

Seite 675 1. Stabilitätsgesetz 2012

BMF zu den umsatzsteuerlichen Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012

Information des BMF vom April 2012 mit Anmerkungen

BEARBEITET VON DANIELA HENDL UND DR. PETER PÜLZL*

Das BMF hat im Zusammenhang mit den umsatzsteuerlichen Neuerungen durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr 22/2012, Informationen zur Einschränkung der Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bzw. bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften (§ 6 Abs 1 Z 16 und Z 17 i. V. m. § 6 Abs 2 UStG 1994) sowie zur Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 12 Abs 10, § 12 Abs 10a, § 18 Abs 10 UStG 1994) veröffentlicht. Die Erläuterungen des BMF werden nachfolgend samt Anmerkungen (in Kursivdruck) dargestellt.

1. Einschränkung der Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften (§ 6 Abs 1 Z 16 und Z 17 i. V. m. § 6 Abs 2 UStG 1994)

Anmerkung: Zu Recht kritisch zur dogmatischen wie praktischen Sinnhaftigkeit dieser Einschränkung Kanduth-Kristen/Grün/Komarek, SWK-Heft 12/2012, 24 ff.

1.1. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 6 Abs 1 Z 16 i. V. m. § 6 Abs 2 UStG 1994)

Die Möglichkeit, nach § 6 Abs 2 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 zu verzichten, wird insoweit eingeschränkt, als der Vermieter/Verpächter davon nur Gebrauch machen kann, „soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen“.

Der leistende Unternehmer kann für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten. Erforderlich ist allerdings, dass der Mieter/Pächter das Grundstück/diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich (d. h. mindestens zu 95 %) für Umsätze verwendet, die seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Ist dies der Fall und liegt ein an keine besondere gesetzliche Form gebundener Nachweis vor, dass der Mieter/Pächter die gesetzliche Voraussetzung erfüllt, so kann der leistende Unternehmer weiterhin zur Steuerpflicht für den betreffenden Vermietungs-/Verpachtungsumsatz optieren.

Anmerkung: Gemäß Rz 899 i. V. m. Rz 796 UStR 2000 konnte bei der Vermietung bzw. Veräußerung (Entnahme) eines Grundstücks die Option gem. § 6 Abs 2 UStG schon bisher auf einen abgrenzbaren Teil des Grundstücks (Gebäudeteile) beschränkt werden. Die UStR lassen eine Teiloption bei unterschiedlichen Nutzungsarten (z. B. Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten) dann zu, wenn an den einzelnen Grundstücksteilen grundsätzlich Wohnungseigentum begründet werden könnte. Diese in den Richtlinien vorgesehene Teiloptionsregelung wird nunmehr mit dem Terminus „baulich abgeschlossener, selbständiger Teil des Grundstücks“ gesetzlich verankert.

Seite 676 Der im Gesetzgebungsverfahren eingefügte Terminus „nahezu ausschließlich“ wird vom BMF mit 95 % quantifiziert. Damit wurde dem Vorschlag des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Rechnung getragen, wonach eine Bagatellregelung nach dem Vorbild des Abschnitts 9.2. Abs 3 des deutschen Umsatzsteueranwendungserlasses vorgesehen werden sollte und demzufolge bei geringfügiger Verwendung (höchstens 5 %) für Ausschlussumsätze die Option dennoch zu 100 % in Anspruch genommen werden kann. Dazu weiters Kanduth-Kristen/Grün/ Komarek, SWK-Heft 12/2012, 25 f., FN 5 und 10.

Beispiel

V errichtet ein zweigeschoßiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- die Räume des Erdgeschoßes an einen Arzt;
- die Räume im ersten Obergeschoß an einen Rechtsanwalt.

Lösung:

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994). Die Geschoße des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile. Die **Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil 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.
- Erstes 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.

1.2. Inkrafttreten

Die Neuregelung ist auf **Miet- und Pachtverhältnisse** anzuwenden, die **nach dem 31. 8. 2012 beginnen**. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, somit die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäude(teils). Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet in diesem Zusammenhang für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis.

Anmerkung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist § 6 Abs 2 letzter UAbs. i. V. m. § 6 Abs 1 Z 16 UStG auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen. Der relevante Zeitpunkt ist damit jener, zu dem das Miet- bzw. Pachtverhältnis faktisch begründet wird. Nach der BMF-Information sowie den ErlRV zum 1. StabG 2012, BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt zu Art. 4 Z 1 und Z 5 (6 Abs 2 und § 28 Abs 38 Z 1 UStG) ist die tatsächliche Innutzungnahme entscheidend. Ob diese allerdings in jedem Fall mit dem Zeitpunkt der faktischen Begründung eines Miet- oder Pachtverhältnisses gleichzusetzen ist, bleibt u. E. fraglich (siehe dazu die Anmerkungen zu 2.2.).

Die gesetzliche Deckung der Vorgabe des BMF, dass jegliche Form des Vertragspartnerwechsels (z. B. auch Änderungen aufgrund gesetzlich vorgesehener Eintrittsrechte bei sonstiger Aufrechterhaltung des Vertrags) umsatzsteuerlich zu einem neuen Miet- oder Pachtverhältnis führt, erscheint gleichfalls fraglich.

Unter die Neuregelung fallen – unabhängig vom Vorliegen eines aufrechten Miet- bzw. Pachtverhältnisses – nur jene Fälle, in denen „mit der **Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde**“. Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

Anmerkung: Nach den ErlRV zum 1. StabG 2012, BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt zu Art. 4 Z 1 und Z 5 (6 Abs 2 und § 28 Abs 38 Z 1 UStG) ist als ^{Seite 677} Beginn der Errichtung auch schon die konkrete Erteilung des Bauauftrags an den Bauunternehmer (bei vorliegender Baubewilligung) anzusehen.

Von der Neuregelung des § 6 Abs 2 UStG 1994 nicht erfasst sind jene Fälle, bei denen das Gebäude durch den Vermieter/Verpächter vor dem 1. 9. 2012 errichtet oder mit der Errichtung durch den leistenden Unternehmer bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde, und zwar unabhängig vom Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses.

Hat der Vermieter das Gebäude nicht errichtet, sondern erworben, so gilt die Neuregelung für alle Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 1. 9. 2012 beginnen.

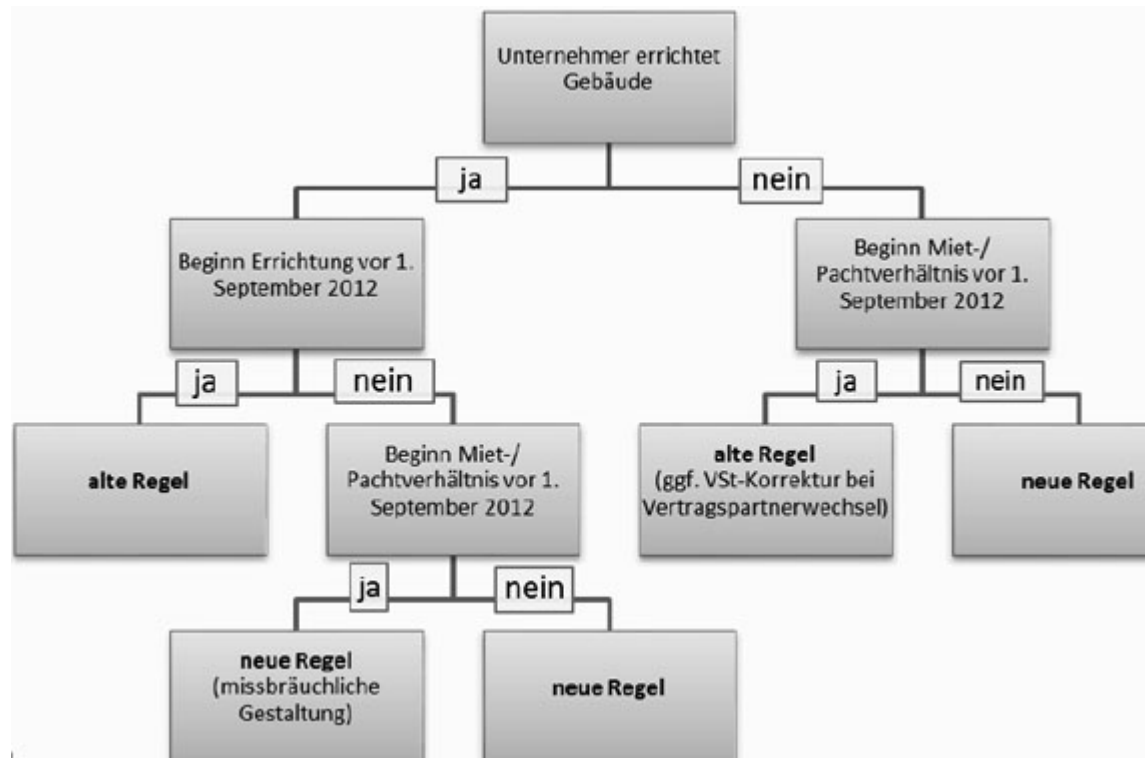
Anmerkung: Grundsätzlich ist auf den Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses abzustellen, außer in jenen Fällen, in denen mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde. In diesem Fall kommt – unabhängig vom Vorliegen eines Miet- oder Pachtverhältnisses – die alte Regelung zur Anwendung. In allen anderen Fällen greift die alte Regelung nur mehr dann, wenn das Miet- oder Pachtverhältnis vor dem 1. 9. 2012 beginnt.

Die Aussage in der BMF-Information, wonach bei Erwerb eines Gebäudes die Neuregelung auf alle Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden ist, die nach dem 1. 9. 2012 beginnen, ist insoweit nicht korrekt, als nach dem Gesetz (§ 28 Abs 38 Z 1 UStG i. d. F. 1. StabG 2012) die Neuregelung

auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden ist, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen.

Eine Gestaltung, wonach das Miet- oder Pachtverhältnis faktisch vor dem 1. 9. 2012 zu laufen beginnt, während mit der Errichtung des Gebäudes vor diesem Zeitpunkt noch gar nicht begonnen wurde, wird bereits aus zivil-, jedenfalls aber aus steuerrechtlichen Gründen (missbräuchliche Gestaltung) die Anwendbarkeit der alten Rechtslage nicht zu rechtfertigen vermögen.

Zum besseren Verständnis werden die Übergangsbestimmungen grafisch wie folgt dargestellt:



Beispiel

V errichtet im Jahr 2013 ein Betriebsgebäude, welches er noch im gleichen Jahr an eine (nicht voll zum Vorsteuerabzug berechnete) Versicherung vermietet.

Lösung:

V kann auf die Befreiung nicht verzichten, da weder das Mietverhältnis noch die Errichtung vor dem 1. 9. 2012 begonnen hat.

Seite 678 **Anmerkung:** Zur Klarstellung ist der Terminus „V errichtet im Jahr 2013 ein Betriebsgebäude“ durch „V beginnt im Jahr 2013 mit der Errichtung eines Betriebsgebäudes“ zu ersetzen.

Aus der Formulierung der Lösung ließe sich der Schluss ziehen, dass es möglich wäre, ein faktisches Mietverhältnis vor Beginn der Errichtung zu begründen. Abgesehen von der Frage der zivilrechtlichen Gültigkeit ist u. E. die steuerliche Anerkennung einer derartigen Fallkonstellation, welche die Anwendbarkeit der alten Rechtslage zum Ziel hat, infolge missbräuchlicher Gestaltung zu versagen (siehe dazu auch die vorherige Anmerkung).

Hinweis

Durch die Neuregelung des § 6 Abs 2 UStG 1994 kommt es zu keiner Änderung bei der **steuerpflichtigen Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken** (10 % Steuersatz gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit. a UStG 1994) und der damit verbundenen Vorsteuerabzugsberechtigung (z. B. bei „Vorsorgewohnungen“).

Ebenfalls unverändert bleibt die **Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen**, da diese nicht unter die Steuerbefreiung nach § 16 Abs 1 Z 16 UStG 1994 fällt, sondern mit dem Normalsteuersatz (20 %) zu versteuern ist.

1.3. Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften (6 Abs 1 Z 17 i. V. m. § 6 Abs 2 UStG 1994)

Um eine Gleichstellung von Wohnungseigentümern und Mietern zu erreichen, wird durch die Neuregelung des § 6 Abs 2 UStG 1994 die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 17 UStG 1994 zu verzichten, ebenfalls eingeschränkt. Die **Wohnungseigentumsgemeinschaft** kann von dieser wiederum nur Gebrauch machen, „soweit der Leistungsempfänger das

Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen“.

Die Neuregelung des **§ 6 Abs 2 UStG 1994** ist anzuwenden auf „Wohnungseigentum, das **nach dem 31. 8. 2012** erworben wird“.

Anmerkung: Der Terminus „Erwerb“ wird weder durch das Gesetz noch in der BMF-Information näher erläutert. Richtigerweise wird auf den Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts abzustellen sein.

Übersicht:

(Für den Fall, dass der Mieter/Pächter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist)

Errichtung durch Vermieter	Beginn V+V	Option zur Stpfl. möglich	VSt - Abzug Vermieter	Großreparatur (GR)	VSt- Abzug Vermieter	Verkauf oder Vermietung	VS Berich
						stfr. stpfl.	
2010	2011	ja	ja	–	–	2018	3/1
2011	10/2012	ja	ja	–	–	2018	14/
10/2012	2013	nein	nein	–	–	2025	8/2
2010	2011	ja	ja	2020	ja	2035	5/20 GF
2011	10/2012	ja	ja	2020	ja	2035	5/20 GF
10/2012	2013	nein	nein	2020	nein	2035	5/20* GF

* Positive Vorsteuerberichtigung.

Seite 679 **Anmerkung:** In die Übersicht wurden – didaktisch wenig vorteilhaft – bereits Änderungen in Zusammenhang mit der erst in der unmittelbar anschließenden BMF-Information dargestellten Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums eingearbeitet.

„Errichtung durch Vermieter“ ist wie folgt zu präzisieren: „Beginn der Errichtung durch Vermieter“.

Für die Frage, ob die Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht nach alter oder neuer Rechtslage zu beurteilen ist, bleibt der Beginn der Vermietung oder Verpachtung (= faktische Begründung des Miet- oder Pachtverhältnisses) in den oben dargestellten Fällen ohne Relevanz. Von Bedeutung ist dieses Kriterium allerdings in Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des verlängerten Vorsteuerberichtigungszeitraums, welches vom BMF stets mit dem gesetzlich vorgesehenen Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung bzw. Nutzung als Anlagevermögen gleichgesetzt wird (zur Kritik an dieser Auffassung siehe die Anmerkungen zu 2.2.). Die Spalte „Beginn V+V“ sollte daher in „Erstmalige Verwendung als Anlagevermögen“ umbenannt werden.

Nach den ErlRV zum 1. StabG 2012, BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt zu Art. 4 Z 2 und Z 5 (§ 12 Abs 10 und § 28 Abs 38 Z 2 UStG) fallen nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen in den verlängerten Vorsteuerberichtigungszeitraum, wenn die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen in Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals nach dem 31. 3. 2012 in Verwendung genommen werden. Zu der in Zusammenhang mit der Anwendung des alten bzw. neuen Berichtigungszeitraums speziellen Konstellation der Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke und Abschluss des Mietvertrags vor dem 1. 4. 2012 siehe unten 2.2.

2. Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 12 Abs 10, § 12 Abs 10a, § 18 Abs 10 UStG 1994)

2.1. Neuregelung

Der **Vorsteuerberichtigungszeitraum** bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) verlängert sich auf **20 Jahre**. D. h., wenn sich bei einem im Anlagevermögen befindlichen Grundstück innerhalb der auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden neunzehn Kalenderjahre die für den Vorsteuerabzug

maßgeblichen Verhältnisse ändern, hat für jedes Jahr der Änderung eine Berichtigung in Höhe von einem Zwanzigstel des bereits geltend gemachten Vorsteuerabzugs zu erfolgen (§ 12 Abs 10 UStG 1994).

Damit zusammenhängend verlängert sich ebenfalls die **Aufbewahrungspflicht** für Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke betreffen, allgemein auf 22 Jahre (§ 18 Abs 10 UStG 1994).

2.2. Inkrafttreten

Die Neuregelung ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Errichtungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen, Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer **nach dem 31. 3. 2012** erstmals in seinem Unternehmen **als Anlagevermögen verwendet** oder nutzt. Maßgebend ist die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes.

Anmerkung: Das BMF setzt die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes offenbar mit dem (faktischen) Beginn der Vermietung oder Verpachtung gleich (siehe auch oben 1.2. sowie die Übersicht am Ende dieser Information). Dagegen ist zum einen einzuwenden, dass sich der Gesetzgeber – würde er diese Begriffe generell gleichsetzen – aus Gründen der formellen Einheitlichkeit dann auch in § 28 Abs 38 Z 1 UStG i. d. F. 1. StabG 2012 der Diktion „(erstmalige) Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen“ [Seite 680 bedient hätte. Zum anderen ist der Auffassung des BMF zu entgegen, dass richtigerweise bereits die aufgrund objektiver Umstände zweifelsfrei erkennbare Absicht der einschlägigen Nutzung von Gegenständen des Anlagevermögens als Verwendung i. S. v. § 12 Abs 10 UStG angesehen werden muss (ebenso Stadie, UStG-Kommentar, § 15a dUStG Anm. 57, zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland); a. A. die herrschende österreichische Lehre (deutlich Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG [2012] § 12 Rz 458, Beispiel, in dem die durch objektive Umstände deutlich belegte Absicht der einschlägigen Nutzung [ernsthafte Mietersuche für eine Wohnanlage mit Eigentumswohnungen] nicht als Verwendung i. S. v. § 12 Abs 10 UStG gewertet wird [wobei diese Position bei kurzfristiger anfänglicher Vermietung wohl keinesfalls mehr aufrechtzuerhalten wäre]); siehe auch UFS 2. 10. 2007, GV/0215-F/05, der allerdings die nicht haltbare Behauptung aufstellt, dass aus dem Wortlaut des § 12 Abs 10 UStG eindeutig hervorgehe, dass der Vorsteuerberichtigungszeitraum mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen beginnt, in dem die Wohnung erstmals vermietet wird (mit inhaltlich unzutreffendem Hinweis auf Doralt – gemeint: Ruppe –, UStG³, § 12 Tz. 218).

Bei **Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken** gilt der neue verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum von 20 Jahren unter der Voraussetzung, dass neben der erstmaligen Verwendung und Nutzung des Grundstückes/des Gebäudes im Anlagevermögen des Vermieters auch der Mietvertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wird.

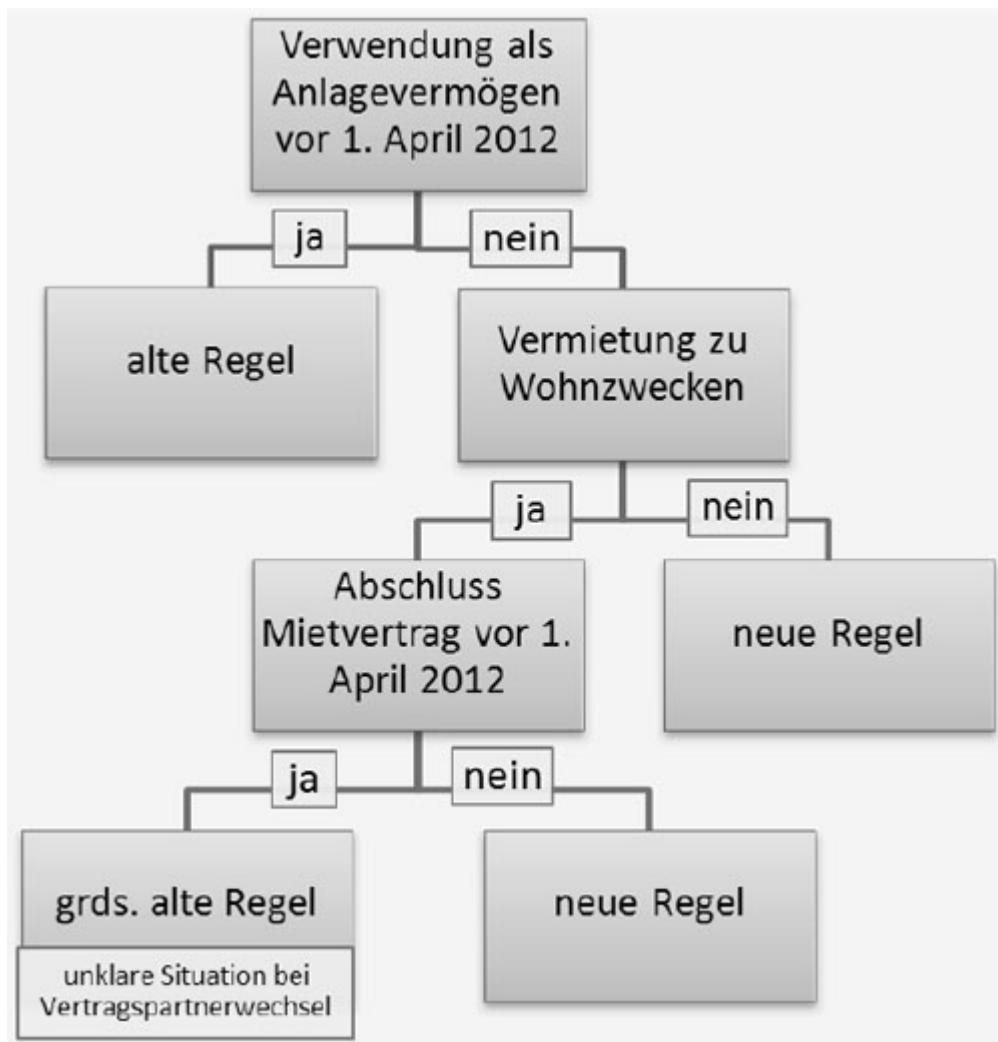
Anmerkung: Bei der Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken greift die neue Regelung nur unter der zusätzlichen Bedingung, dass der Mietvertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wird. Der bloße Vertragsabschluss (≠ faktische Begründung des Mietverhältnisses) vor dem 1. 4. 2012 führt demnach *eo ipso* zur Anwendung der Korrekturfrist von zehn Jahren (vgl. § 28 Abs 38 Z 2 UStG i. d. F. 1. StabG 2012); laut BMF allerdings nur unter der u. E. fraglichen Voraussetzung, dass kein Mieterwechsel stattfindet (zur diesbezüglich unklaren Situation siehe die folgende Anmerkung).

Beispiel: Fertigstellung (Erteilung der Benützungsbewilligung) und Übergabe eines in Vermietungsabsicht errichteten Wohngebäudes im März 2012; erstmalige rechtliche (Mietvertragsabschluss) und faktische Begründung eines Mietverhältnisses im Juni 2012 (keine vorherige anderweitige Nutzung). Dadurch, dass das BMF hinsichtlich der Verwendung des Gebäudes als Anlagevermögen auf den faktischen Vermietungsbeginn (in diesem Beispiel Juni 2012) abstellt (siehe dazu insbesondere die vorhergehende Anmerkung), kann die alte Berichtigungsregel nur mehr dann zur Anwendung gelangen, wenn der Mietvertrag vor dem 1. 4. 2012 abgeschlossen wird. Geht man dagegen – wie in der vorangegangenen Anmerkung dargelegt – davon aus, dass das Gebäude beispielsweise aufgrund vor oder zeitnah mit der Zuordnung zum Anlagevermögen einsetzenden, durch objektive Umstände klar belegten Bemühungen zur Mietersuche bereits im Zeitpunkt der Kollaudierung einer Verwendung i. S. v. § 12 Abs 10 UStG zugeführt wird, so führt dies – unabhängig vom Zeitpunkt des Abschlusses des Mietverhältnisses – zur Anwendung der Korrekturfrist von zehn Jahren. Ein späterer Mieterwechsel vermag daran jedenfalls nichts zu ändern (zur Irrelevanz des nachträglichen Mieterwechsels im Fall der Verwendung des Gebäudes als Anlagevermögen bereits vor dem 1. 4. 2012 siehe auch Beispiel 1 der ErlRV zum 1. StabG 2012, BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zum 2. Abschnitt zu Art. 4 Z 2 und Z 5 [§ 12 Abs 10 und § 28 Abs 38 Z 2 UStG]).

Umgekehrt ermöglicht es das Gesetz, dass über ein noch nicht errichtetes Gebäude vor dem 1. 4. 2012 ein Mietvertrag zu Wohnzwecken abgeschlossen und damit die Anwendung der

Korrekturfrist von zehn Jahren sichergestellt wird (zur vom BMF angenommenen Schädlichkeit eines nachträglichen Mieterwechsels in dieser Konstellation siehe die folgende Anmerkung).

Seite 681 Zum besseren Verständnis werden die Übergangsbestimmungen grafisch wie folgt dargestellt:



Beispiel

Der Möbelproduzent M errichtet im Jahr 2000 ein Betriebsgebäude und verwendet es ab demselben Jahr zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze (Möbelproduktion). M macht aus den Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend. Im Jahr 2013 verkauft er das Gebäude unecht steuerbefreit.

Lösung:

Da das Gebäude bereits vor dem 1. 4. 2012 im Anlagevermögen des Unternehmers verwendet wurde, ist die bisherige Regelung anwendbar. Weil der Vorsteuerberichtigungszeitraum von zehn Jahren im Zeitpunkt des Verkaufs schon abgelaufen ist, ist keine Vorsteuerberichtigung mehr vorzunehmen.

Beispiel

V vermietet 2013 ein im selben Jahr errichtetes Gebäude zu Wohnzwecken. Der Vertragsabschluss mit dem Mieter erfolgt

- am 1. Jänner 2012.
- am 1. Jänner 2012. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.
- am 1. Jänner 2013.
- am 1. Jänner 2013. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.

2017 verkauft V das Gebäude unecht steuerbefreit.

Lösung:

- a. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 6/10 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 UStG a. F.), da der Vertragsabschluss über die Vermietung bereits vor dem 1. 4. 2012 erfolgt ist.
- b. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 UStG n. F.), da der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wurde und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. 4. 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.
- c. und d. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 UStG n. F.), da der Vertragsabschluss über die Vermietung nach dem 31. 3. 2012 erfolgt ist und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. 4. 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

Anmerkung: Die Lösung b. ist aus systematischen Gründen wie folgt zu adaptieren: „2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 UStG n. F.), da V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. 4. 2012 als Anlagevermögen verwendet hat und der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wurde.“

Zur weiteren Erläuterung: Da laut BMF im Fall eines Wechsels auf Mieter- oder Vermieterseite jedenfalls ein neues Mietverhältnis begründet wird (siehe auch oben 1.2. sowie die Übersicht am Ende dieser Information), führt dies zur Anwendbarkeit der Korrekturfrist von 20 Jahren. Offenbar soll dadurch ein Missbrauch durch den Abschluss tendenziell [Seite 682 kurzfristiger (Schein-) Mietverträge zur Wahrung der Anwendbarkeit der alten (= kürzeren) Berichtigungsfrist bei Wohnraumvermietung hintangehalten und damit das gesetzgeberische Zugeständnis des zusätzlichen Abstellens auf den Vertragsabschluss bei der Wohnraumvermietung wieder relativiert werden. Fragwürdig erscheint in diesem Zusammenhang das alleinige Abstellen auf jenes Mietverhältnis, welches zum Zeitpunkt der Veräußerung besteht, da dadurch im Fall eines Vertragspartnerwechsels nach dem 31. 3. 2012 (und erstmaliger Verwendung des Gebäudes als Anlagevermögen nach diesem Zeitpunkt) die neue Regelung mit Wirkung ex tunc angewendet wird (vgl. Lösung b.). Es stellt sich die Frage, ob eine solche in Hinblick auf ihren Rückwirkungscharakter problematische Vorgangsweise gesetzlich gedeckt ist.

Weiters sind jene Fälle der Wohnraumvermietung zu hinterfragen, in denen der Mietvertrag bei erstmaliger Verwendung des Gebäudes als Anlagevermögen nach dem 31. 3. 2012 vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde und ein Vertragspartnerwechsel nach Ablauf von zehn Jahren erfolgt. U. E. kann es in diesen Konstellationen unter Rückwirkungsgesichtspunkten zu keiner Verlängerung der Korrekturfrist mehr kommen. Stellt man hingegen auf den im Zeitpunkt der Veräußerung bestehenden Mietvertrag ab (vgl. Lösung b.), so gelangt die neue Regelung ex tunc zur Anwendung, da dieser Vertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wurde.

Die Lösungen c. und d. sind aus systematischen Gründen wie folgt zu adaptieren: „2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 UStG n. F.), da V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. 4. 2012 als Anlagevermögen verwendet hat und der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. 3. 2012 abgeschlossen wurde.“

Übersicht:

Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (ermäßigter Steuersatz von 10%)

Vertragsabschluss	Errichtung	Beginn Vermietung	Mieterwechsel	stfr. Verkauf	VSt-Berichtigung
2010	2011	1/2012	-	2022	0/10
2010	2012	2013	-	2022	1/10
2010	2013	2013	-	2022	1/10
2013	2013	2013	-	2022	11/20
2010	2011	1/2012	2019	2022	0/10
2010	2012	2013	2019	2022	11/20
2010	2013	2013	2019	2022	11/20
2013	2013	2013	2019	2022	11/20

Anmerkung: Die Spalte „Beginn Vermietung“ ist an den Anfang der Übersicht (links) zu stellen, da dieses Merkmal im Rahmen der Fallprüfung das zunächst maßgebliche ist. Ihre Bezeichnung ist nach den weiter oben getätigten Ausführungen wie folgt zu adaptieren: „Erstmalige Verwendung als Anlagevermögen“.

Die Spalte „Errichtung“ ist für die obige Beurteilung nicht relevant. Sie stiftet ob ihrer Überflüssigkeit Verwirrung und sollte daher entfernt werden.

In der Zeile 5 bleibt der Mieterwechsel des Jahres 2019 deshalb ohne Auswirkung, weil das Gebäude bereits vor dem 1. 4. 2012 als Anlagevermögen in Verwendung stand und damit dem Gestaltungspotenzial aufweisenden Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bedeutung zukommt. Der Mieterwechsel in Zeile 8 bleibt deshalb ohne Auswirkung, weil diese Konstellation von Beginn an unter die Neuregelung fällt (weder Verwendung des Gebäudes als Anlagevermögen vor dem 1. 4. 2012 noch Abschluss des Mietvertrags vor diesem Zeitpunkt).

*

Daniela *Hendl* ist Außenprüferin am Finanzamt Innsbruck. StB MMag. Dr. Peter *Pülzl*, MAS (European Law), LL.M., lehrt am Institut für Unternehmens- und Steuerrecht der Universität Innsbruck und ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Wien und Innsbruck.

Bearbeitet Daniela Hendl/Pülzl