

## VwGH zur USt iZm Immobilien: Auslegung „Beginn der Gebäudeerrichtung“ und „Großreparatur“

Immobilien



Wurde mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 01.09.2012 begonnen, kann bei der Geschäftsraumvermietung uneingeschränkt zur Steuerpflicht optiert werden („Errichterprivileg“). Der VwGH sprach aus, dass bei der Generalsanierung eines Altgebäudes bereits mit den Abbrucharbeiten der Zeitpunkt der Gebäudeerrichtung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG gesetzt wird.

Der VwGH konkretisierte in einem weiteren Erkenntnis den Begriff der „Großreparatur“ iSd § 12 Abs 10 UStG. Darunter ist ein nicht aktivierungspflichtiger, nicht regelmäßig erwachsender Aufwand zu verstehen, von dem sich sagen lässt, er falle ins Gewicht.

### 1. Geschäftsraumvermietung, Option zur Steuerpflicht und Anwendung neue Rechtslage (1. StabG 2012): VwGH zum „Beginn der Errichtung“

Bei einer grundsätzlich unecht steuerfreien Geschäftsraumvermietung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG kann der Vermieter gem § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optieren, um für allfällige Vorleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. In diesem Fall kommt der reguläre Steuersatz iHv 20% zur Anwendung.

Mit Einführung des 1. StabG 2012 wurde diese Optionsmöglichkeit eingeschränkt: Zur Steuerpflicht kann nur dann optiert werden, wenn der Mieter das Grundstück (oder einen baulich abgeschlossenen selbständigen Teil des Grundstücks) für nahezu ausschließlich (dh zu mind. 95%, vgl UStR Rz 899a) zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze verwendet.

Diese Neuregelung ist gem § 28 Abs 38 Z 1 UStG grundsätzlich anzuwenden auf Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31.08.2012 beginnen, außer wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch

den Unternehmer bereits vor dem 1.9.2012 begonnen wurde (sog. „Errichterprivileg“). Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind jene Fälle einer Errichtung gleichgestellt, in denen nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung auszugehen ist. Das gilt beispielsweise für die Entkernung unter Erhalt der Fassade/Außenwände (vgl UStR Rz 899c) oder das Verwendungsfähigmachen eines aufgrund schwerer Schäden an der Bausubstanz tatsächlich völlig unbrauchbar gewordenen Gebäudes (vgl Salzburger Steuerdialog 2016, Frage 3).

§ 28 Abs 38 Z 1 UStG normiert als Beginn der Errichtung jenen Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. Diesbezüglich zählen nach Ansicht der Finanzverwaltung vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes (vgl UStR Rz 899c).

In seinem Erkenntnis vom 31.05.2017 beschäftigte sich nun auch der VwGH mit der Auslegung des Begriffs „Beginn der Errichtung“ iSd UStG.

## VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0016: Sind Abbrucharbeiten Teil der Errichtung?

Dem o.a. Erkenntnis lag die konkrete Frage zugrunde, ob Abbrucharbeiten im Zuge der Generalsanierung eines Altbaus bereits als Beginn der Errichtung anzusehen sind.

Der Beschwerdeführer erwarb eine Immobilie im Jänner 2012, die seit mehreren Jahren leer stand und ohne Generalsanierung nicht nutzbar war. Im März 2012 bewilligte die Baubehörde Bauführungen, woraufhin von Juli bis August 2012 Abbrucharbeiten (u.a. Abbruch Wände und Fundamente, Abbruch Fußboden und Unterboden, Abräumung der Beschüttung) durchgeführt wurden. Im Zeitraum Oktober 2012 bis Jänner 2014 erfolgte eine Generalsanierung inklusive Dachausbau.

Seit Februar 2014 wird das Gebäude vermietet, wobei das 2. und 3. OG von einer (nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Versicherung verwendet wird. Der Beschwerdeführer optierte zur steuerpflichtigen Vermietung und machte aus den gesamten Errichtungskosten die Vorsteuern geltend.

Strittig war bei der vorliegenden Generalsanierung nicht, dass diese grundsätzlich einer Errichtung gleichgestellt werden kann (auch nach Ansicht der Finanzverwaltung; vgl obige Ausführungen). Es ging darum, ob die Abbrucharbeiten bereits als Beginn der Errichtung anzusehen sind.

Der VwGH argumentierte u.a., dass es im Rahmen eines derartigen Bauvorhabens regelmäßig erforderlich sein wird, zum Teil auch Abbrucharbeiten vorzunehmen (etwa Entfernen von Zwischenwänden), die jedenfalls der Errichtung des bewilligten Gebäudes dienen und es sich bei derartigen Arbeiten zudem um „tatsächliche handwerkliche Maßnahmen“ handelt (die § 28 Abs 38 Z 1 UStG fordert).

Im Ergebnis **begann** im vorliegenden Fall daher die **Gebäudeerrichtung bereits mit den Abbrucharbeiten**, somit vor dem 01.09.2012. Es liegt ein „Altfall“ iSd 1. StabG vor, dh die Option zur Steuerpflicht ist nicht von der Vorsteuerabzugsberechtigung des Mieters abhängig und die Vorsteuern aus den Errichtungskosten wurden (für das 2. und 3. OG) zurecht geltend gemacht.

## **2. Vorsteuerberichtigung: VwGH konkretisiert Begriff „Großreparatur“**

Wurden bei Gebäuden Vorsteuern aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten geltend gemacht, und deren Nutzung ändert sich nachträglich, muss

uU eine anteilige Korrektur gem § 12 Abs 10 UStG des Vorsteuerabzuges erfolgen. Vom Berichtigungsbedarf sind auch Vorsteuern aus aktivierungspflichtigen Aufwendungen und zusätzlich die auf Großreparaturen entfallenden Kosten erfasst. Erfolgt beispielsweise ein steuerfreier Verkauf einer Immobilie oder ändert sich die Verwendung von steuerpflichtigen hin zur dauerhaften Erzielung steuerfreier Umsätze, sind geltend gemachte Vorsteuern anteilig jahresweise zurück zu zahlen, wenn die Änderung der Verhältnisse innerhalb des Berichtigungszeitraums stattfindet.

Mit dem 1. StabG 2012 wurde der Berichtigungszeitraum von 10 auf 20 Jahre verlängert. Dh nach Ablauf von 10 bzw 20 Jahren sind die Vorsteuern endgültig „gesichert“, unabhängig davon, wie das Gebäude ab dem 11. bzw 21. Jahr genutzt wird. Ob ein „Altfall“ (10-jähriger Berichtigungszeitraum) oder „Neufall“ (20-jähriger Berichtigungszeitraum) vorliegt, richtet sich nach Maßgabe von § 28 Abs 38 Z 2 UStG nach der erstmaligen Verwendung (bzw bei Vermietung zu Wohnzwecken nach Vertragsabschluss) vor/nach dem 31.03.2012.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.11.2016 erstmals näher konkretisiert, was unter einer „Großreparatur“ iSd UStG zu verstehen sei.

## VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036: Sanierung einer Liftanlage als Großreparatur?

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob die Sanierung von 38 bestehenden Aufzugssystemen in 13 großen Mietobjekten im Jahr 2005 mit einem Gesamtaufwand iHv EUR 600.000 als Großreparatur zu qualifizieren ist, und damit eine (anteilige) Vorsteuerberichtigung gem § 6 Abs 2 UStG zu erfolgen hat, aufgrund des steuerfreien Verkaufs gem § 6 Z 9 lit a UStG im Jahr 2006 und der damit einhergehenden Änderung der Verhältnisse gem § 6 Abs 10 UStG innerhalb des 10-jährigen Beobachtungszeitraums („Altfall“).

Der VwGH gelangte zum Ergebnis, dass eine „Großreparatur“ iSd § 12 Abs 10 UStG ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand ist, der nicht „regelmäßig“ erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle „ins Gewicht“. Dies ist auch auf die im vorliegenden Sachverhalt zu beurteilende umfassende Sanierung von Aufzugsanlagen zutreffend, wenngleich der Aufwand in Relation zum gesamten Anschaffungswert der Mietobjekte nur rund 2% beträgt.

## Zusammenfassung / Conclusio

Wurden im Zuge der Generalsanierung eines Gebäudes Abbrucharbeiten vorgenommen, sind diese nach jüngster Ansicht des VwGH als Zeitpunkt der Gebäudeerrichtung zu qualifizieren. Wurde daher mit derartigen Arbeiten vor dem 01.09.2012 begonnen, kann uneingeschränkt zur steuerpflichtigen Geschäftsraumvermietung optiert werden. Im jeweiligen Einzelfall wird daher zu prüfen sein, ob Abbrucharbeiten der Durchführung einer vorhandenen Baubewilligung dienen und diese in einem entsprechenden Zusammenhang mit dem Gesamtprojekt stehen.

Eine „Großreparatur“ iSd UStG ist nach Ansicht des VwGH ein nicht aktivierungspflichtiger, nicht regelmäßig erwachsender Aufwand, von dem sich sagen lässt, er falle ins Gewicht. Dies wurde im Zusammenhang mit der Sanierung von Liftanlagen in einer großen Mietobjektanlage bejaht, was zu einer anteiligen Vorsteuerberichtigung aus den Sanierungskosten (die in Relation zu den Anschaffungskosten 2% ausmachten) führte, weil die Immobilie innerhalb des Berichtigungszeitraums steuerfrei verkauft wurde. Dem VwGH folgend dürfte daher ein „ins Gewicht fallender“, „nicht regelmäßig erwachsender Aufwand“ wohl eher in absoluten Beträgen zu interpretieren sein. Offen bleibt allerdings, anhand welcher Kriterien eine Abgrenzung dieser Begriffsdefinition zu erfolgen hat.

Die diesbezügliche weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

**Markus Vaishor**  
**Director, Tax**  
T +43 (1) 31332-3652  
mvaishor@kpmg.at

**Katrin Postlmayr**  
**Associate, Tax**  
T +43 1 31332-3154  
kpostlmayr@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)