

Ing. Mag. Stefan Gruber

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP Gesmb

E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at

www.sib.co.at



Umsatzsteuerrechtliche Fragen im Bauträgerbereich

In § 12 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist geregelt, dass die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer von der Umsatzsteuerschuld abgezogen werden kann.

Eine den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigende ordnungsgemäße Rechnung muss alle im § 11 UStG angeführten Merkmale enthalten. Fehlen diese formalen Elemente einer ordnungsgemäßen Rechnung, ist der Vorsteuerabzug verwehrt – es ist jedoch eine Rechnungsberichtigung durch den Aussteller möglich. Eine eigenmächtige Änderung / Ergänzung der Angaben in der Rechnung durch den Rechnungsempfänger ist nicht zulässig (UStR Rz 1828).

Kommt es im Laufe einer behördlichen Überprüfung zur Feststellung von Mängeln einer Rechnung, so kann dieser Mangel innerhalb einer vom Prüfer zu setzenden Frist (rd. 1 Monat) behoben werden. Wird die Rechnung innerhalb dieser Frist korrigiert, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen (UStR Rz 1831). Trotz dieser Verbesserungsmöglichkeit ist es immer ratsam, eine zeitnahe Kontrolle der Rechnungen auf ihre materiellen und formellen Elemente durchzuführen. Schließlich kann nie sichergestellt werden, dass im Falle einer notwendigen Rechnungskorrektur der Zugriff auf den Rechnungsaussteller noch möglich ist.

Als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist neben der ordnungsgemäßen Rechnung noch erforderlich, dass die Leistung durch den Unternehmer erbracht wurde (Lehrsatz: Ohne Leistungserbringung keine Vorsteuer). Als Ausnahme ist an dieser Stelle der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit durchgeführten Anzahlungen anzuführen.

Das Recht zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen ist geregelt im § 12 Abs 1 Z 1 UStG. Hier ist bereits vor Ausführung der Leistung der Vorsteuerabzug möglich, wenn über die Anzahlung eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und die Anzahlung tatsächlich geleistet wurde. Korrespondierend besteht die Mindest-Istbesteuerung für den leistenden Unternehmer. Ein Vorsteuerabzug ist nur in der Höhe der im Voraus geleisteten (An-)Zahlungen möglich (UStR Rz 1842).

Im Bauträgerbereich ist es üblich, dass Zahlungen des Wohnungswerbers auf ein Treuhandkonto eingezahlt werden. Diese Zahlungen werden - je nach den bestehenden Vereinbarungen / Verträgen - durch den Treuhänder an den Bauträger weitergeleitet. Durch die Zahlung auf das Treuhandkonto allein hat der Bauträger aber noch keinen Zugriff auf das Geld und ist ihm dieses daher auch noch nicht zuzurechnen. Das bedeutet wiederum, dass die Überweisung des Geldes durch den Treugeber auf das Treuhandkonto allein noch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug begründet. Erst durch die Weiterleitung des Geldes durch den Treuhänder an den Bauträger steht dem Treugeber ein Vorsteuerabzug zu.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht gilt es weiters, folgenden Punkt zu beachten: unecht von der Umsatzsteuer befreite Umsätze. Dabei handelt es sich um solche Umsätze, die zwar von der Umsatzsteuer befreit sind, für die deshalb dann aber der Vorsteuerabzug verwehrt bleibt.

Im konkreten Fall ist es denkbar, dass Bauträger Räumlichkeiten vermieten, die nicht zu Wohnzwecken dienen oder es zur Veräußerung von Liegenschaften bzw. Liegenschaftsteilen kommt (Eigentumswohnungen). Grundsätzlich besteht für beide Sachverhalte gem § 6 Abs 2 UStG die Möglichkeit auf Option zur Umsatzsteuerpflicht. Hier wurde bei Vermietungsumsätzen diese Option jedoch auf jene Mieter eingeschränkt, die nahezu ausschließlich Umsätze tätigen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Problematik der Überprüfbarkeit durch den Vermieter sei hier nur am Rande erwähnt.

In allen Fällen ist zu prüfen, ab welchem Zeitpunkt einerseits die Umsatzsteuerschuld entsteht und andererseits das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden kann.

Entstehung der Umsatzsteuerschuld

Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet in § 17 zwei Fälle hinsichtlich Entstehung der Steuerschuld:

- Besteuerung nach vereinnahmtem Entgelt (Istbesteuerung)
- Besteuerung nach vereinbartem Entgelt (Sollbesteuerung)

Die Steuerschuld entsteht bei Besteuerung nach vereinbartem Entgelt (Sollbesteuerung) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 19 (29) Z 1 UStG). Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf dieses Kalendermonats erfolgt.

Für den Bauträger ist es daher wesentlich, dass mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Übergabe der Wohnung (Leistungserbringung) erfolgt, die Steuerschuld entsteht. Die Umsatzsteuer ist daher am 15. des zweitfolgenden – bei fehlender / verspäteter Rechnungslegung im drittfolgenden – Monat an das Finanzamt zu bezahlen. Dies gilt unabhängig von der tatsächlichen oder überhaupt erfolgenden Zahlung durch den Käufer / Vertragspartner (Sollbesteuerung).

Im Bauträgerbereich liegt eine Istbesteuerung – also die Besteuerung nach vereinnahmtem Entgelt – dann vor, wenn keine Buchführungspflicht iSd Umsatzsteuergesetzes vorliegt (vgl §§ 124, 125 BAO iZm § 189 UGB).

Kommt es zum Vereinnahmen des Entgelts oder eines Teils dessen, bevor die Leistung erbracht wurde – in unserem Fall also vor Übergabe der Wohnung –, so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Man spricht in diesem Fall von einer Mindest-Istbesteuerung. Wie bereits oben ausgeführt, kann der Bauträger bei Einzahlung auf das Treuhandkonto noch nicht über das Geld verfügen und hat er dieses somit noch nicht vereinnahmt. Erst mit Freigabe des Geldes durch den Treuhänder ist ihm dieses zugeflossen.

Ein Spezialthema sind Teilleistungen in der Bauwirtschaft. Grundsätzlich gilt eine Werklieferung in der Bauwirtschaft als bewirkt, wenn der Auftragsgeber die Verfügungsmacht am fertigen Werk erhält. Wird das Werk nicht im Ganzen, sondern in Teilen geschuldet und geliefert, so unterliegen die ausgeführten Teillieferungen der Umsatzsteuer (UStR Rz 2612).

Lt. UStR Rz 2613 gilt: Teillieferungen können angenommen werden, wenn

1. die geschuldete Werklieferung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar ist,
2. die Teile der Werklieferung abgenommen worden sind,
3. vor der Abnahme vereinbart worden ist, dass für die Teile der Werklieferung ein entsprechendes Teilentgelt zu zahlen ist,
4. das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet wird; die Teilabrechnung kann auch nach der Abnahme erfolgen.

In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuerschuld unabhängig von der Bezahlung mit Abnahme der Teillieferung.

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Leistungserbringung vorliegt und der Berechtigte im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist.

Gemäß Rz 1819 UStR gilt für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2012 an Istbesteuerer ausgeführt werden, dass als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug die Zahlung erfolgt sein muss.

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur möglich, wenn er zweifelsfrei darlegen kann (z.B. durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer - über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender - Umstände), dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen ist, als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens einer Veräußerung (UStR Rz 799). Die inhaltlich ähnliche Aussage ist unter der Rz 900 für die Vermietung von Grundstücken angeführt.

Endrechnungen

Vorsicht ist auch im Zusammenhang mit der Legung einer Endrechnung geboten. Hier ist auf Rz 1525 der Umsatzsteuerrichtlinien zu verweisen: *Wird über die bereits tatsächlich erbrachte Leistung insgesamt abgerechnet ("Endrechnung"), so sind in ihr die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Teilentgelte Voraus- oder Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 11 Abs. 1 vierter Satz UStG 1994).* Unterbleibt ein solcher Ansatz der Teilbeträge, so schuldet der Rechnungsleger die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer laut Rechnung (§ 11 Abs 12 UStG). Die Berichtigung der Endrechnung ist möglich, doch besteht bis zu diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuerschuld.