

1.3. Sonderformen von Werkverträgen

Vor dem Hintergrund, dass sich dieses Buch mit Bauleistungen beschäftigt, sollen auch zwei Sonderformen von Werkverträgen erwähnt werden, nämlich der Generalunternehmervertrag und der Bauträgervertrag.

1.3.1. Generalunternehmervertrag

Gerade bei größeren Bauprojekten ist der Werkunternehmer oft nicht allein in der Lage, das gesamte Werk mit Hilfe seines eigenen Betriebes zu errichten; idR fungiert er dann als Generalunternehmer.¹⁸

Üblicherweise verpflichtet sich der Generalunternehmer zur „schlüsselfertigen“ Übergabe eines Bauwerkes an den Bauherrn. Der Generalunternehmer errichtet das Bauwerk teils selbst, teils organisiert und beauftragt er die sonst erforderlichen Unternehmer (Subunternehmer) und trifft alle übrigen für die Errichtung des Bauwerkes gebotenen Maßnahmen.

Subunternehmer ist, wer die vom Besteller des Werkes dem Unternehmer übertragenen Aufgaben im Verhältnis zum Unternehmer selbst vertraglich übernimmt und in Eigenverantwortung selbst oder mit Gehilfen ausführt. Subunternehmer sind im Verhältnis zum Bauherrn Gehilfen des Generalunternehmers iSd § 1313a ABGB.¹⁹ Der Generalunternehmer haftet für seine Subunternehmer bzw dessen Bedienstete und die mangelhafte Erfüllung durch den Subunternehmer gegenüber dem Generalunternehmer führt im Verhältnis des Generalunternehmers zum Bauherrn zur Gewährleistungs- und Schadenersatzpflicht des Generalunternehmers. Übernimmt der Generalunternehmer auch die Planungsarbeiten, spricht man vom Totalunternehmer.

Zum einen liegt daher idR zwischen Bauherrn und Generalunternehmer ein Werkvertrag vor; zum anderen werden im Verhältnis zwischen Generalunternehmer und Subunternehmer ebenso meist Werkverträge geschlossen.²⁰

1.3.2. Bauträgervertrag

Auch der Bauträgervertrag ist Werkvertrag (mit Geschäftsbesorgung): Der Bauträgervertrag ist ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasing an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen. Bauträger ist, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die genannten Rechte einzuräumen; Erwerber ist, wem Ansprüche

18 *Krejci in Rummel*, ABGB § 1166 ABGB Rz 12 (Stand 1.1.2000, rdb.at).

19 Leistungen der Subunternehmer an den Generalunternehmern unterliegen stets dem Übergang der Umsatzsteuerschuld, siehe dazu 3.3.3.

20 *Krejci in Rummel*, ABGB § 1166 ABGB Rz 44 (Stand 1.1.2000, rdb.at).

2. Leistungen in der Bauwirtschaft (Weinzierl)

	Definition	Leistungsart	Ort der Leistung
Werklieferung	der Unternehmer hat die Be- oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und hierbei Stoffe, die er selbst beschafft hat und bei denen es sich nicht um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, verwendet die Gegenstände der Lieferungen werden fest mit dem Grund und Boden verbunden	Lieferung	dort, wo die Verfügungsmacht über den Gegenstand übertragen wird (§ 3 Abs 7 UStG) bei bewegten Lieferungen dort, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt (§ 3 Abs 8 UStG) oder im Einfuhrland (§ 3 Abs 9 UStG)
Werkleistung	der Unternehmer hat die Be- oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und hierbei keine Stoffe oder Stoffe, die er selbst beschafft hat und bei denen es sich nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, verwendet	Sonstige Leistung	dort, wo das Grundstück gelegen ist (§ 3a Abs 9 UStG), andernfalls wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs 6 UStG), bei Nichtunternehmern, wo der Unternehmer tätig wird (§ 3a Abs 11 lit c UStG)

Abgrenzung von Lieferung, Montagelieferung, Werklieferung und Werkleistung

2.3. Werklieferungen

§ 3 Abs 4 UStG normiert die Werklieferung wie folgt:

Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

Wesentliches Merkmal einer Werklieferung ist daher, dass der Auftragnehmer neben der Übertragung eines Gegenstandes auch die **Be- oder Verarbeitung** eines vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Gegenstandes schuldet. Als Be- oder Verarbeitung gilt nach § 3 Abs 6 UStG jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit) entsteht. Dennoch sollen nach *Ruppe/Achatz*¹⁰⁸ an die „Änderung der Marktgängigkeit“ keine strengen Anforderungen gestellt werden, vielmehr soll entscheidend sein, dass der Auftragnehmer selbstbeschaffte Gegenstände verwendet, die mehr als bloße Zutaten oder andere Nebensachen sind. Damit können auch Reparaturen oder Ausbesserungen als Werklieferungen angesehen werden. Auch die Verbindung des selbstbeschafften Gegenstandes mit dem Grund und Boden ist als Be- oder Verarbeitung anzusehen.

Für die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung kommt es im Wesentlichen darauf an, ob der Unternehmer bei der Be- oder Verarbeitung des

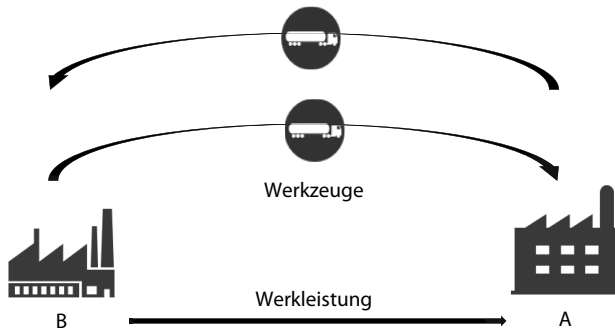
¹⁰⁸ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 112 f.

2.4.2.1.2. Leistungsempfänger ist Nichtunternehmer (B2C)

Wird die Werkleistung an einen Nichtunternehmer²⁶² ausgeführt, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3a Abs 11 lit c UStG).

Beispiel

A, ein Nichtunternehmer aus Österreich, beauftragt B aus der Slowakei mit der Reparatur eines Werkzeuges des A. A versendet das Werkzeug vorübergehend aus Österreich zu B in die Slowakei, der es nach der Reparatur wieder an A nach Österreich zurücksendet. B verwendet für die Reparatur keine Hauptstoffe.



B tätigt gegenüber A eine Werkleistung, da er keine Hauptstoffe beistellt, sondern eine Dienstleistung ausführt. Die Werkleistung gilt, da sie an einen Nichtunternehmer erbracht wird, als dort ausgeführt, wo B tätig wird (§ 3a Abs 11 lit c UStG), das ist in der Slowakei. Die Werkleistung ist in Österreich nicht steuerbar. Die Besteuerung der Werkleistung bestimmt sich nach slowakischem Umsatzsteuerrecht.

Die Verbringung des Werkzeuges durch A von Österreich in die Slowakei und dessen Retournierung ist ein nicht steuerbarer Vorgang. Es bestehen auch keine Aufzeichnungspflichten für A.

Wird die Arbeit an mehreren Orten ausgeführt, ist für die Ermittlung des Tätigkeitsortes darauf abzustellen, wo die für die Leistung typische Haupttätigkeit ausgeführt wird.²⁶³ Beauftragt der Auftragnehmer einen Subunternehmer mit der Erbringung der Werkleistung,²⁶⁴ bestimmt sich der Leistungsort des Auftragnehmers nach dem Tätigkeitsort des Subunternehmers.²⁶⁵

2.4.2.2. Verbringen für eine Werkleistung am Gegenstand

2.4.2.2.1. Verbringen im Binnenmarkt

Kein innergemeinschaftliches Verbringen, sondern eine **vorübergehende Verwendung** liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand für Arbeiten an diesem

²⁶² Siehe 2.4.2.1.

²⁶³ Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3a Rz 191.

²⁶⁴ Siehe 2.4.2.3.

²⁶⁵ Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3a Rz 191; UStR 2000, Rz 638h.

3.2.4. Haftung des ausländischen Leistungserbringers

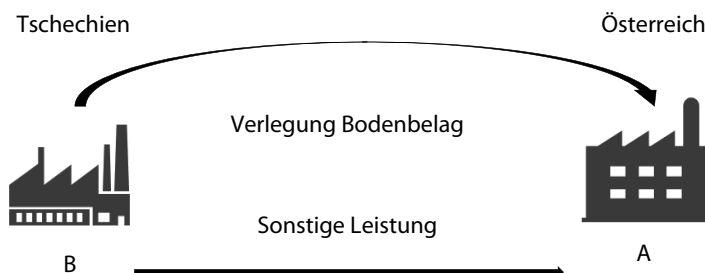
Der **leistende Unternehmer haftet** nach § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG für die Steuer. Die Heranziehung des ausländischen Unternehmers wird eine Ermessensentscheidung sein. In Fällen etwa, in denen der Leistungsempfänger die geschuldete Steuer zur Gänze als Vorsteuer abziehen dürfte, wird eine Haftungsinanspruchnahme des ausländischen Unternehmers diesem Ermessen widersprechen.³⁸⁶

Die Haftung kann praktisch nur dann schlagend werden, wenn der Leistungsempfänger nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.³⁸⁷

Beispiel

Ein Bodenlegerbetrieb B mit Sitz in Tschechien verlegt den von A selbst beigestellten Bodenbelag in dessen Geschäftsräumlichkeiten. Die Geschäftstätigkeit des A ist:

- a) ein Handelsbetrieb
- b) eine Bank



Variante a)

B erbringt eine sonstige Leistung an A, die nach § 3a Abs 6 UStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Nach § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf A. B muss die Rechnung an A ohne Umsatzsteuer mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld ausstellen.

A ist verpflichtet, die auf die sonstige Leistung entfallende Umsatzsteuer in Kz 057 der UVA zu melden (Reverse Charge Umsatzsteuer) und darf sich diesen Betrag unter den allgemeinen Voraussetzungen in Kz 066 der UVA für denselben Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen.

B haftet für die Umsatzsteuer. Da A als Handelsbetrieb voll vorsteuerabzugsberechtigt ist, wird die Haftung nicht schlagend werden.

Variante b)

B erbringt eine sonstige Leistung an A, die nach § 3a Abs 6 UStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Nach § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf A.

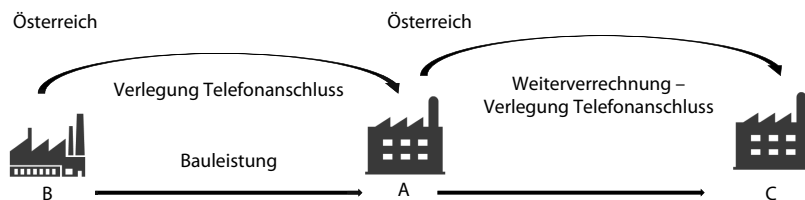
B muss die Rechnung an A ohne Umsatzsteuer mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld ausstellen.

386 Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 19 Rz 36.

387 UStR 2000, Rz 2601b.

Beispiel

C lässt ein Einfamilienhaus errichten und benötigt einen Telefonanschluss. Er beauftragt hierfür das Telefonunternehmen A. A beauftragt das EDV-Unternehmen B mit der Verlegung der Anschlüsse.



Interpretiert man die Aussage in UStR 2000, Rz 2602d, in Bezug auf Telefonanschlüsse analog zur Aussage betreffend Anschlussgebühren für Gas-, Wasser- oder Stromversorgung, dann wäre davon auszugehen, dass Unternehmen A nicht als beauftragtes Unternehmen gilt. Für die Leistung von B an A käme es nicht zum Übergang der Steuerschuld. Da es sich um eine Kann-Regelung handelt, stünde aber wohl auch die Abrechnung von Unternehmer B ohne Umsatzsteuer mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld in Einklang mit den UStR.

3.3.4. Unternehmer, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt

§ 19 Abs 1a zweiter Unterabsatz sieht einen Übergang der Steuerschuld auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Auf eine erfolgte Beauftragung kommt es in diesen Fällen nicht an. Betragen die Bauleistungen weniger als **50 % des Umsatzes**, handelt es sich nicht um einen Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.⁵⁴¹ Bei der Beurteilung, ob überwiegend Bauleistungen erbracht werden, ist auf den **Durchschnitt der Umsätze der vorangegangenen 3 Jahre** abzustellen.⁵⁴² In Grenzfällen, etwa wenn nicht eindeutig ist inwieweit in der Vergangenheit Bauleistungen ausgeführt worden sind, kann der Unternehmer davon ausgehen, dass er ein Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Beispiel

Die von Unternehmer A erzielten Gesamtumsätze und Umsätze aus Bauleistungen stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Umsätze	davon Bauleistungen	Durchschnitt - Gesamtumsätze	davon Bauleistungen	50%-Grenze
2016	160.000	80.000			
2017	230.000	120.000			
2018	250.000	150.000	213.333,33	116.666,67	106.666,67
2019	270.000	100.000	250.000	123.333,33	125.000

541 Rsp des VwGH zur Frage, ob es auf das Überwiegen iSd 50%-Grenze ankommt oder ausschließlich der Betriebsgegenstand des Leistungsempfängers maßgeblich ist, gibt es bislang nicht.

542 UStR 2000, Rz 2602f.

Wurde das Entgelt bereits vor der Leistungserbringung zur Gänze durch Anzahlungen entrichtet und wurden darüber Anzahlungsrechnungen ausgestellt, dann ist nach der Leistungserbringung keine Endabrechnung („Nullrechnung“) mehr erforderlich. Wurde durch die Anzahlungen nur ein Teil des Entgeltes vereinbart, kann entweder über den Restbetrag eine Restrechnung erteilt werden oder über den Gesamtbetrag eine Endrechnung.⁷⁵² Wird eine Endrechnung ausgestellt, so sind in ihr die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Anzahlungen und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über sie Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Nach der Finanzverwaltung können hierbei

- die einzelnen vereinnahmten Anzahlungen mit den jeweils darauf entfallenden Steuerbeträgen in der Endrechnung abgesetzt werden oder
- der Gesamtbetrag der vorausgezahlten Anzahlungen und die hierauf entfallenden Steuerbeträge in einer Summe abgesetzt werden.⁷⁵³

Ausreichend ist auch, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer nicht vom Gesamtentgelt, sondern nur hinsichtlich des Restentgeltes ausgewiesen wird.⁷⁵⁴

Beispiel

Der Bauunternehmer A errichtet für das Handelsunternehmen H ein neues Firmengebäude um EUR 10 Mio netto zzgl 20 % Umsatzsteuer. Es wird eine Anzahlung über EUR 2 Mio zzgl Umsatzsteuer am 1.6.2020 und eine weitere Anzahlung über EUR 3 Mio zzgl Umsatzsteuer am 15.9.2020 geleistet und abgerechnet. Nach Abnahme des Gebäudes am 25.5.2021 kann A wie folgt eine Endrechnung unter Ausweis des Hafrücklasses⁷⁵⁵ stellen:

Endrechnung Variante 1

	Rechnungsbetrag netto (EUR)	Umsatzsteuer (EUR)	USt- Satz	Rechnungsbetrag brutto (EUR)
Endrechnungsbetrag	10.000.000	2.000.000	20 %	12.000.000
abzüglich folgender Anzahlungen:				
1. Anzahlung (1.6.2020)	2.000.000	400.000	20 %	2.400.000
2. Anzahlung (15.9.2020)	3.000.000	600.000	20 %	3.600.000
Restbetrag	5.000.000	1.000.000		6.000.000
davon Hafrücklass 3 % zahlbar innerhalb von 30 Tagen				180.000
				5.820.000

752 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 11 Rz 34.

753 Vgl UStR 2000, Rz 1525.

754 Vgl UStR 2000, Rz 1526.

755 Zum Hafrücklass siehe 1.9.3. und 5.2.6. sowie 4.9.

4.9. Änderung der Bemessungsgrundlage (Skonto, Haftrücklass)

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ergibt sich aus dem Entgelt. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dazu gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Entgelt von dritter Seite). IdR wird das Entgelt für eine Bauleistung bereits im Rahmen des Vertrages zwischen dem Bauunternehmer und Auftraggeber genau vereinbart sein.

Verträge über Bauleistungen können aber auch **variable Preiselemente**⁷⁷⁰ enthalten, zB abhängig von der tatsächlich verbrauchten Materialmenge oder über eine Wertsicherungsklausel für die Baukosten, sodass das endgültige Entgelt erst einige Zeit nach der Fertigstellung und Abnahme des Bauwerkes feststehen kann. Da die Steuerschuld bei Soll-Besteuerung im Kalendermonat der Leistungserbringung bzw bei späterer Rechnungsstellung im Folgemonat entsteht, wird die Umsatzsteuer in diesen Fällen nach Maßgabe des voraussichtlichen bzw geschätzten Entgeltes zu erfolgen haben. Nach der Finanzverwaltung kann, wenn die genaue Höhe des Entgeltes im Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung noch nicht feststeht, die Versteuerung der Umsatzsteuer auf Basis des vorläufig abgerechneten Entgeltes erfolgen.⁷⁷¹ Das soll auch gelten, wenn mit Sicherheit anzunehmen ist, dass bei der Endabrechnung noch eine weitere Zahlung zu erfolgen hat (die Rechnung also zunächst zu niedrig ausgestellt wird). Sollten bis zur Endabrechnung weitere Zahlungen erfolgen, so sind diese laufend zu versteuern. Die endgültige Versteuerung ist anlässlich der Endabrechnung vorzunehmen.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage aufgrund einer **nachträglichen Minderung oder Erhöhung des Entgeltes**, dann hat der Unternehmer bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen den geschuldeten Umsatzsteuerbetrag und der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist, entsprechend zu berichtigen. Bei einer nachträglichen Entgelterhöhung schuldet der Unternehmer die Umsatzsteuer somit auf Basis des tatsächlichen Entgeltes. Der Leistungsempfänger darf sich die zusätzliche Vorsteuer aber erst abziehen, wenn der Unternehmer seine Rechnung entsprechend berichtigt hat. In den Fällen des Überganges der Steuerschuld kann der Empfänger auch ohne Rechnungsberichtigung den Vorsteuerabzug in Höhe der zusätzlichen Umsatzsteuer geltend machen. Fällt das Entgelt nachträglich niedriger aus, kann nach § 11 Abs 13 UStG eine Rechnungsberichtigung grundsätzlich unterbleiben.⁷⁷²

770 Siehe dazu 1.5.

771 Vgl UStR 2000, Rz 2622f.

772 Gemäß § 11 Abs 13 UStG ist eine Rechnungsberichtigung nur vorzunehmen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzugs von Wechselvorzinsen vermindert hat.

Folgende Vorsteuern sind angefallen

Vorsteuern aus Eingangsleistungen	in EUR
Vorsteuern iZm Wareneinkauf	14.000
EUSt iZm Einfuhren aus dem Drittland	2.000
Vorsteuern iZm Grundstückslieferungen	1.000
Vorsteuern aus bezogenen sonstigen Leistungen iZm Bauleistungen	16.000
Vorsteuern aus allgemeinen Verwaltungskosten	4.000
Summe	37.000

Aufteilung Umsätze, exklusive Einfuhrumsätze	in EUR
Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen	400.000
Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen	100.000
Summe	500.000

Berechnung Pro-rata Satz

Die Einfuhrumsätze sind nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Umsätze, die im Ausland ausgeführt werden und die bei inländischem Leistungsort steuerpflichtig oder echt steuerfrei wären, fließen als übrige Umsätze in den Gesamtumsatz ein.

$$\text{Pro-rata-Satz} = \frac{100.000}{500.000} = 20\%$$

Das Verhältnis der Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, zum Gesamtumsatz ergibt somit einen Pro-rata-Satz iHv 20 %. Die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze belaufen sich auf 80 % des Gesamtumsatzes.

Aufteilung der Vorsteuern nach der **Mischmethode** gemäß § 12 Abs 5 Z 2 UStG:

Die nicht abzugsfähige Vorsteuer aus den allgemeinen Verwaltungskosten errechnet sich auf Basis des Pro-Rata-Satzes wie folgt:

$$\text{nicht abzugsfähige Vorsteuer} = 4.000 \times 20\% = 800$$

Vorsteuern	abzugsfähig	nicht abzugsfähig
a. direkte Zuordnung der Vorsteuern		
Vorsteuern für Wareneinkauf	14.000	
EUSt iZm Wareneinkauf	2.000	
Vorsteuern iZm Grundstückslieferungen		1.000
Vorsteuer iZm Bauleistungen	16.000	
Zwischensumme	32.000	1.000
b. indirekte Zuordnung		
Vorsteuer aus den allgemeinen Verwaltungskosten	3.200	800
Summe	35.200	1.800
Endergebnis:		
Summe abzugsfähige Vorsteuern	35.200	
Summe nicht abzugsfähige Vorsteuern	1.800	

5.6.2. Vorsteuerberichtigung bei im Anlagevermögen befindlichen Gebäuden

Der Begriff des Grundstückes und Gebäudes bestimmt sich nach Art 13b lit a bzw lit b DVO (EU).⁸⁹³ Superädifikate zählen ebenso dazu. Türen, Fenster und dergleichen sind unselbständige Bestandteile des Gebäudes. Ob Maschinen und Ausstattungsgegenstände Teil des Grundstücks hängt insb davon ab, ob diese abgebaut werden können, ohne das Bauwerk zu verändern bzw zu zerstören.

Gemäß Art 13b lit a der DVO gilt als „Grundstück“:

- a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- b) jedes mit oder im Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerkes bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Die UStR legen diese Bestimmung wie folgt aus:⁸⁹⁴

Für die Beurteilung, ob ein Gebäude oder Bauwerk unter den Begriff „Grundstück“ fällt, ist entscheidend, ob es leicht abgebaut oder bewegt werden kann. Nicht erforderlich ist, dass es untrennbar mit dem Boden verbunden ist, sondern es ist zu prüfen, ob sich die Vorrichtungen zur Immobilisierung leicht, dh ohne Aufwand und erhebliche Kosten, entfernen lassen. Indizien für diese Beurteilung können die Höhe des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwands sein.

Für die Beurteilung, ob Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen bewegt werden können, ohne das Gebäude zu verändern, bedarf es einer Veränderung in erheblichem Umfang. Indizien für diese Beurteilung können die Höhe des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwandes für die Reparatur des Gebäudes, des Bauwerkes oder der Sache selbst sein.

Einbaumöbel sind bei einem Wohnungsvermieter keinesfalls Grundstücke, bei einem Vermieter ist daher für die Vorsteuerberichtigung ein Zeitraum von vier Jahren maßgeblich.⁸⁹⁵

Die Frage, ob es sich bei den Bauwerken, Betriebsvorrichtungen etc um ein Grundstück iSd UStG handelt, hat nicht nur Auswirkungen auf den Vorsteuerberichti-

893 Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, geändert mit Durchführungsverordnung (EU) 1042/2013 des Rates vom 7.10.2013; siehe zum Grundstück im Detail auch 2.4.1.

894 UStR 2000, Rz 639v.

895 VwGH 20.7.1999, 98/13/0219.

Beispiel

Im Jahr 2018 sind bei der Bauträger GmbH Baukosten iHv EUR 650.000 zzgl 20 % USt sowie sonstige Kosten iHv EUR 15.000 zzgl 20 % USt angefallen. Die Bauträger GmbH hat im Jahr 2018 keine Vorsteuern geltend gemacht (dh den Vorsteuerschlüssel vereinfachend mit „0 %“ angenommen).

Im März 2019 konnten für alle vier Wohnungen Kaufverträge mit den Erwerbern abgeschlossen werden. Es sind folgende Kosten zwischen Jänner und März 2019 angefallen:

- Sonderwünsche Top 1 iHv EUR 2.000 zzgl 20 % USt
- Sonderwünsche Top 4 iHv EUR 5.000 zzgl 20 % USt
- Allgemeine Baukosten iHv EUR 40.000 zzgl 20 % USt

Als Vorsteuerschlüssel sollen die Nutzflächen herangezogen werden.

Top	USt	Nutzfläche	Anteil %	Datum KV
1	ohne USt	50	25 %	2.3.2018
2	ohne USt	20	10 %	30.3.2018
3	mit USt	80	40 %	25.3.2018
4	mit USt	50	25 %	3.3.2018
		200	100 %	

mit USt 65 %
ohne USt 35 %

VSt 2018	133.000	davon Berichtigung gem § 12 Abs 11 UStG	86 450,00	Kz 063
VSt 2019		VSt März 2010	8.000	Kz 060
			2.800	Kz 062
	Sonderwünsche Top 1	400		
	Sonderwünsche Top 4	1.000		
	Baukosten	8.000		

Beispiel Berechnung Vorsteuerabzug/-schlüssel

Die im Jahr 2018 angefallene Vorsteuer für die Baukosten kann im Ausmaß von 65 % in der UVA für März 2019 unter der Kz 063 berichtigt bzw aufgerollt werden. Bezüglich der Vorsteuer für März 2019 ist zu beachten, dass die Vorsteuer iZm den Sonderwünschen des Top 1 nicht zum Abzug berechtigt ist, jene des Top 4 zur Gänze abzugsfähig ist (jeweilig direkt zurechenbar) sowie die Vorsteuer der allgemeinen Baukosten in der Kz 060 einzutragen und in der Kz 062 mit 35 % zu kürzen ist.

Solche Änderungen bzw Aufrollungen fallen in den Anwendungsbereich von § 12 Abs 11 UStG. Dazu zählt die Berichtigung jener Gegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen, wozu auch Liegenschaftseinheiten, die zum Verkauf bestimmt sind, zählen.⁹³⁴

Eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 11 UStG tritt dann ein, wenn die Absicht, einen umsatzsteuerpflichtigen bzw umsatzsteuerfreien Umsatz zukünftig

934 Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Rz 324.; siehe 5.6.3.

6.2. Das Bauherrenmodell im Umsatzsteuerrecht

6.2.1. Struktur

Bei einem Bauherrenmodell schließen sich mehrere Investoren zu einer Miteigentümergeinschaft oder KG zusammen, um eine sanierungsbedürftige (idR) Wohnimmobilie zu erwerben. Diese wird umfassend saniert oder abgerissen und neu errichtet, um im Anschluss langfristig vermietet zu werden.

Unter gewissen Voraussetzungen sind die Sanierungs- und Neubaukosten in der Einkommensteuer (siehe für das Bauherrenmodell insbesondere § 28 Abs 3 EStG) über 15 Jahre verteilt absetzbar. Diese „verkürzte“ Abschreibung „entsteuert“ die Mieten bzw führt zu Verlusten, welche die Steuerbelastung der anderen positiven Einkünfte reduziert. Je höher das Einkommen des jeweiligen Investors, umso wirkungsvoller wird dieser Steuereffekt. Da dieser Steuereffekt wesentlich für die Konzeption ist, steht die Ertragsteuer auch mehr im Fokus von Judikatur und Literatur zum Bauherrenmodell. Die verkürzten Abschreibungen sind nur dann möglich, wenn der Investor die in der sog Bauherrenverordnung⁹⁵⁵ angeführten Kriterien zum „kleinen Bauherrn“ erfüllt (demnach auch der Begriff des Bauherrenmodells). Klarstellend sei angemerkt, dass diese Verordnung nur für die Ertragsteuer und daher nicht für die Umsatzsteuer von Relevanz ist.⁹⁵⁶

Der Anbieter eines Bauherrenmodelles (oder oftmals auch als „Initiator“ bezeichnet) erbringt umfassende Leistungen. Der Initiator sucht die für ein Bauherrenmodell geeignete Liegenschaft, prüft die Investitionstauglichkeit, sichert den Ankauf der Liegenschaft, wirbt um Kapital, beauftragt oder übernimmt die Planung, Bauabwicklung, Finanzierungsvermittlung, Vermietung etc.

Ebenso wie die bei den Bauträgern erörterten Vorsorgewohnungen ist umso mehr noch das Bauherrenmodell eine langfristige Investition. Die Steuereffekte sind optimierend zu beachten, aber das entscheidende Investitionskriterium sollten immer die klassischen Immobilienparameter (wie etwa Preis, Lage, Größe etc) sein.

6.2.2. Beurteilung des Leistungsbündels

Wie bereits angeführt, erbringt der Initiator diverse Leistungen an die Investorengemeinschaft bzw Investoren-KG. Je nach Struktur des Initiators werden die Leistungen über eigene Gesellschaften oder direkt erbracht und in Rechnung gestellt.

955 Vgl BGBl 1990/321.

956 Zum Bauherrenbegriff siehe 6.2.2.