

Mietrecht

Ausgleichsanspruch versus
Mietzinsminderungsanspruch

Wieder einmal: Superädifikat
und Kündigungsschutz

Wohnungseigentumsrecht

Umwidmung einer Bankfiliale
in ein China-Restaurant

Bauträgerrecht, Abgabenrecht

Die Rechnungslegung beim BTVG-Projekt

Forum Immobilientreuhänder

Fruchtgenuss und Wohnungseigentum

§§ 1, 7–11
BTVG;
§ 1052 ABGB;
§ 1 KSchG;
§§ 2, 3, 6, 12
UStG

Bauträger-
vertragsgesetz;
Ratenplan;
Umsatzsteuer;
Vorsteuer;
Überrechnung

Die Rechnungslegung beim BTVG-Projekt

Mit dem Bauträgervertragsgesetz 1997 (BTVG) wurden notwendige Sicherungsbestimmungen in das österreichische Zivilrecht eingeführt; die steuerlichen Themenstellungen dazu blieben weitgehend unbeachtet. Vorliegend werden die umsatzsteuerlichen Aspekte eines BTVG-Kauf analysiert.

KLAUS PFEIFFER / GERNOT RESSLER

A. Allgemeines

Das BTVG beruht auf der Maxime, dass Erwerber von zu errichtenden oder grundlegend zu erneuern den Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen bis Fertigstellung und Übergabe zu sichern sind. Anders als beim gewöhnlichen Liegenschafts Kaufvertrag, wonach die Immobilie bereits errichtet ist, muss beim BT-Projekt noch die Fertigstellung abgewartet werden. Mangels Sonderbestimmungen könnte beim BT-Projekt eine Vorleistungspflicht des Käufers vereinbart werden, der damit ein erhebliches Risiko eingehen würde; dies insb im Insolvenzfall des BT.

Um das Ausfallsrisiko des Käufers zu minimieren, sieht das BTVG drei Sicherungsmodelle vor; demnach kann nach § 7 Abs 2 BTVG die Sicherung

schuldrechtlich, grundbücherlich oder durch Pfandrecht erfolgen.¹⁾

Abhängig vom gewählten Sicherungsmodell ist der Verkäufer berechtigt, entweder sofort den gesam-

Mag. *Klaus Pfeiffer*, Bakk LL.M., ist selbständiger Rechtsanwalt bei DORDA Rechtsanwälte GmbH, E-Mail: klaus.pfeiffer@dorda.at
Dr. *Gernot Ressler* ist Steuerberater bei LeitnerLeitner und Lehrbeauftragter am Institut für Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien sowie am Universitätslehrgang Real Estate Finance der Johannes Kepler Universität Linz; E-Mail: gernot.ressler@leitnerleitner.com

1) Der Bauträger ist in der Wahl des Sicherungsmodells gem § 7 Abs 2 BTVG frei; die Sicherungsmodelle sind aus Sicht des Gesetzgebers gleichwertig, wobei das Pfandrecht im Wesentlichen totes Recht darstellt. Gem § 7 Abs 3 BTVG können die Sicherheiten auch nebeneinander eingesetzt oder nachträglich einvernehmlich ausgetauscht werden.

ten Kaufpreis zu fordern (schuldrechtliche und pfandrechtliche Sicherstellung) oder nur nach einem Ratenplan vorzugehen (grundbücherliche Sicherstellung).

B. Grundbücherliche Sicherstellung, Fälligkeit

Das in der Praxis am häufigsten gewählte Sicherungsmodell ist die grundbücherliche Sicherstellung, wonach der Erwerber – unabhängig davon, ob er die zu erwerbende Immobilie selbst nutzt oder an Dritte vermietet – vor Auszahlung des Kaufpreises an den BT im Grundbuch eingetragen werden muss. Nach § 9 Abs 2 BTVG ist hierfür ausdrücklich die Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gem § 40 Abs 2 WEG ausreichend; die Einverleibung von Allein-, Mit- oder Wohnungseigentum erfüllt diese Voraussetzung ebenfalls.

Die grundbücherliche Sicherstellung ist stets an eine Auszahlung nach Ratenplan nach § 10 Abs 2 Z 1 und 2 BTVG gekoppelt. Da § 10 BTVG auf die Fälligkeit des Kaufpreises Bezug nimmt, wird damit lediglich Auszahlung des Kaufpreises an den BT, nicht jedoch die vorgelagerte Einzahlung durch den Erwerber auf das Treuhandkonto beschränkt.²⁾ Je nach Vereinbarung ist der Kaufpreis entweder sofort oder – als nicht zwingendes Entgegenkommen des BT – zu einem späteren Zeitpunkt (in den meisten Fällen analog zum Zahlungsplan gem § 10 BTVG) zu erlegen.

Nach § 10 Abs 1 tritt Fälligkeit des Kaufpreises in folgenden Schritten ein:

- Baubeginn aufgrund einer rechtskräftigen Baubewilligung
- Fertigstellung des Rohbaus und des Dachs
- Fertigstellung der Rohinstallationen
- Fertigstellung der Fassade und der Fenster einschließlich deren Verglasung
- Bezugsfertigstellung oder – sofern vereinbart – vorzeitige Übergabe des eigentlichen Vertragsgegenstands
- Fertigstellung der Gesamtanlage
- Ablauf von drei Jahren ab Übergabe.

Die vorgenannten Raten betreffen nur die Fälligkeit des Kaufpreises, nicht jedoch die Übernahme einzelner Bauabschnitte bzw Gewerke durch den Erwerber.³⁾ Aus diesem Grund ist auch keine Begehung des Kaufgegenstands (samt Erstellung eines Übernahmeprotokolls) nach Erreichen eines Bauabschnittes durchzuführen.

C. Schuldrechtliche Sicherstellung, Fälligkeit

Bei der schuldrechtlichen Sicherstellung wird vereinbart, dass der Kaufpreis mit Kaufvertragsabschluss oder nach Ablauf einer vereinbarten Frist fällig wird. Der Erwerber wird gerade nicht durch eine sukzessive Zahlung an den BT geschützt, sondern durch eine Garantie oder Versicherung iH der Rückforderungsansprüche (Kaufpreis zzgl Zinsen iHv acht Prozentpunkten über dem Basiszinssatz; das BTVG

beinhaltet hier eine Sonderbestimmung zu § 1000 ABGB).

Grundsätzlich kann auch eine spätere Fälligkeit⁴⁾ – etwa durch Anlehnung an den Ratenplan gem § 10 BTVG – gewählt werden, doch ist dies praktisch nicht relevant. Die Übergabe des Kaufgegenstandes findet auch hier erst nach Fertigstellung statt.

D. Eigennutzung, Vermietung

IdR kauft der Erwerber eine Immobilie entweder zur Eigennutzung oder als Anlageobjekt mit einer erhofften Rendite (zB Vorsorgewohnung). Dem BTVG ist diese Unterscheidung iZm der Anwendbarkeit des Gesetzes fremd; lediglich in den beiden unten erläuterten Bestimmungen wird teils indirekt auf die oben genannte Unterscheidung verwiesen.

1. § 1 Abs 2 BTVG

Das BTVG ist für Verbrauchergeschäfte relativ zwingend (dh sie können nur zum Vorteil des Verbrauchers abbedungen werden, nicht jedoch zu seinem Nachteil). Zwischen Unternehmen kann das Schutzgesetz ausgeschlossen werden.⁵⁾

Die Frage nach dem Verbrauchergeschäft ist auch deshalb interessant, da ein Erwerber einer Immobilie nach den Bestimmungen des KSchG nicht automatisch als Unternehmen einzustufen ist, sondern gewisse Voraussetzungen erfüllen muss. Unternehmen nach § 1 Abs 2 KSchG ist demnach jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn ausgerichtet sein. Juristische Personen werden diese Voraussetzungen regelmäßig erfüllen. Bei natürlichen Personen ist zu differenzieren: Ein Eigennutzer erwirbt die Liegenschaft nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, weshalb er jedenfalls als Verbraucher zu qualifizieren ist. Erwirbt jemand eine Wohnung zur Vermietung, so kann er, muss jedoch nicht, Unternehmer sein. Nach der Judikatur⁶⁾ wird idZ eine Richtzahl von mehr als fünf Bestandobjekten vorausgesetzt, wobei die Frage letztlich von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist. Darüber hinaus wird eine Unternehmereigenschaft angenommen, wenn die Bewirtschaftung der Liegenschaft eine dauernde Organisation notwendig macht.⁷⁾

2) In den ErläutRV zum BTVG wird idZ ausdrücklich nur auf die Zahlungen an den BT verwiesen; nicht auf den Erlag auf dem Treuhandkonto.

3) *Gartner*, Bauträgervertragsgesetz³ (2016) 198.

4) § 9 Abs 3 BTVG.

5) Das BTVG nimmt keine eigene Definition von „Unternehmer“ oder „Verbraucher“ vor, sondern verweist lediglich auf die Bestimmungen des KSchG.

6) 5 Ob 570/80 MietSlg 32.257: „Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls kann etwa bei einer Richtzahl von mehr als 5 Bestandobjekten ein Organisationsumfang angenommen werden, der für die Unternehmerstellung des Vermieters spricht“; idente Formulierungen auch enthalten in LGZ Wien 41 R 496/84 MietSlg 36.231 sowie LGZ Wien 41 R 912/93 MietSlg 45.180.

7) OGH 5 Ob 570/80 MietSlg 32.257: „Als Unternehmer iS des KSchG wird der Vermieter anzusehen sein, wenn die Bestellung eines Hausbesorgers oder die Heranziehung eines Hausverwalters auf eine auf Dauer angelegte Organisation hinweisen.“

Problematisch ist, dass ein BT – sofern er überhaupt Information über die Vermietung erhält – diese nur sehr schwer verifizieren und daher nur auf die Angaben des Erwerbers vertrauen kann. Die Thematik wird praktisch dadurch entschärft, dass BT es meist bevorzugen, einheitliche Verträge zu schließen, und nicht zwischen Verbraucher/Unternehmer unterscheiden.

2. § 9 Abs 4 BTVG

Dem BT steht es frei, welchen Zahlungsplan er wählt. Bei Zahlung nach Ratenplan A (dh jener Ratenplan, bei dem die ersten beiden Raten um zehn Prozentpunkte höher sind) hat der BT jedoch eine zusätzliche Garantie oder Versicherung beizubringen, sofern der Erwerb der Deckung des dringenden Wohnbedürfnisses des Erwerbers oder eines nahen Angehörigen dienen soll. Wenngleich § 9 Abs 4 BTVG in eine ähnliche Kerbe schlägt wie die Begriffe Eigennutzung und Vermietung, so sind sie nicht deckungsgleich. Der Begriff „dringendes Wohnbedürfnis“ ist im BTVG nicht definiert.

Der Terminus „dringendes Wohnbedürfnis“ kommt in ähnlicher Form in § 30 Abs 2 Z 8 MRG vor. Die Judikatur ist idZ einschränkend; so wird das dringende Wohnbedürfnis als ein „Notstand, nämlich als unabweisliche Notwendigkeit, den vorhandenen Zustand so bald als möglich zu beseitigen“⁸⁾ definiert. Praktisch gab es daher nur sehr wenige Fälle, bei denen Vermieter gegen ihre Mieter durchgedrungen sind. Es sprechen aufgrund der Homogenität der Rechtsordnung deutliche Argumente dafür, die Definition auch für das BTVG zu verwenden, da der Gesetzgeber bewusst einen bereits bekannten Begriff gewählt hat (die Erläuterung schweigen diesbezüglich).⁹⁾

E. Übernahme, Zurückbehaltungsrecht

Bei den drei Sicherungsmodellen erfolgt die Übernahme des Kaufgegenstandes erst mit formaler Übergabe/Übernahme nach erfolgter Fertigstellung des Kaufgegenstandes (eigentlichen Vertragsgegenstandes); nicht relevant sind die in § 10 BTVG festgelegten Bauabschnitte im Rahmen der grundbücherlichen Sicherstellung, die nur für die Fälligkeit des Kaufpreises heranzuziehen sind.¹⁰⁾

Nach jüngerer Judikatur des OGH¹¹⁾ verdrängt das BTVG nicht den allgemeinen § 1052 ABGB (Zurückbehaltungsrecht), sondern bestehen die Vorschriften parallel. Damit kann der Erwerber die Leistung verweigern, wenn bestimmte Mängel vorliegen.¹²⁾

F. Umsatzsteuerliche Behandlung beim Bauträger

1. Ausgangssituation

Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG sind Umsätze von Grundstücken¹³⁾ „unecht“ von der USt befreit, was bedeutet, dass der Verkauf grundsätzlich zwar umsatzsteuerbefreit, dem Verkäufer auch kein Vorsteuerabzug für jene Lieferungen und Leistungen zusteht, die er für das Gebäude (bspw Errichtungskosten) in Anspruch genommen hat (§ 12 Abs 3 UStG).¹⁴⁾ Nach § 6

Abs 2 UStG hat der Verkäufer (BT) das Recht, Umsätze von Grundstücken optional als steuerpflichtig zu behandeln, was ihn bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug auf sämtliche Eingangsleistungen berechtigt.¹⁵⁾ Die Optionsausübung ist zwar grundsätzlich Sache des BT als leistender Unternehmer, wird aber in der Praxis eng mit den Bedürfnissen des Käufers abgestimmt. Soweit dieser als Unternehmer nach § 2 Abs 1 UStG selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (dazu unten im Detail), wird die Option idR ausgeübt: Sowohl verkäufer- als auch käuferseitig kommt es damit zu einer Neutralisierung der USt als Kostenfaktor.¹⁶⁾ Kommt es indes zu keiner Optionsausübung, wird der BT die zum Kostenfaktor gewordene nicht abzugsfähige Vorsteuer auf seine Eingangsleistungen regelmäßig in den Verkaufspreis ein kalkulieren.¹⁷⁾

2. Entstehen der Steuerschuld

Die USt ist somit nur relevant, wenn der BT nach § 6 Abs 2 UStG zur USt-Pflicht optiert. Dabei tätigt der BT eine Werklieferung, die nach § 3 Abs 7 UStG in dem Zeitpunkt als ausgeführt gilt, zu dem er die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Erwerber übergibt.¹⁸⁾

In weiterer Folge ist zwischen Sollbesteuerung und Mindest-Ist-Besteuerung zu differenzieren:

a) Sollbesteuerung

Die sog „Sollbesteuerung“ stellt für alle Unternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) beziehen und in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre mehr als € 110.000,- an Umsätzen erzielt haben, den Standardfall dar.

Die Steuerschuld entsteht dabei grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums (idR Kalendermonat), in dem die Leistung *erbracht* worden ist.¹⁹⁾ Sowohl bei der grundbücherlichen als auch bei der schuldrechtlichen/pfandrechtlichen Sicherstellung wäre dies erst mit Übergabe des fertiggestellten Kaufgegenstands. Ist die Werklieferung objektiv teilbar, sind die Zeitpunkte der Teilleistungen maßgeblich; dies ist jedoch im Rahmen des BTVG nicht der Fall.

Erfolgt die Rechnungslegung nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes der Leistungserbringung, verschiebt sich dieser Zeitraum um maximal einen

8) Hausmann in Hausmann/Vonkilch, Österreichisches Wohnrecht § 30 Rz 70.

9) Prader in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Va⁴ § 9 BTVG Rz 18.

10) Gartner, Bauträgervertragsgesetz³ § 10 BTVG Rz 17.

11) OGH 1 Ob 121/14 x.

12) Pfeiffer, Das Zurückbehaltungsrecht des Käufers in Kaufverträgen gem BTVG, bauaktuell Juli 2016.

13) Rattinger in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² § 6 Rz 286.

14) Fuhrmann/Kunisch/Löw, Bauträger und Umsatzsteuer, immolex 2014, 144.

15) Ruppel/Achatz, UStG⁴ § 6 Rz 249/2.

16) Zu beachten ist jedoch, dass die 3,5%ige GrESt und 1,1%ige Grundbucheintragungsgebühr stets vom Bruttokaufpreis berechnet werden und damit stets eine aliquote Erhöhung der Kosten entsteht.

17) Fuhrmann/Kunisch/Löw, immolex 2014, 144.

18) Gallal/Lacha, Vorsteuerabzug bei Vorsorgewohnungen, taxlex 2016, 108.

19) Kuder in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² § 19 Rz 125.

weiteren Kalendermonat (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG).²⁰⁾

b) Mindest-Ist-Besteuerung

Wird indes das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Erbringung der Leistung vereinnahmt, entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes (dh idR Kalendermonat), in welchem das Entgelt vereinnahmt wurde (§ 19 Abs 2 Z 2 lit a letzter Satz UStG) – und zwar unabhängig davon, ob der Leistende dem Grunde nach der Sollbesteuerung unterliegt.²¹⁾

Exakt dies ist der Fall, wenn beim Verkauf eines Objekts von einem BT der gesamte Kaufpreis bei Vertragsabschluss mit einer allfälligen schuldrechtlichen/pfandrechtlichen Sicherstellung vereinnahmt wird. Gleiches gilt bei der grundbücherlichen Sicherstellung mit Ratenplan nach § 10 BTVG: Die im Ratenplan vordefinierten Zahlungszeitpunkte betreffen lediglich die Fälligkeit der einzelnen Kaufpreisbestandteile, nicht jedoch eine gestaffelte Übergabe des Kaufgegenstands, sodass die Mindest-Ist-Besteuerung zur Anwendung kommt (präzise: zum Zeitpunkt der Auszahlung durch den Treuhänder).²²⁾

Es entsteht somit die USt-Schuld *unabhängig* von der tatsächlichen Übergabe des Objekts – und zwar aliquot zur geleisteten Vorauszahlung. Wird die Zahlung über einen Treuhänder abgewickelt, ist jener Zeitpunkt entscheidend, an dem die Mittel vom Treuhänder dem BT effektiv zufließen, nicht die Zahlung auf das Treuhandkonto.²³⁾

3. Rechnungslegung

Der BT hat für den Kaufpreis(teil) eine Rechnung zu legen, die Formalkriterien nach § 11 Abs 1 Z 3 UStG genügt.²⁴⁾ Im Zuge der Rechnungslegung sollte klar auf den Umstand einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung hingewiesen werden; widrigenfalls würde die USt-Schuld bereits bei Ausstellung der Rechnung – und vor Leistung der Vorauszahlung – kraft Rechnungslegung beim BT entstehen.²⁵⁾ Wird bei Abschluss und Übergabe des Objekts eine Endrechnung gelegt, sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden USt-Beträge entsprechend abzusetzen.²⁶⁾

G. Umsatzsteuerliche Behandlung beim Erwerber

1. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug

Beim Erwerber ist zunächst zu klären, ob dieser Unternehmer ist (nur in diesem Fall macht eine USt-Optierung für diesen Sinn). Nach § 2 Abs 1 UStG er das Objekt nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen (idR Vermietung) einsetzt.²⁷⁾ Die umsatzsteuerliche Behandlung von Zahlungen im Rahmen des BTVG ist somit regelmäßig nur beim Erwerb von Anlegerwohnungen relevant, die in weiterer Folge USt-pflichtig vermietet werden.

Will der Erwerber bereits vor Ausübung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist

dies möglich, wenn er darlegen kann, dass zu diesem Zeitpunkt die Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit als eine steuerbefreite Vermietung oder die Eigennutzung anzunehmen ist.²⁸⁾

Nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG entsteht das Recht zum Vorsteuerabzug prinzipiell erst nach Lieferung (dh Übergabe der Wohnung an den Käufer; siehe Punkt F.2.a).

Abweichend davon ermöglicht § 12 Abs 1 Z 1 lit b UStG einen vorgezogenen Vorsteuerabzug vor Lieferung (Übergabe), wenn dafür (i) eine Rechnung ausgestellt wurde und (ii) die Zahlung bereits geleistet wurde. Wird die Zahlung zunächst an den Treuhänder geleistet, ist der Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug maßgeblich, an dem die Mittel auf das Konto des BT gelangen.²⁹⁾

2. Überrechnung beim Liegenschafts Kauf

Steht einem Erwerber grundsätzlich der Vorsteuerabzug zu, wird in der Praxis häufig eine Überrechnung des Vorsteuerguthabens (§ 215 Abs 4 BAO) vereinbart. Der Vorteil liegt insb bei höheren Beträgen darin, dass der nötige Zwischenfinanzierungsbedarf über die entrichtete USt entfällt: Der Erwerber entrichtet an den Verkäufer lediglich den Nettobetrag.³⁰⁾

Praktische Probleme gab es in der Vergangenheit, wenn der Leistungsempfänger der Istbesteuerung unterlag,³¹⁾ wie es idR bei Erwerbern von Anlegerwohnungen der Fall ist. Schließlich entrichtet der Erwerber im Rahmen der Überrechnung nicht das volle Entgelt (ie Bruttokaufpreis) an den Verkäufer, sondern lediglich in Form des Nettokaufpreises einen Teil davon. Das zu überrechnende Abgabenguthaben wurde sodann lediglich aus diesem Betrag herausgerechnet, wodurch eine vollständige Deckung der USt-Zahllast des Verkäufers daher nicht erreicht werden konnte.³²⁾

Mit dem StRefG 2015/16 schuf der Gesetzgeber nunmehr eine Vereinfachung, wonach im Zuge einer Überrechnung die Istbesteuerung der Sollbesteuerung gleichgestellt wird (§ 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG). Voraussetzung dafür ist allerdings die *vollständige* Überrechnung der darauf entfallenden USt. Ist dies nicht der Fall (zB aufgrund mangelnder Deckung auf

20) *RuppelAchatz*, UStG⁴ § 19 Rz 103 f.

21) *Gaedke*, Teilleistungen in der Bauwirtschaft, SWK 1997/4, 97.

22) *Mlcoch/Seidl*, Vorauszahlungen bei Vorsorgewohnungen in einem Bauträgermodell, SWK 2014, 726.

23) BFG RV/1100015/2016; *Mlcoch/Seidl*, aaO (FN 22) 727.

24) Namen und Adresse des leistenden Unternehmers, UID des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers, Leistungsbeschreibung, Tag der Lieferung, Netto-Entgelt, USt-Betrag, USt-Satz, fortlaufende Nummer, Ausstellungsdatum; vgl § 11 Abs 1 Z 4 UStG.

25) UStR 2002 Rz 1524; vgl *Mlcoch/Seidl*, aaO (FN 22) 725.

26) *RuppelAchatz*, UStG⁴ § 11 Rz 34.

27) Anders als in § 1 Abs 2 KSchG kommt es nicht auf eine bestimmte Anzahl von Objekten an. Ausschlaggebend für die Unternehmereigenschaft ist insbesondere die Nachhaltigkeit.

28) VwGH 2002/13/0063.

29) BFG RV/100354/2011.

30) *Fuhrmann/Kunisch/Löw*, immolex 2014, 144 (146).

31) Umsätze von weniger als € 110.000,- im Jahr.

32) *Fuhrmann/Kunisch/Löw*, immolex 2014, 144 (146).

dem Abgabekonto des Erwerbers), scheitert die Überrechnung.³³⁾

3. Überrechnung beim BTVG-Projekt

IZm BT-Projekten ist zu beachten, dass die oben beschriebenen Regeln zur Überrechnung stets eine *erfolgte* Lieferung voraussetzen. Ist die Lieferung noch nicht erfolgt, steht dem Erwerber nur insoweit der Vorsteuerabzug zu, als er die Zahlung geleistet hat (§ 12 Abs 1 Z 1 lit b UStG). Wie oben beschrieben, kommt es bei BT-Projekten unabhängig von dem gewählten Sicherungsmodell regelmäßig nicht unmittelbar zur Übergabe oder Teilabnahme des Objekts – und damit auch zum notwendigen Risikoübergang (§ 3 Abs 7 UStG), der für das Vorliegen einer Lieferung iSd des UStG ausschlaggebend ist. Eine vollständige Überrechnung ist damit nicht möglich.

Eine denkbare Alternative wäre freilich die schrittweise Übergabe und Abnahme des Objekts (sofern wirtschaftlich teilbar), sodass die Ratenzahlungen nicht mehr als An- oder Vorauszahlungen, sondern als Entgelt für erfolgte Teillieferungen zu werten wären.³⁴⁾ Die praktische Umsetzbarkeit einer

solchen etappenweise Übergabe nach Erreichen der Bauabschnitte ist aber zu hinterfragen: Die Anzahl der Übergaben würde auf das Sechsfache ansteigen. Gewährleistungsfristen würden mit jeder Teilübergabe sukzessive ausgelöst werden. Die Folge wäre ein enormer administrativer Aufwand auf beiden Seiten.

Wir halten deshalb eine Ausweitung der Überrechnungsmöglichkeit der vollständigen USt auf Anzahlungen für rechtspolitisch sinnvoll. In Hinblick auf den vom UStG verfolgten Missbrauchs-Präventionsgedanken könnte zumindest angedacht werden, auch nur Zahlungen, die im Rahmen eines BTVG-Projektes erfolgen, aus Sicht des UStG als fiktiv erfolgte Teillieferungen zu behandeln. Ein Eingriff in das Regelwerk des BTVG wäre im Übrigen nicht notwendig.³⁵⁾

33) *Kuder/S. Pfeiffer*, Umsatzsteuerliche Änderung durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015, 450 f. Entsprechend hat eine Berichtigung der ursprünglichen UVA durch den Unternehmer oder ggf eine Bescheidänderung nach § 295 a BAO zu erfolgen.

34) *Galla/Lacha*, taxlex 2016, 108 (108 f).

35) *Galla/Lacha*, taxlex 2016, 108 (109).

SCHLUSSSTRICH

Der Erwerb von Wohnungen im Rahmen des BTVG erfreut sich großer Beliebtheit, nicht zuletzt aufgrund der derzeit niedrigen Zinslage. Während Eigennutzer regelmäßig ohne USt erwerben, kann eine Optierung zur USt bei Anlegerwohnungen aufgrund des Vorsteuerabzuges erwogen werden.

Wird die grundbücherliche Sicherstellung gewählt, erfolgen die Zahlungen an den BT nach dem Zahlungsplan iSd § 10 BTVG. Wurde zur USt optiert, ist der BT verpflichtet, hinsichtlich jeder Rate eine Teilrechnung auszustellen und die USt für jede Rechnung einzeln abzuführen. Wird hingegen die schuldrechtliche

oder pfandrechtliche Sicherstellung gewählt, wird der Kaufpreis sofort zur Gänze fällig. Gleichfalls ist auch die gesamte USt in Rechnung zu stellen. Eine Verlagerung der USt-Schuld auf den Zeitpunkt der Übergabe des Kaufgegenstands ist bei keiner der drei BTVG-Sicherheits-Modelle zulässig.

Eine vollständige Überrechnung des Vorsteuerguthabens ist im Rahmen von BTVG-Projekten uE nach derzeitiger Rechtslage nicht zulässig. Mögliche Ausgestaltungen, die eine umsatzsteuerliche Teillieferung bewirken würden, erscheinen aus praktischer Sicht faktisch wohl nicht umsetzbar.