

Lieferungen und Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Patrick Pfister

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Recht der Wirtschaft,
Ordinariat für Finanzrecht der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften

Agenda

- § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG
 - Begriffsabgrenzung
 - Untersuchung der Richtlinienkonformität
 - Sonderfrage: Bauherrenproblem / Bauherrenmodell
 - Option gem § 6 Abs 2 UStG
 - Allgemeines
 - Sonderfrage: Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges
 - Sonderfrage: Anzahlungen
- § 6 Abs 1 Z 16 UStG
 - Begriffsabgrenzung
 - Richtlinienverständnis
 - Sonderfrage: „kleine Vermietung“ in der Umsatzsteuer
 - Sonderfrage: Unselbständige Nebenleistungen zur Wohnungsvermietung
 - Option gem § 6 Abs 2 UStG
 - Sonderfrage: Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG – Abgrenzung der Befreiung

§ 6 Abs 1 UStG

„Von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:“

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG

„die Umsätze von Grundstücken iSd § 2 GrEStG 1987;“

Grundstücke iSd § 2 GrEStG

- Grundstücke iSd bürgerlichen Rechts und dessen Zugehör
- Baurechte
- Gebäude auf fremdem Boden → gemeinschaftsrechtlich gedeckt?

Zum Grundstück werden jedoch ua nicht gerechnet:

- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören

3

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iZm Gemeinschaftsrecht

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iVm § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG

Befreiung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Gebäude auf fremdem Grund und Boden iSd § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG

- Superädifikate
- ➔ sind gem EuGH Rs *Maierhofer* (16.1.2003, C-315/00):
„Vermietung und Verpachtung von **Grundstücken**“
iSd Art 13 Teil B **Buchstabe b** der 6. MwSt-RL (Art 135 Abs 1 1 MwStSyst-RL)

Maßgebliche Bestimmungen iZm § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG sind jedoch

- Buchstabe **g**: „[...] Lieferungen von **Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden** [...]“
(Art 135 Abs 1 j MwStSyst-RL)
- Buchstabe **h**: „[...] Lieferungen **unbebauter Grundstücke** [...]“
(Art 135 Abs 1 k MwStSyst-RL)

4

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG – „Bauherrenproblem“ (1)

Erwerb eines Grundstücks in bebautem Zustand

- Lieferung des Grund und Bodens sowie des Gebäudes steuerfrei
- Kaufpreis unterliegt insgesamt der GrESt

Erwerb eines Grundstücks in unbebautem Zustand

- Grundstücksumsatz umfasst nur den Grund und Boden
- Errichtung des Gebäudes ist eine steuerpflichtige Werklieferung

Bei Grundstückserwerb iZm der Errichtung eines Bauwerks

- Gegenstand des Umsatzes: bebautes oder unbebautes Grundstück?
- Entscheidend: worauf ist der Wille der Parteien gerichtet
- Judikatur entscheidet danach, wem *Bauherreneigenschaft* zukommt

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG – „Bauherrenproblem“ (2)

Grundstückserwerber als Bauherr

- Möglichkeit der (nicht nur unwesentlichen) Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes
- Tragen des Baurisikos
- Tragen des finanziellen Risikos
- wichtigstes Indiz: Erteilung des Bauauftrages

„Bauherrenmodelle“

- Bauherr: Initiator des Modells

Grundstückseigentümer \rightleftharpoons Erwerber: *Lieferung des Grundstücks*

Initiator \rightleftharpoons Erwerber: *Verschaffung der Verfügungsmacht am Gebäude*

Anders: EuGH, Rs *Kerrutt* (C-73/85)

- ➔ steuerpflichtige Werklieferung des Gebäudes durch den Initiator

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (1)

Rechtsfolgen

ohne Optionsausübung

- Grundstückseigentümer
 - Grundstücksumsatz ist steuerfrei
 - kein Vorsteuerabzug / Berichtigung des Vorsteuerabzugs
- Grundstückserwerber
 - überwälzte Vorsteuern sind Kostenfaktor

bei Optionsausübung

- Grundstückseigentümer
 - Grundstücksumsatz ist steuerpflichtig (20% USt)
 - Vorsteuerabzug / keine Vorsteuerkorrektur
 - Grundstückserwerber
 - Vorsteuerabzug
- GrEst*: Erhöhung der Bemessungsgrundlage um USt

7

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (2)

Details iZm der Optionsausübung

- **Optionsberechtigter** ist der den Grundstücksumsatz ausführende Unternehmer für Grundstücksumsätze im Rahmen seines Unternehmens
- **Doppeloption** im Fall der Kleinunternehmerbefreiung (§ 6 Abs 3 UStG) bzw der Landwirtepauschalierung (§ 22 Abs 6 UStG)
- **Gegenstand der Optionsausübung** ist das umgesetzte Grundstück bzw ein abgrenzbarer Teil des Grundstücks
- Die Optionsausübung ist an keine besondere **Form** oder **Frist** gebunden
- **Verzicht und Widerruf** sind bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich

8

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (3)

Sonderprobleme iZm der Optionsausübung – Vorsteuerabzug (1)

Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option

➤ § 6 Abs 2 zweiter Unterabsatz UStG: „Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs 3) [...] frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in den der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt“

Interpretation

UStR (Rz 793): Optionsausübung frühestens im Zeitpunkt des Umsatzes, kein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option

UFS: sofern im Zeitpunkt des Leistungsbezugs feststeht, dass künftiger Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandelt wird, geht die besagte Bestimmung ins Leere (UFS 30.12.2003, UFS 16.11.2004)

➔ vgl Art 17 Abs 1 iVm Abs 2 der 6. MwSt-RL (Art 167 iVm Art 168 MwStSystem-RL)⁹

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (4)

Sonderprobleme iZm der Optionsausübung – Anzahlungen

UStR (Rz 793):

Anzahlung = Entgelt für künftigen Grundstücksumsatz

➔ Anzahlungen sind jedenfalls steuerfrei zu belassen

Anderes sieht das Gesetz gem § 19 Abs 2 Z 1 lit a Unterabs 2 UStG vor:

„Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist“; vgl auch § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz UStG
Siehe auch Art 10 Abs 2 iVm Art 17 Abs 1 der 6. MwSt-RL

(Art 65 iVm Art 167 MwStSystem-RL)

➔ die Steuerpflicht von Anzahlungen ist stets anhand der zugrunde liegenden Leistung zu beurteilen (so auch *Ruppe*)

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Abgrenzung der Befreiung (1)

§ 6 Abs 1 UStG

„Von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:“

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG

„die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken [...] die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. [...]“

„[...] Nicht befreit sind:“ TS 1-5 der Z 16, ua

- TS 1: die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke
➔ ermäßigter Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG: 10%
- TS 4: die Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art
➔ Normalsteuersatz gem § 10 Abs 1 UStG: 20%

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Abgrenzung der Befreiung (2)

Interpretation des § 6 Abs 1 Z 16 UStG

- Die Bestimmung ist im Verständnis des Art 13 Teil B Buchstabe b und Teil C der 6. MwSt-RL zu verstehen (Art 135 Abs 1 I und Art 137 MwStSyst-RL)
(so auch VwGH 20.3.2002, 99/15/0041 und UStR Rz 890)

➔ Grundlegendes Merkmal gem Gemeinschaftsrecht:

Der Vermieter räumt dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht ein, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen

- Die Anknüpfung an den Bestandvertrag nach § 1090 ABGB ist daher nur insoweit zulässig, als diese nicht dem Gemeinschaftsrecht zuwiderläuft



§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Abgrenzung der Befreiung (3)

wesentliches Merkmal, bloß
widerrufliches Nutzungsrecht
genügt; bleibt sie zwischen Parteien
völlig unbeachtet so spricht dies
gegen eine Grundstücksvermietung

großzügiges Verständnis
hinsichtlich der Parameter,
anhand derer sich das Entgelt
für eine Grundstücks-
vermietung bemisst

Der Vermieter räumt dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das
Recht ein, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer
wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen

bestimmter **Abschnitt der Erdoberfläche**
einschließlich der Grundstücksbestandteile
(Gebäude ex Betriebsvorrichtungen), an dem
Eigentum und Besitz begründet werden kann

entscheidender Punkt ist **Monopol
der Innehabung des Besitzrechts** an
dem gemieteten Grundstück, wobei
unerheblich ist, ob die übertragenen
Rechte von einer oder mehreren
Personen ausgeübt werden können

13



§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – „kleine Vermietung“ (1)

Liebhaberei in der USt – die „kleine Vermietung“

Begriffsabgrenzung „kleine Vermietung“:

„Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum“ iSd
§ 1 Abs 2 Z 3 iVm § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn:

§ 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm § 6 Liebhabereiverordnung
bzw § 28 Abs 5 Z 4 UStG

Verstoß gegen

➔ **Gemeinschaftsrecht** (Art 4 Abs 1 iVm Abs 2 der 6. MwSt-RL)

(Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL)

➔ und **EuGH-Judikatur** (Rs *Enkler* 26.9.1996, C-230/94)

14

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – „kleine Vermietung“ (2)

Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation der ustl Regelungen

VwGH (16.2.2006, 2004/14/0082)

- zwingende (unechte) Steuerbefreiung iSd Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL → Ausschluss vom Vorsteuerabzug
- Österreich weicht nur hinsichtlich bestimmter Vermietungsumsätze von dieser Grundregel der 6. MwSt-RL ab
- Vorgehen innerhalb des gemeinschaftsrechtlichen Ermessensspielraums

EuGH Rs *Turn- und Sportunion Waldburg* (12.1.2006, C-246/04)

Mitgliedstaaten können von ihren in Art 13 der 6. MwSt-RL zugestandenen Wahlrechten nur insoweit Gebrauch machen, als sie dabei (ua) den Grundsatz der *Wettbewerbsneutralität* wahren

15

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – „kleine Vermietung“ (3)

EuGH Rs *Turn- und Sportunion Waldburg* (12.1.2006, C-246/04)

- Die Mitgliedstaaten können bestimmte Umsätze und bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht auf Besteuerung der Umsätze aus VuV gem Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL ausschließen, *sofern sie dabei die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität wahren*
- **Verletzung der Wettbewerbsneutralität** liegt gem EuGH insbesondere dann vor, *wenn* ein Sportverein, dessen satzungsmäßiger Zweck die Ausübung oder Förderung der Körperertüchtigung ist, *gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit gleichartigen Tätigkeiten im Hinblick auf den Vorsteuerabzug benachteiligt* ist

16

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Garagierung (1)

Die Überlassung von Abstellplätzen für Fahrzeuge → unselbständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung?

- gem § 6 Abs 1 Z 16 TS 4 UStG **von der Befreiung ausgenommen**
- soweit keine unselbständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung:
Normalsteuersatz von 20%
- **EuGH Rs Henriksen** (13.7.1989, C-173/88)
 - ➔ bei *enger Verbindung* zur Grundstücksvermietung stellt die Garagierung eine unselbständige Nebenleistung zu dieser dar
 - ✓ eine *enge Verbindung* liegt vor, wenn Vermietung des Abstellplatzes und Grundstücksvermietung einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen

17

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Garagierung (2)

Sonderfall Österreich → ermäßigter Steuersatz für Wohnungsvermietung

- EuGH Rs Kommission/Frankreich** (8.5.2003, C-384/01)
 - Befreiungen und Ausnahmenvorschriften sind eng auszulegen
 - ➔ die Beschränkung der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf konkrete und spezifische Bereiche einer (Gesamt-)Leistung ist zulässig
- § 10 Abs 2 Z 4 lit a: „die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, **ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme;**“

18

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Garagierung (3)

Inkonsistente Behandlung dieser Frage in den UStR

UStR Rz 1197

Garagierungsleistung *keine* unselbständige Nebenleistung der Wohnungsvermietung

- Anwendung des 10%igen Steuersatzes für die Wohnungsvermietung
- Anwendung des 20%igen Steuersatzes für die Garagierung

UStR Rz 1207

Garagierungsleistung *ist* unselbständige Nebenleistung der Beherbergung

- keine Entgeltaufteilung
- keine Anwendung des 20%igen Steuersatzes für die Garagierung
- Einheitliche Anwendung des 10%igen Steuersatzes gem § 10 Abs 2 Z 4 lit b

19

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Garagierung (4)

EuGH Rs *Tellmer* (8.5.2003, C-384/01)

➔ Indizien für die Qualifikation als unselbständige Nebenleistung

➤ Rn 18: „Insbesondere ist eine Leistung als Neben- und nicht als Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft **keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel** darstellt, **um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen** in Anspruch zu nehmen (Urteil *Part Service*, Randnrn. 51 und 52 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).“

➤ Rn 19: „Eine einheitliche Leistung liegt zudem dann vor, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehrere **Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre** (Urteil *Part Service*, Randnr. 53).“

20

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG – Garagierung (4)

Leitsatz EuGH Rs *Tellmer* (8.5.2003, C-384/01)

Für Zwecke der Anwendung von Art 13 Teil B Buchst. B der 6. MwSt-RL
„...sind die Vermietung eines Grundstücks und die Dienstleistung der Reinigung seiner
Gemeinschaftsräume **unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens als
selbständige, von-einander trennbare Umsätze anzusehen**, so dass diese Dienstleistung
nicht unter diese Bestimmung fällt.“

Der EuGH argumentiert, dass **infolge der Trennbarkeit** der Wohnungsvermietung und der Reinigung von Gemeinschaftsräumen diese beiden Leistungen nicht als eine einheitliche Leistung angesehen werden können.

➔ **Trennbarkeit** der Leistungen **infolge gesonderter Rechnungsstellung**

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (1)

Sonderprobleme iZm der Optionsausübung – Vorsteuerabzug

➤ anders als beim Verzicht auf die Steuerfreiheit bei Grundstücksumsätzen ist ein **Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option möglich**

➤ zu klären, ob Vorleistungen zur Ausübung steuerfreier oder steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden

➤ bloße Erklärung reicht nicht aus

➤ nicht ausreichend, wenn steuerpflichtige Vermietung bloß eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten darstellt

➔ **Absicht der künftigen steuerpflichtigen Vermietung muss in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen** (vgl auch UStR Rz 900)

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (2)

Umstände, die auf eine künftige steuerpflichtige Vermietung schließen lassen (vgl USt-Protokoll 2003 AÖF 182/2003)

- entsprechende Werbemaßnahmen
- Form der Finanzierung
- Heranziehung vergleichbarer Objekte desselben Unternehmers oder anderer Unternehmer zur Beurteilung

Wenn davon auszugehen ist, dass der Unternehmer zur Steuerpflicht optieren wird, so hat er auch die vereinnahmten **Anzahlungen** zu versteuern

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG iVm § 6 Abs 2 UStG (3)

Das Prinzip der **Kosten- und Wettbewerbsneutralität** legt eine **enge Auslegung des Vorsteuerauschlusses** nahe (*Ruppe*)



Im Zweifel: Gewährung des Vorsteuerabzuges (sowohl bei § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG als auch bei § 6 Abs 1 Z 16 UStG) und Berichtigung im Falle der späteren Erzielung steuerfreier Umsätze



**Danke
für Ihre
Aufmerksamkeit!**

