerliche Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen zusammen, so ist grundsätzlich eine Trennung in Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand vorzunehmen. Aufwendungen im Zusammenhang mit umfangreichem Herstellungsaufwand, die nicht einwandfrei dem Erhaltungsaufwand zugerechnet werden können, sind zur Gänze als Herstellungsaufwand anzusehen (vgl. EStR 2000, Rz 3179, Rz 6452). Werden im Rahmen einer umfangreichen Sanierungsmaßnahme trennbare Erhaltungsaufwendungen (vgl. Bsp. EStR 2000, Rz 6453) getätigt, kann für Erstere weiterhin der Vorsteuerabzug zustehen, auch wenn für Letztere der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Anmerkung: Diese Ansicht ist u. E. aus umsatzsteuerlicher Sicht verfehlt. Für den Vorsteuerabzug aus Sanierungsmaßnahmen (Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand) kann u. E. nur maßgeblich sein, ob das betroffene Gebäude oder der betroffene Gebäudeteil zur Ausführung steuerfreier oder steuerpflichtiger Umsätze genutzt wird. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist es u. E. undenkbar, für Maßnahmen an demselben Gebäude(teil) den Vorsteuerabzug bei Erhaltungsaufwendungen zuzugestehen und für Herstellungsaufwendungen zu verweigern, wenn das Mietentgelt einheitlich mit Umsatzsteuer verrechnet wird. Umgekehrt steht der Vorsteuerabzug weder für Erhaltungsaufwendungen noch für Herstellungsaufwendungen zu, wenn der Umsatz gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG steuerfrei belassen wird. Darüber hinaus führt die ertragsteuerliche Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen in der Praxis oftmals zu großen Schwierigkeiten; die Qualifikation derselben ist bei Betriebsprüfungen nicht selten Gegenstand von Diskussionen. Eine Übertragung dieser Problematik in den Bereich der Umsatzsteuer ist u. E. weder steuersystematisch erforderlich noch zielführend.

Seite 1174 1.8. Wann ist ein Mieter- oder Vermieterwechsel schädlich?

Ein Mieterwechsel nach dem 31. 8. 2012 führt nur dann zu einer Anwendbarkeit von § 6 Abs 2 letzter UAbs. UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012, wenn das Mietobjekt nicht vor dem 1. 9. 2012 vom Vermieter selbst errichtet wurde. Hat der Vermieter das Mietobjekt nicht selbst errichtet, sondern erworben, ist ein Mieterwechsel nach dem 31. 8. 2012 schädlich.

Ein Wechsel auf Vermieterseite nach dem 31. 8. 2012 führt stets zur Anwendbarkeit der neuen Bestimmung.

Beispiel

V errichtet 2010 bis 2012 ein Betriebsgebäude und vermietet es ab 1. 3. 2012 an die Bank A. Im Jahr 2013 wechselt der Mieter und V vermietet das Gebäude an die Bank B.

Lösung:

Da V das Betriebsgebäude selbst errichtet hat und mit der Errichtung bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde, ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung auch nach dem Mieterwechsel weiterhin möglich.

Anmerkung: Folgende Übersicht soll die Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit der Neuregelung bei Wechsel des Mieters verdeutlichen:

	<i>Nach dem 31. 8. 2012 erfolgt ein Wechsel des Mieters</i>
<i>Errichtung des Gebäudes vor 1. 9. 2012</i>	Anwendung der „Altregelung“
<i>Anschaffung des Gebäudes vor 1. 9. 2012</i>	Anwendung der „Neuregelung“
<i>Errichtung des Gebäudes nach 31. 8. 2012</i>	
<i>Anschaffung des Gebäude nach 31. 8. 2012</i>	

Nicht als Mieterwechsel bzw. neu beginnendes Mietverhältnis gilt die Verlängerung eines zeitlich begrenzten Mietvertrags ohne Änderung von Vermieter und Mieter. Das BMF hat diesbezüglich ausgeführt, dass es im Falle einer Mietvertragsverlängerung aufgrund einer einseitigen Willenserklärung oder zweiseitigen Willenseinigung zu keinem neuen Miet- bzw. Pachtverhältnis kommt, wenn die Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung erfolgt.¹⁷

Die Auffassung des BMF, wonach ein Wechsel auf Vermieterseite nach dem 31. 8. 2012 stets zur Anwendbarkeit der neuen Bestimmung führt, ist u. E. in dieser Form abzulehnen.¹⁸ Nach Auffassung des BMF soll es im Fall der Schenkung oder Veräußerung eines bereits vor dem 1. 9. 2012 vermieteten Grundstücks nach dem 31. 8. 2012 zu einem Vermieterwechsel kommen und ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis zwischen dem Geschenknehmer/Käufer und dem bisherigen Mieter begründet werden.¹⁹ Stellt man aber – wie dies das BMF tut (siehe oben Punkt 1.1.) – für den Beginn des Mietverhältnisses auf die tatsächliche Innutzungnahme ab, kann ein Vermieterwechsel mit Übergang des vor dem 1. 9. 2012 abgeschlossenen und begonnenen Mietverhältnisses keinen Anwendungsfall der Neuregelung darstellen. Aufgrund eines Vermieterwechsels infolge einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung kommt es aufgrund des Wortlauts des [§ 28 Abs 38 Z 1 UStG](#) („ ... , ist hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 16 Seite 1175 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, ... “) und unter Berücksichtigung der Gleichsetzung des Beginns mit der tatsächlichen Innutzungnahme durch das BMF und in den ErlRV nicht zu einem Neubeginn des Mietverhältnisses. Der Erwerber tritt zivilrechtlich in die rechtliche Stellung des ursprünglichen Vermieters ein, umsatzsteuerlich ist u. E. die Optionsmöglichkeit gem. [§ 6 Abs 2 UStG](#) i. d. F. vor dem 1. StabG 2012 (weiterhin) anzuwenden.²⁰

Nach Ansicht des BMF kann die neue Regelung auch in Umgründungsfällen zur Anwendung kommen.²¹ Ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis wird nach Ansicht des BMF auch in jenen Fällen begründet, in denen der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbfolge, Umgründung) erfolgt. Nur wenn im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt, soll kein Mieter- oder Vermieterwechsel vorliegen (z. B. Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet; Abspaltung, wenn das vermietete Grundstück bei der abspaltenden Gesellschaft verbleibt). Liegt keine Unternehmeridentität vor, soll durch eine Umgründung ein neues Miet- oder Pachtverhältnis begründet werden. Auch diese Auslegung ist u. E. vor dem Hintergrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge und nach der obigen Argumentation (es wird kein neues Mietverhältnis begründet) abzulehnen.

Wird ein bestehendes Gebäude (z. B. Schule, Feuerwehrhaus) vor dem 1. 9. 2012 von einer Gemeinde in eine KG eingebracht und zurückgemietet, liegt grundsätzlich ein „Altfall“ vor. In diesem Fall kann für spätere Sanierungsaufwendungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.²²

1.9. Kann ein Vermieter, bei dem ein „Altfall“ vorliegt und der vor dem 1. 9. 2012 auf die Steuerfreiheit verzichtet hat, später zur Steuerfreiheit optieren und im Fall einer Großreparatur schlussendlich wieder zur Steuerpflicht rückoptieren?

Liegt ein „Altfall“ vor, weil der Beginn des Mietverhältnisses oder der Beginn der Errichtung des Gebäudes durch den Vermieter vor dem 1. 9. 2012 liegen, kann der Vermieter später zur Steuerpflicht rückoptieren (§ 6 Abs 2 UStG 1994), unabhängig davon, ob der Mieter das Gebäude nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet oder nicht. Voraussetzung ist, dass es

sich ertragsteuerlich nicht um Herstellungsaufwand (vgl. EStR 2000, Rz 3174 f.) handelt.

Beispiel

Ein Gebäude wird 2004 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzugs errichtet und vom Errichter steuerpflichtig an eine Bank vermietet. Im Jahr 2018 sind Sanierungsmaßnahmen erforderlich.

Lösung:

Der Vermieter kann z. B. in den Jahren 2014 bis 2017 die Vermietungsumsätze steuerfrei belassen und ab 2018 wieder zur Steuerpflicht optieren, wenn es sich bei den Sanierungsmaßnahmen ertragsteuerlich um Erhaltungsaufwand handelt.

Anmerkung: Die Möglichkeit der (Rück-)Option zur Steuerpflicht kommt auch in jenen „Altfällen“ zur Anwendung, in denen der Vermieter bis dato stets auf die Option zur Steuerpflicht verzichtet hat. Auch hier kann der Vermieter nach dem 31. 8. 2012 erstmals zur Steuerpflicht optieren und z. B. für Großreparaturen nach dem 31. 8. 2012 den Vorsteuerabzug beanspruchen.

Seite 1176 Beispiel

Ein Gebäude wird 2004 vom Vermieter angeschafft (bzw. errichtet) und steuerfrei an den Kleinunternehmer A vermietet. Im Jahr 2013 werden Sanierungsarbeiten (Erhaltungsaufwand) am Gebäude durchgeführt.

Lösung:

Der Vermieter kann 2013 erstmals zur Steuerpflicht optieren, auch wenn er vorher noch nie steuerpflichtig vermietet hat. Hinsichtlich des Vorsteuerberichtigungszeitraums hat er aber die neuen Bestimmungen gemäß § 12 Abs 10 UStG i. d. F. 1. StabG 2012 zu beachten.

1.10. Wann gilt Wohnungseigentum für Zwecke des § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 als erworben?

Da § 28 Abs 38 Z 1 UStG i. d. F. 1. StabG 2012 keine eigenständige Definition hinsichtlich des Zeitpunkts des „Erwerbs von Wohnungseigentum“ enthält, ist der Zeitpunkt der Einverleibung in das Grundbuch, entsprechend den Vorgaben des § 5 Abs 3 WEG 2002, maßgebend.

1.11. Hindert die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung eines Mieters die steuerpflichtige Vermietung an einen anderen voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter?

Sind in einem Gebäude mehrere Mieter untergebracht, hat der Vermieter für jeden Leistungsempfänger (Mieter) getrennt zu beurteilen, ob dieser den Mietgegenstand nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze nutzt.

Beispiel

V kauft im Oktober 2012 ein zweigeschossiges Gebäude und vermietet es ab diesem Zeitpunkt wie folgt:

- die Räume des Erdgeschosses an einen Arzt;
- die Räume im 1. Obergeschoss an einen Rechtsanwalt.

Lösung:

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994). Die Frage der Option ist für jeden Leistungsempfänger gesondert zu prüfen.

- Erdgeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt den Gebäudeteil für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die laufenden Mietentgelte sind steuerbefreit.
- 1. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall sind die laufenden Mietentgelte steuerpflichtig.

1.12. Ist eine teilweise Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 auch möglich, wenn nicht parifizierbare Teile eines größeren Grundstücks teilweise an voll vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer und teilweise an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer vermietet werden?

Maßgeblich für die Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs 2 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 ist, wie der jeweilige Leistungsempfänger das angemietete Grundstück oder einzelne, baulich abgeschlossene, selbständige Teile des Grundstücks verwendet. Der leistende Unternehmer kann daher zur Steuerpflicht optieren, wenn der Leistungsempfänger den Mietgegenstand nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet. Auch die Tatsache, dass an dem vom Leistungsempfänger angemieteten Grundstück Wohnungseigentum nicht begründet werden könnte, weil es sich nicht um einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil einer größeren Liegenschaft handelt, hindert die Option zur Steuerpflicht nicht.

Beispiel

Der Eigentümer eines Einkaufszentrums vermietet Standplätze im Eingangsbereich dieses Einkaufszentrums an Unternehmer, von denen einige voll und andere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Seite 1177 Lösung:

Obwohl eine Parifizierung des einzelnen Standplatzes nach WEG nicht möglich ist, kann der Vermieter hinsichtlich der Vermietungsumsätze an die voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer zur Steuerpflicht optieren.

1.13. Ist eine Teiloption auch möglich, wenn Teile eines größeren Grundstücks an einen Unternehmer vermietet werden und dieser sie teils für steuerpflichtige und teils für nicht steuerpflichtige Umsätze verwendet?

Eine separate Optionsmöglichkeit für jene Grundstücksteile, die der Mieter (nahezu) ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet, besteht nur dann, wenn es sich um baulich abgeschlossene, selbständige Teile des Grundstücks handelt.

Beispiel

Der Unternehmer V erwirbt im Oktober 2012 ein bebautes Grundstück und vermietet es ab diesem Zeitpunkt an einen Arzt. Letzterer verwendet das Grundstück größtenteils für steuerfreie Umsätze. Nur einen Raum verwendet der Arzt ausschließlich für seine steuerpflichtige Tätigkeit als Gutachter. Der Raum ist kein baulich abgeschlossener, selbständiger Teil des Grundstücks i. S. d. WEG.

Lösung:

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994). Die Frage der Option ist für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil gesondert zu prüfen. Da der ausschließlich für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendete Raum im vorliegenden Fall nicht parifizierbar ist, ist eine Teiloption hinsichtlich dieses Raumes nicht möglich.

1.14. Wie sind die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiung nachzuweisen?

Gemäß § 6 Abs 2 letzter UAbs. UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 hat der leistende Unternehmer (Vermieter) die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiung nachzuweisen. Mangels näherer gesetzlicher Vorgaben ist der Nachweis an keine besondere Form gebunden. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrags oder aus anderen Unterlagen ergeben. Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstücks oder des Grundstücksteils sind danach nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstücks eintreten. Da der Vermieter nicht zur Steuerpflicht optieren darf, wenn der Mieter den Mietgegenstand nicht nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet, kann es sinnvoll sein, dass der Vermieter den Mieter vertraglich verpflichtet, jede Verwendungsänderung dem Vermieter unverzüglich bekanntzugeben.

Anmerkung: Die KWT hat in ihrem Frageschreiben angeregt, hinsichtlich der Grenze für nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze von 5 % eine Toleranzregel innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraums (ähnlich der Kleinunternehmerregelung i. S. d. § 6 Abs 1 Z 27 UStG) einzuführen. Das BMF plant im UStR-Wartungserlass die Einführung einer solchen Regelung, wonach ein einmaliges Überschreiten um 2,5 % (d. h., die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsätze dürfen maximal 7,5 % betragen) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren unbeachtlich sein soll.²³

2. Anwendungsfälle des § 12 Abs 10 dritter und vierter UAbs. UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012

2.1. Wann ist der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum (20 Jahre) anzuwenden?

Gemäß § 28 Abs 38 Z 2 UStG 1994 i. d. F. 1. StabG 2012 ist der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum (20 Jahre) auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Grundstücke betreffen, deren erstmalige Nutzung im Anlagevermögen durch den Unternehmer nach dem 31. 3. 2012 erfolgte. Bei der Vermietung für Wohnzwecke ist zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung der Neuregelung, dass der Seite 1178 Vertrag über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wurde.²⁴

Die Anschaffung/Herstellung oder bloße Verwendungsmöglichkeit zählen noch nicht als Verwendung im Anlagevermögen. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen.

Beispiel

Ein Unternehmer erwirbt Ende 2011 ein leerstehendes Einfamilienhaus um es zu vermieten. Ein Mietvertrag wird erst im Juni 2012 geschlossen und das Mietverhältnis beginnt im Juli 2012.

Lösung:

Da sowohl die erstmalige Grundstücksverwendung im Anlagevermögen als auch der Mietvertragsabschluss nach dem 31. 3. 2012 erfolgen, ist der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum (20 Jahre) anzuwenden.

3. Abschließende Bemerkung

Das UStG 1994 erfuhr im 1. StabG 2012 zwei wesentliche Änderungen, die sowohl Praxis als auch Wissenschaft noch länger beschäftigen werden. Die derzeitigen gesetzlichen Bestimmungen lassen viele Fragen offen, sind für die Beratungspraxis mit hohen Haftungsrisiken verbunden und können bei falscher Einordnung sowohl auf Mieter- als auch Vermieterseite zu nachteiligen Konsequenzen führen. Die in der jüngsten Information des BMF enthaltenen Auslegungen sind u. E. teilweise mit dem Gesetzestext nicht kompatibel und werfen neue Fragestellungen auf. Insbesondere die Fortsetzung bzw. Fertigstellung „in üblicher Bauzeit“, die derzeitige Ansicht zum Vermieterwechsel, die umsatzsteuerlichen Konsequenzen von nach dem 31. 8. 2012 vorgenommenen Herstellungsaufwendungen und dem damit jedenfalls unterstellten Neubeginn eines Miet- bzw. Pachtverhältnisses sowie die nach Ansicht des BMF erforderliche Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand für die Frage des Vorsteuerabzugs bedürfen u. E. einer ehestmöglichen Überarbeitung, um Rechtssicherheit zu schaffen und die Praktikabilität der Regelung zu gewährleisten. Die aufgeworfenen Auslegungsfragen bestärken in der Ansicht, dass die Bindung der Option gem. § 6 Abs 2 UStG für Umsätze i. S. d. § 6 Abs 1 Z 16 und 17 UStG an die Nutzung beim Leistungsempfänger aufgrund der damit verbundenen Auslegungsschwierigkeiten und des zusätzlichen Verwaltungs- und Administrationsaufwandes abzulehnen ist.²⁵

* Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Mag. Ernst Komarek, MSc, ist Senior Scientist in dieser Abteilung.

¹ Vgl. BMF-Informationen zum StabG 2012 – Umsatzsteuer (https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationenzudenums_12970/_start.htm). Siehe dazu *Hendl/Pülzl*, BMF zu den umsatzsteuerlichen Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Heft 13/2012, 675. Zu den umsatzsteuerlichen Änderungen bei Grundstücken im 1. StabG 2012 siehe weiters *Kanduth-Kristen/Grün/Komarek*, Umsatzsteuerliche Änderungen bei Grundstücken, SWK-Heft 12/2012, 624; *Melhardt/Reinbacher*, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012/316, 181.

² Vgl. *BMF*, FAQ – 1. Stabilitätsgesetz 2012 (https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationenzudenums_12970/FAQAnwendungsflede_13296/_start.htm).

³ Antwortschreiben des BMF vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012; Antwortschreiben des BMF vom 28. 6. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG des Österreichischen Gemeindebundes, BMF-010219/0145-VI/4/2012.

⁴ So auch ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt, zu Art. 4, Z 1 und 5.

⁵ *Studera/Thunshirn*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Stabilitätsgesetz 2012, *ecolex* 2012, 639 (641), bezweifeln die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen Anschaffung und Errichtung durch den Unternehmer.

⁶ Nach den ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt zu Art. 4, Z 1 und 5,

konnte auch die Erteilung eines spezifischen Bauauftrags an den Bauunternehmer bei vorliegender Baubewilligung als Beginn der Errichtung angesehen werden. Nach den Begründungen zum Abänderungsantrag in der 2. Lesung des NR (AB 1707 BlgNR 24. GP, Zur Änderung des Art. 4, zu § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994) sollte der Begriff „*Beginn der Errichtung*“ eines Gebäudes durch die textliche Neufassung im Rahmen des Abänderungsantrags abschließend definiert werden.

7 Nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist als Beginn der Zeitpunkt zu sehen, in dem „*bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird*“.

8 Siehe die nahezu wortgleiche Formulierung in Rz 6494 EStR 2000 i. Z. m. der Absetzung gem. § 28 Abs 2 und 3 EStG und der dafür erforderlichen Bauherreneigenschaft. In Rz 3829 EStR 2000 wird betreffend Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags für Herstellungskosten von Gebäuden (Voraussetzung: Beginn der Bauausführungen nach dem 31. 12. 2008) festgehalten, dass eine vorangehende Planung noch nicht als Beginn der tatsächlichen Bauausführungen zu sehen ist. In Rz 3884 EStR 2000 wird betreffend die Verwendung einer § 12-Rücklage i. Z. m. dem Beginn der tatsächlichen Bauausführungen auf den „*ersten Spatenstich*“ verwiesen.

9 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 28. 6. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG des Österreichischen Gemeindebundes, BMF-010219/0145-VI/4/2012, zu USt-Musterfall 3.

10 Vgl. Rz 6476 EStR 2000.

11 A. A. *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 184.

12 Die Übergangsregelung spricht von der „*Errichtung des Gebäudes*“: Die Bezugnahme auf „*Gebäude*“ bedeutet u. E., dass auf ein vor dem 1. 9. 2012 angeschafftes Gebäude, bei dem vor dem 1. 9. 2012 mit Herstellungsaufwendungen begonnen wird, die Neuregelung zur Anwendung kommt, wenn das Miet- oder Pachtverhältnis nach dem 31. 8. 2012 beginnt. Anderes könnte u. E. nur gelten, wenn insgesamt der Herstellungscharakter (z. B. vor dem 1. 9. 2012 begonnener Herstellungsaufwand übersteigt den Restbuchwert) überwiegt oder wenn durch die vor dem 1. 9. 2012 begonnenen Herstellungsmaßnahmen ein baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil entsteht, der in weiterer Folge vermietet wird. Das BMF geht hingegen im Antwortschreiben vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG 2012 der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012, zu Frage 6 davon aus, dass insoweit von einer (Neu-)Errichtung auszugehen ist, als nach ertragsteuerlichen Kriterien Herstellungsaufwand vorliegt.

13 Dieser Fall ist vor dem Hintergrund der Gleichsetzung von Beginn des Mietverhältnisses mit Innutzugnahme durch das BMF praktisch nicht denkbar.

14 Wäre dieses Ergebnis beabsichtigt, hätte der Gesetzgeber bei Errichtungsvorgängen ausschließlich auf die Gebäude(teil)errichtung nach dem 31. 8. 2012 als Anknüpfungspunkt für die Neuregelung abstellen können. Auch *Studera/Thunshirn* (ecolex 2012, 641) gehen davon aus, dass die Optionsmöglichkeit bei Errichtungsvorgängen vor dem 1. 9. 2012, bei denen der Unternehmer als Bauherr anzusehen war, unbeschränkt erhalten bleibt.

15 „*Teiloptionsmöglichkeit*“, vgl. auch *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 182; *Hendl/Püzl*, SWK-Heft 13/2012, 675. Nach der Rechtslage i. d. F. des 1. StabG 2012 kommt es für die Optionsmöglichkeit nicht auf den Umfang des zivilrechtlichen Mietvertrags an, sondern es ist die Nutzung jedes Gebäudeteils für die Beurteilung maßgeblich, ob eine Optionsausübung möglich ist. Eine Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten kommt in Betracht, wenn an den einzelnen Grundstücksteilen Wohnungseigentum begründet werden könnte (vgl. *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 182).

16 Nur auf einer solchen Basis (Erzielung anteilig steuerfreier Umsätze) könnte der (anteilige) Vorsteuerabzug für die Herstellungsaufwendungen verweigert werden.

17 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG 2012 der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012, zu Frage 4.

18 Kritisch auch *Hendl/Püzl*, SWK-Heft 13/2012, 675.

19 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG 2012 der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012, zu Frage 1.

20 Festzuhalten ist, dass der nunmehrige Vermieter nach der Judikatur des OLG München nicht an die Optionsausübung des Vorgängers gebunden ist, sofern nicht mietvertraglich eine Verpflichtung des Vermieters zur Umsatzsteuroption begründet wurde (vgl. OLG München 13. 3. 2012, 32 U 4761/11).

21 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG 2012 der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012, zu Frage 2.

22 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 28. 6. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG des Österreichischen Gemeindebundes, BMF-010219/0145-VI/4/2012, zu USt-Musterfall 2.

23 Vgl. Antwortschreiben des BMF vom 17. 8. 2012 auf die Fragestellungen zum 1. StabG 2012 der KWT, BMF-010219/0192-VI/4/2012.

24 Eine beispielhafte Verdeutlichung der neuen Regelung wurde in der BMF-Info „*Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums* (§ 12 Abs 10, § 12 Abs 10a, § 18 Abs 10 UStG 1994)“ vorgenommen.

25 So schon *Kanduth-Kristen/Grün/Komarek*, SWK-Heft 12/2012, 630.

