

## Gebühren & Verkehrsteuern

Ersatzbeurkundung gem § 18 Abs 4 GebG  
Anteilsbegriff und eigene Anteile im GrEStG

Online-Glücksspiel

Lebensversicherung ohne Risikoübernahme

Werbeabgabe

# Änderung des umsatzsteuerlichen Grundstücksbegriffs ab 2017

*Im Begutachtungsentwurf zum UStR-Wartungserlass 2017<sup>1)</sup> vertritt das BMF in Rz 2081 a die Auffassung, dass die Änderung des Grundstücksbegriffs ab 1. 1. 2017 Einfluss auf den Vorsteuerberichtigungszeitraum bei vor dem 1. 1. 2017 in Verwendung genommenen Gegenständen haben kann, die bei der erstmaligen Verwendung einer Vorsteuerberichtigungsfrist von vier Jahren unterlagen. Nachfolgend wird dieser Ansicht entgegengetreten.*

## *Auswirkung auf den bereits laufenden Vorsteuerberichtigungszeitraum?*

SABINE KANDUTH-KRISTEN

### A. Grundstücksbegriff ab 1. 1. 2017

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG befreit ab 1. 1. 2017 Lieferungen von „Grundstücken“.<sup>2)</sup> Der Zusatz „iSd § 2 GrEStG“ wurde mit dem AbgÄG 2016 BGBl I 2016/117 mit Wirkung ab 1. 1. 2017 gestrichen. Damit erfolgte eine Anpassung des Grundstücksbegriffs an Art 13 b DurchführungsVO (EU) 1042/2013, der ebenfalls mit 1. 1. 2017 in Kraft getreten ist. Gem Art 13 b der VO gilt für die Zwecke der Anwendung der RL 2006/112/EG als „Grundstück“<sup>3)</sup>:

a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;

b) jedes mit oder in dem 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 Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zB 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.

Nach lit d sind Grundstücke auch 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. Von einer Installation auf Dauer ist auszugehen, wenn der Gegenstand für immer oder zumindest für den Zeitraum seiner normalen Betriebsdauer dort verbleiben soll.<sup>4)</sup> Nach der Rechtslage bis 31. 12. 2016 wurden Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, aufgrund des Verweises auf das GrEStG **nicht** zum Grundstück gerechnet und unterlagen im Falle der Lieferung nicht der Befreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG. Ab 1. 1. 2017 erstreckt sich die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG auch auf **mit dem Grundstück fest und auf Dauer verbundene Maschinen und sonstige Vorrichtungen**, die zu einer Betriebsanlage gehören. Solche Maschinen und sonstige Vorrichtungen können als mit dem Grund und Boden fest verbundene Bauwerke, die keine Gebäude darstellen und einer Be-

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

- 1) Siehe [https://www.bmf.gv.at/steuern/UStR-Wartungserlass\\_2017\\_Begutachtungsentwurf.pdf?662m96](https://www.bmf.gv.at/steuern/UStR-Wartungserlass_2017_Begutachtungsentwurf.pdf?662m96) (abgerufen am 2. 11. 2017).
- 2) Zum Grundstücksbegriff ab 1. 1. 2017 s UStR 2000 Rz 639 v.
- 3) Siehe dazu auch die von der Europäischen Kommission herausgegebenen Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken (2015), ISBN 978-92-79-52238-3.
- 4) Vgl Mayr, Die Neuerungen im UStG für das Jahr 2017 – Teil 1 (Grundstücke), RdW 2017, 203 (204).

§ 12 Abs 10 UStG

Vorsteuerkorrektur; Berichtigungszeitraum; Grundstücksbegriff

triebsanlage dienen, unter die oben angeführte lit b fallen oder als Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, unter lit d.

Insb im Bereich der Betriebsvorrichtungen kann es daher ab 1. 1. 2017 – anders als bis 31. 12. 2016 – zu einer Einbeziehung in den Grundstücksbegriff kommen. Nicht unter den Grundstücksbegriff fallen **bewegliche und leicht entfernbar Maschinen und Betriebsvorrichtungen**.

Anders als bei der Veräußerung ist bei der **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** „die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind“, weiterhin von der Befreiung ausgenommen. Eine entsprechende Abgrenzung ist daher erforderlich.

## B. Vorsteuerberichtigung bei Anlagevermögen gem § 12 Abs 10 UStG

Die Vorsteuerabzugsberechtigung ist grds nach den Verhältnissen zu beurteilen, die im Veranlagungszeitraum des Leistungsbezugs (Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers) gegeben sind.<sup>5)</sup> Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in diesem Zeitpunkt erfüllt, steht der Vorsteuerabzug in voller Höhe zu. Fallen die Voraussetzungen nachträglich weg, so berührt dies den vorgenommenen Vorsteuerabzug grds nicht.<sup>6)</sup> § 12 UStG sieht als „notwendige Ergänzung des Sofortabzugs der Vorsteuer“<sup>7)</sup> in Abs 10–13 Regelungen über die **Berichtigung des Vorsteuerabzugs** vor, wenn sich die Verhältnisse bzw Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug im Veranlagungszeitraum des Leistungsbezugs maßgebend waren, in einem folgenden Veranlagungszeitraum ändern. § 12 Abs 10 UStG regelt für **Gegenstände des Anlagevermögens** die Folgen einer Änderung der Verhältnisse (§ 12 Abs 3 UStG), die im **Jahr der erstmaligen Verwendung** für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Die Berichtigungsbestimmung gilt nach § 12 Abs 10 Satz 2 UStG sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahrs an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen **erstmalig in Verwendung** genommen worden sind.

Die Berichtigung der Vorsteuer hat grds für jedes Jahr der Änderung der Verhältnisse (pro rata temporis) zu erfolgen. Dabei ist für jedes Jahr der Änderung generell von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel (bzw einem Zehntel vor dem 1. StabG 2012<sup>8)</sup>) der **gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer**<sup>9)</sup> auszugehen.<sup>10)</sup> Im Falle der **Lieferung** ist die Berichtigung **für den restlichen Berichtigungszeitraum** spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranla-

gungszeitraums vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgt (§ 12 Abs 10 Satz 4 UStG).

Die Änderung der Verhältnisse kann in zwei Richtungen gehen: Ist der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs aufgrund des Zusammenhangs mit steuerpflichtigen oder echt steuerbefreiten Umsätzen möglich und tritt in den folgenden Veranlagungszeiträumen aufgrund des Zusammenhangs mit (unecht) steuerfreien Umsätzen ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein, so kommt es zu einer Berichtigung der Vorsteuer zu Lasten des Unternehmers (**negative Vorsteuerkorrektur**). Ist der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs aufgrund des Zusammenhangs mit (unecht) steuerfreien Umsätzen gem § 12 Abs 3 UStG ausgeschlossen und werden die Leistungen in den folgenden Veranlagungszeiträumen zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet, so kommt es zu einer Berichtigung der Vorsteuer zu Gunsten des Unternehmers (**positive Vorsteuerkorrektur**).<sup>11)</sup>

## C. Änderung des Grundstücksbegriffs und Vorsteuerberichtigungszeitraum

Im Zusammenhang mit der Änderung des Grundstücksbegriffs ab 1. 1. 2017 vertritt das BMF in Rz 2081 a des Begutachtungsentwurfs zum UStR-Wartungserlass 2017 die Meinung, dass der für Grundstücke vorgesehene Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren ab 2017 auch für Gegenstände gelte, die **vor 2017 erstmals in Verwendung** genommen wurden und die bei der ersten Inverwendungnahme einer Vorsteuerberichtigungsfrist von vier Jahren unterlagen, weil sie nach der Rechtslage vor dem 1. 1. 2017 nicht unter den Grundstücksbegriff des nationalen Rechts fielen. Dies betrifft – wie oben dargestellt – insb mit dem Grundstück fest ver-

5) Vgl VwGH 20. 10. 2009, 2006/13/0193.

6) Vgl ua VwGH 24. 3. 2004, 99/14/0237; 30. 9. 2009, 2008/13/0174.

7) So *Mayr* in *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (48. Lfg 2016) § 12 Rz 561; s auch *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 12 Rz 286.

8) Die Zehntelung betrifft Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen), die vor dem 1. 4. 2012 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden. Zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 und zur Sonderregelung betreffend Grundstücke, die zu Wohnzwecken vermietet werden, s § 28 Abs 38 Z 2 UStG.

9) *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 12 Rz 311, weisen zutreffend auf den ungenauen Wortlaut der Vorschrift hin, da es um die Berichtigung jenes Betrags geht, für den sich im Vergleich zum Jahr der erstmaligen Verwendung die Verhältnisse geändert haben. Hierbei kann es sich auch bloß um einen Teil des ursprünglichen Vorsteuerbetrags handeln.

10) Die Fünftelung bzw Zwanzigstelung (ggf Zehntelung nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012) ergibt sich daraus, dass der gesamte „Beobachtungszeitraum“ betreffend Vorsteuer bei Gegenständen des Anlagevermögens unter Einschluss des Jahrs der erstmaligen Verwendung fünf bzw bei Grundstücken 20 Jahre (vor dem 1. StabG 2012: zehn Jahre) beträgt (Jahr der erstmaligen Verwendung plus vier bzw 19 bzw zehn Kalenderjahre).

11) Die positive Vorsteuerkorrektur erfasst allerdings nur Vorsteuern, für die die allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG – insb Ausweis in einer Rechnung iSd § 11 UStG – vorliegen bzw vorgelegen sind (vgl ua *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> [2014] § 12 Anm 56 lit a).

bundene Betriebsvorrichtungen, die durch den Verweis auf das GrEStG vor 1. 1. 2017 vom Grundstücksbegriff ausgenommen waren. Diesfalls seien die vor 2017 bereits abgelaufenen Fünftel-Zeiträume abzuziehen und der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahres-Zeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen. Bei Ablauf des ursprünglichen Fünf-Jahres-Zeitraums vor 2017 (dh bei Inverwendungnahme vor 2013) komme es zu keiner Berichtigung mehr. Der Begutachtungsentwurf bringt dazu folgendes Beispiel:

**Beispiel:**

Eine 2013 angeschaffte fest eingebaute Windturbine wird 2017 gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei veräußert. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer Fünf-Jahres-Berichtigung unterlag, sind die bereits abgelaufenen vier Fünftel abzuziehen. Der Restbetrag (ein Fünftel der gesamten Vorsteuern) wird, aufgeteilt auf die noch offenen 16 Jahre, berichtigt. Da der Gegenstand geliefert wird, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung aller noch offenen 16 Zwanzigstel des verbliebenen Berichtigungsbetrags.

Anmerkung: Wäre die Anschaffung und erstmalige Verwendung 2012 erfolgt, wäre nach der im Wartungserlass vertretenen Auffassung keine Korrektur mehr vorzunehmen.

ME ist diese Erlassmeinung im Gesetz nicht gedeckt. Der Berichtigungszeitraum des § 12 Abs 10 UStG läuft ab dem Beginn des Kalenderjahrs, das dem Jahr der erstmaligen Verwendung<sup>12)</sup> des Gegenstands als Anlagevermögen folgt.<sup>13)</sup> Der Zeitraum ist nach den zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung geltenden Regelungen festzulegen. Es handelt sich um einen „regelmäßigen Berichtigungszeitraum [...], der nicht verlängerbar ist, selbst wenn die betriebsgewöhnliche Verwendbarkeit des Wirtschaftsgutes darüber hinausgeht“.<sup>14)</sup> Zu berichtigen ist bei laufender Änderung der Verhältnisse nach geltender Rechtslage jeweils ein Fünftel bzw ein Zwanzigstel (bei Grundstücken, einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen)<sup>15)</sup> der gesamten auf den Gegenstand entfallenden Vorsteuer.<sup>16)</sup> Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten beginnt mit dem der erstmaligen Inverwendungnahme folgenden Kalenderjahr ein selbständiger Berichtigungszeitraum.<sup>17)</sup>

Die vom BMF vertretene Auffassung widerspricht dem Gesetzeswortlaut in zweierlei Hinsicht. Es wird einerseits nicht auf den im Jahr der erstmaligen Verwendung als Anlagevermögen maßgeblichen Berichtigungszeitraum abgestellt. Vielmehr wird unterstellt, dass die aus der gesetzlichen Änderung des Grundstücksbegriffs mit 1. 1. 2017 (zwingend) resultierende Zuordnung des Anlagegegenstands zu den Grundstücken eine Verlängerung des Berichtigungszeitraums ex tunc bewirkt, der mit der erstmaligen Verwendung vor dem 1. 1. 2017 zu laufen begann. Andererseits wird für die Berichtigung nicht vom gesamten Vorsteuerbetrag ausgegangen, sondern von einem Restbetrag, der sich nach Abzug der bisher „verbrauchten“ Fünftelbeträge ergibt.

Auch aus der Inkrafttretensregelung des § 28 Abs 38 Z 2 UStG (Verlängerung des Berichtigungszeitraums für Grundstücke durch das 1. StabG 2012) kann mE nichts Gegenteiliges abgeleitet werden, da mit der Regelung nicht zuletzt eine unterjährige Ab-

grenzung der erstmaligen Verwendung (vor dem 1. 4. 2012 bzw nach dem 31. 3. 2012) bezweckt wurde. Die Änderung des Grundstücksbegriffs trat gem § 28 Abs 44 UStG mit 1. 1. 2017 in Kraft. Eine (neuerliche oder anders geartete) Inverwendungnahme, die für § 12 Abs 10 UStG maßgeblich wäre, ist damit nicht verbunden.

Anzumerken ist zudem, dass das im Wartungserlass (Begutachtungsentwurf) angeführte Beispiel mathematisch (bei wörtlicher Umsetzung in Zahlen) dazu führt, dass dem Zeitraum vor dem 1. 1. 2017 im konkreten Fall ein höherer Vorsteuerbetrag zugeordnet wird, als es im Rahmen der ursprünglichen Fünfjahresverteilung eigentlich der Fall wäre:

**Beispiel laut Wartungserlass (Unterlegung mit Zahlen):**

Eine 2013 angeschaffte fest eingebaute Windturbine wird 2017 gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei veräußert. Der Vorsteuerabzug soll 100 betragen haben. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer Fünf-Jahres-Berichtigung unterlag, sind die bereits abgelaufenen vier Fünftel (80) abzuziehen. Der Restbetrag (ein Fünftel der gesamten Vorsteuern = 20) wird, aufgeteilt auf die noch offenen 16 Jahre, berichtigt. Da der Gegenstand geliefert wird, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung aller noch offenen 16 Zwanzigstel des verbliebenen Berichtigungsbetrags (20 x 16/20). Das ergibt einen Berichtigungsbetrag in Höhe von 16. Insgesamt verbleibt ein Vorsteuerabzug von 84 (4/5 [80] plus 4/20 des letzten Fünftels [das ist 1/25 des gesamten Vorsteuerbetrags, sohin 4]). Ein Vorsteuerbetrag von 4 wird gleichsam „rückverteilt“ auf den Zeitraum vor dem 1. 1. 2017.

Dies wäre dann nicht der Fall, wenn in dem Beispiel von der Zwanzigstel-Verteilung abgegangen und als Nenner die Anzahl der noch offenen 16 Jahre angesetzt werden würde (dafür spricht die dem Beispiel vorangehende verbale Ausführung, wonach „der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen“ sei). Dann wäre 20 x 16/16l zu korrigieren (somit das gesamte noch offene Fünftel an Vorsteuern). Sprachlich kommt dies allerdings nicht zum Ausdruck (arg: 16 Zwanzigstel). Diese alternative Berechnung würde letztlich bedeuten, dass sich der Nenner ab 2017 in Abhängigkeit von der ursprünglichen, erstmaligen Verwendung (2013, 2014, 2015 und 2016) verändern würde (16, 17, 18 und 19).

Bei **Beibehaltung des bisherigen Berichtigungszeitraums** (wie hier vertreten) ergibt sich folgende Lösung für das im Wartungserlass (Begutachtungsentwurf) enthaltene Beispiel:

12) Der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt ist hingegen irrelevant (vgl. *Mayr* in *Scheiner/Kolacny/Caganeck* [Hrsg], Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 [48. Lfg 2016] § 12 Rz 618; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> [Stand 1. 1. 2016, rdb.at] § 12 Rz 418).

13) Dies gilt auch, wenn ein Gegenstand zunächst dem Umlaufvermögen zugeordnet wird und erst in der Folge als Anlagevermögen genutzt wird. Maßgeblich ist hier die erstmalige Verwendung als Anlagevermögen.

14) So *Mayr* in *Scheiner/Kolacny/Caganeck* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (48. Lfg 2016) § 12 Rz 614.

15) Rechtslage nach dem 1. StabG 2012.

16) Hierbei kann es sich auch bloß um einen Teil des ursprünglichen Vorsteuerbetrags handeln.

17) Fallen solche Aufwendungen nach dem 31. 12. 2016 für eine ab 1. 1. 2017 als Grundstück zu wertende Betriebsvorrichtung an, ist der Berichtigungszeitraum zutreffend mit 19 Jahren festzulegen.



**Beispiel laut Wartungserlass (Beibehaltung des bisherigen Berichtigungszeitraums von vier Jahren):**

Eine 2013 angeschaffte fest eingebaute Windturbine wird 2017 gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei veräußert. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer Fünf-Jahres-Berichtigung unterlag, ist im Jahr 2017 ein Fünftel der gesamten Vorsteuern von 100 zu korrigieren. Das ergibt einen Berichtigungsbetrag in Höhe von 20. Insgesamt verbleibt ein Vorsteuerabzug von 80. Dies würde dem obigen Ergebnis bei Verteilung auf die noch offenen 16 Jahre entsprechen.<sup>18)</sup>

Nach Auffassung des BMF soll sich der noch offene Berichtigungszeitraum für noch nicht „verbraucht“ Fünftelbeträge per 1. 1. 2017 um jeweils 15 Jahre verlängern. Für erstmalige Verwendungen als Anlagevermögen im Jahr 2016 ergibt sich für die noch offenen vier Fünftel anstelle eines Berichtigungszeitraums von vier Jahren ein solcher von 19 Jahren (für 2015 betreffend 3/5: 18 Jahre für 2014 betreffend 2/5: 17 Jahre für 2013 betreffend 1/5: 16 Jahre), wobei die konkrete Berechnung des Berichtigungsbetrags aufgrund des im Wartungserlass dargestellten Beispiels letztlich unklar bleibt. Sollte der Berichtigungszeitraum von fünf Jahren bereits abgelaufen sein (für erstmalige Verwendungen im Jahr 2012 und davor), ist nach Auffassung des BMF keine Berichtigung mehr vorzunehmen.

ME entspricht die im Wartungserlass 2017 (Begutachtungsentwurf) vertretene Auffassung nicht dem Gesetzeswortlaut, da weder vom gesamten (ggf anteiligen, von einer Änderung der Verhältnisse betroffenen) Vorsteuerbetrag ausgegangen wird, noch eine Verteilung in Zwanzigstel-Beträgen erfolgt. Dem Gesetzeswortlaut könnte Rechnung getragen werden, wenn ab 2017 je-

weils eine jährliche Korrektur von 1/20 des ursprünglichen, von der Änderung der Verhältnisse betroffenen Vorsteuerbetrags angesetzt würde, bis der Betrag der zum 1. 1. 2017 noch offenen Fünftel „aufgebraucht“ ist. Auch dieser Vorgangsweise steht mE jedoch entgegen, dass der Berichtigungszeitraum – wie oben dargelegt – im Jahr der erstmaligen Verwendung festzulegen ist. Nachträgliche Änderungen des bereits laufenden Berichtigungszeitraums sind gesetzlich nicht vorgesehen. Der Berichtigungszeitraum von 19 Jahren ab 2017 könnte lediglich nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten betreffen, die nach dem 31. 12. 2016 in Verwendung genommen werden.

18) Dieser Gleichklang ergibt sich allerdings nur, wenn – wie im Beispiel – eine zu einer Änderung der Verhältnisse führende Veräußerung im Jahr 2017 angenommen wird. Erfolgt die Veräußerung erst in einem der nachfolgenden Jahre, weichen die Ergebnisse voneinander ab.

## SCHLUSSTRICH

*Die in Rz 2081 a des Begutachtungsentwurfs zum UStR-Wartungserlass 2017 vertretene Auffassung, wonach sich der Vorsteuerberichtigungszeitraum gem § 12 Abs 10 UStG ab 1. 1. 2017 bei Gegenständen, die vor dem 1. 1. 2017 in Verwendung genommen wurden und nicht unter den Grundstücksbegriff zu subsumieren waren, verlängern kann, ist mE gesetzlich nicht gedeckt. Abzustellen ist vielmehr auf den im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung gesetzlich vorgesehenen Berichtigungszeitraum, der durch die geänderte Auslegung des Grundstücksbegriffs keine Änderung erfährt.*