



ART.-NR.: 461

STEUERRECHT AKTUELL

Dr. Thomas Bieber/Mag. Sebastian Tratlehner

Die umsatzsteuerpflichtige Grundstücksvermietung für Wohnzwecke

» ÖStZ 2017/461

Grundstücksvermietungen für Wohnzwecke unterliegen in Österreich der Umsatzsteuer zum ermäßigten Steuersatz von 10 %. Ob eine für Umsatzsteuerzwecke anzuerkennende Grundstücksvermietung vorliegt, richtet sich grundsätzlich nach dem Verständnis der MwStSyst-RL. Erfolgt die Grundstücksvermietung aber durch eine KöR, ist für die umsatzsteuerliche Anerkennung der Grundstücksvermietung nach der Rechtsprechung des VwGH auf das Vorliegen eines zivilrechtlich anzuerkennenden Bestandsvertrags abzustellen. Dies bestätigte der VwGH erst kürzlich erneut. Seit 1. 1. 2017 ist für Grundstücksvermietungen zudem nicht mehr auf den Grundstücksbegriff des bürgerlichen Rechts, sondern auf jenen der MwSt-DVO abzustellen. Der folgende Beitrag analysiert neben den Begriffen der Vermietung und des Grundstücks auch den Begriff der Wohnzwecke und problematisiert die nationale Ausgestaltung der umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksvermietung für Wohnzwecke.

1. Umsatzsteuerrechtliche Ausgangslage

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG befreit grundsätzlich die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer. Nicht befreit ist *expressis verbis* die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.¹ Diese unterliegt gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG – abweichend vom Normalsteuersatz – einem ermäßigten Steuersatz iHv 10 %.² Ein Vorsteuerabzug steht nach den allgemeinen Grundsätzen des § 12 UStG zu.

- 1 Nicht unter § 6 Abs 1 Z 16 UStG fallen zudem die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind; die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke sowie die Vermietung von Grundstücken während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 14 Tagen (kurzfristige Vermietung), wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, für kurzfristige Vermietungen oder zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendet.
- 2 Der ermäßigte Steuersatz erstreckt sich auch auf unselbstständige Nebenleistungen, ausgenommen von der Steuersatzermäßigung ist gem

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG beruht auf Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL,³ demzufolge die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer zu befreien haben. Nicht befreit sind nach Art 135 Abs 2 lit a bis d MwStSyst-RL die Gewährung von Unterkunft im Rahmen des Hotelgewerbes oder Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung (lit a), die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (lit b), die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen (lit c) sowie die Vermietung von Schließfächern (lit d). Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung vorsehen. Art 117 Abs 2 MwStSyst-RL erlaubt Österreich in diesem Zusammenhang, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sofern dieser mindestens 10 % beträgt.⁴

Der Vermietungsbegriff des Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL wird weder durch die MwStSyst-RL noch durch die MwSt-DVO⁵ definiert. Nach der Rechtsprechung des EuGH⁶ sind die Tatbestandselemente von Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL unionsrechtsautonom auszulegen, es verbleibt somit kein Spielraum für Verweise auf das nationale Zivilrecht.⁷ Der VwGH bestätigte dies für Art 13 Teil B lit b 6. MwSt-RL,⁸ der inhaltsgleich in Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL übernommen wurde.⁹ Der Vermietungsbegriff des UStG 1994 hat sich somit aufgrund der unionsrechtsautonom auszulegenden Tatbestandselemente von Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL am Begriffsverständnis der MwStSyst-RL zu orientieren.

§ 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG jedoch eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

- 3 RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2006/347, 1 idF RL (EU) 2016/1065.
- 4 Zuvor sah die Übergangsbestimmung in Art 28 Abs 2 lit j der 6. MwSt-RL die entsprechende Ermächtigung Österreichs vor.
- 5 Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 idF VO (EU) 1042/2013. Die – rechtlich bindenden und unmittelbar anwendbaren – Bestimmungen der MwSt-DVO sind bei der Anwendung der nationalen, auf Umsetzung der MwStSyst-RL basierenden Regelungen zu berücksichtigen und dienen einer einheitlichen Anwendung der MwStSyst-RL in den einzelnen Mitgliedstaaten.
- 6 Vgl etwa EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, RN 47 mwN.
- 7 Vgl EuGH 16. 1. 2003, C-315/00, *Maierhofer*, RN 26.
- 8 6. RL 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.
- 9 Vgl etwa mwN VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0123; 23. 2. 2017, Ra 2016/15/0012, Rz 41.



2. Der Begriff der „Vermietung“

2.1. Unionsrechtsautonome Begriffsauslegung

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH¹⁰ besteht das grundlegende Merkmal des Begriffs „Vermietung von Grundstücken“ darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind dabei alle Merkmale des Umsatzes sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt, maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Umsatzes, unabhängig von der Bezeichnung.

Der EuGH stellte zum Begriff der „Grundstücksvermietung“ bereits in der Rs *Goed Wonen*¹¹ klar, dass dieser unionsrechtskonform auszulegen ist und kein Rückgriff auf die Zivilrechtsordnungen der Mitgliedstaaten erfolgt.¹² Eine unionsrechtskonforme Vorgehensweise sei notwendig, um die erheblichen Unterschiede zu eliminieren, die zwischen den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten in Bezug auf dingliche Rechte bestehen, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben.¹³ Der EuGH bejahte einen wesentlichen Zusammenhang zwischen einem Umsatz aus der Übertragung eines Fruchtgenussrechts und einem Umsatz aus der Vermietung oder Verpachtung dergestalt, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.¹⁴ Eine Gleichstellung von Umsätzen aus der Übertragung von Fruchtgenussrechten mit Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung und eine dadurch bewirkte Steuerfreistellung entsprechen dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und dem Erfordernis einer kohärenten Anwendung der Bestimmungen der 6. MwSt-RL, insb der korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen.¹⁵

In der Rs *Maierhofer*¹⁶ betonte der EuGH, dass die Auslegung eines in der MwStSyst-RL verwendeten Begriffs nicht von der Auslegung abhängen kann, die dem Begriff im Zivilrecht eines Mitgliedstaats gegeben wird.¹⁷ Die Bedeutung eines umsatzsteuerlichen Begriffs ergebe sich vielmehr aus dem Kontext und

vor dem Hintergrund der Ziele der maßgeblichen umsatzsteuerlichen Regelung.¹⁸

Der VwGH¹⁹ folgt dieser Rechtsprechung des EuGH. Auch die österreichische Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung in die UStR übernommen.²⁰ Im Ergebnis erfordert die Beurteilung des Vorliegens einer umsatzsteuerlich anzuerkennenden Vermietung aufgrund der zahlreichen möglichen Vereinbarungsvarianten eine Einzelfallbetrachtung, die aber unabhängig von der Einordnung des Bestandvertrags im nationalen Zivilrecht rein anhand der vom EuGH vorgegebenen Kriterien zu erfolgen hat.²¹

2.2. Sonderfall „fiktiver BgA einer KÖR (Vermietung und Verpachtung)“

2.2.1. Unionsrechtlicher Hintergrund

Nach Art 13 UAbs 1 MwStSyst-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Nach Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL (ex Art 4 Abs 5 UAbs 4 6. MwSt-RL) können die Mitgliedstaaten die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Art 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, Art 378 Abs 2, Art 379 Abs 2 sowie den Art 380 bis 390c MwStSyst-RL von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Von diesem Wahlrecht umfasst ist durch die Bezugnahme auf Art 135 MwStSyst-RL auch Art 135 Abs 1 lit I MwStSyst-RL, demzufolge die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer zu befreien haben. Die Mitgliedstaaten können also die grundsätzlich umsatzsteuerbefreite Vermietung und Verpachtung von Grundstücken der nichtunternehmerischen Sphäre einer KÖR zuordnen. Nach der Rechtsprechung des EuGH²² wird die Behandlung als Nichtunternehmer auch dann nicht ausgeschlossen, wenn sie die steuerbefreite Tätigkeit in gleicher Weise wie private Wirtschaftsteilnehmer ausüben. Das Wahlrecht des Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL kann mögliche Beschränkungen des Unternehmerbegriffs abfedern (zB wenn die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken einer KÖR nach nationalem Recht als bloße Vermögensverwaltung zur Begründung eines BgA nicht ausreicht),

¹⁰ Vgl etwa EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*; RN 55; 16. 12. 2010, C-270/09, *MacDonald Resorts*; RN 46; 22. 1. 2015, C-55/14, *Regie communale autonome du stade Luc Varenne*, RN 21; siehe dazu auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 357.

¹¹ EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*.

¹² EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*, RN 48.

¹³ EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*, RN 49.

¹⁴ EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*, RN 55.

¹⁵ EuGH 4. 10. 2001, C-326/99, *Goed Wonen*, RN 56.

¹⁶ EuGH 16. 1. 2003, C-315/00, *Maierhofer*.

¹⁷ EuGH 16. 1. 2003, C-315/00, *Maierhofer*, RN 26.

¹⁸ EuGH 16. 1. 2003, C-315/00, *Maierhofer*, RN 28.

¹⁹ Vgl VwGH 23. 2. 2017, Ra 2016/15/0012, Rz 42.

²⁰ Vgl UStR 2000, Rz 890 unter Verweis auf EuGH 12. 6. 2003, C-275/01, *Sinclair Collis Ltd* sowie 8. 5. 2003, C-269/00, *Seeling*, wonach die Vermietung von Grundstücken darin besteht, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

²¹ Vgl dazu auch *Englisch in Tipke/Lang* (Hrsg), Steuerrecht²², § 17 Rz 210.

²² EuGH 6. 2. 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*, RN 20.



weil der nationale Gesetzgeber ohnedies die steuerfreie Vermietungstätigkeit der KÖR als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt und damit als nichtunternehmerisch behandeln kann. Der EuGH führt in diesem Zusammenhang aber auch aus, dass die Mitgliedstaaten diesen Anforderungen nur mittels einer ausdrücklich gesetzlichen Regelung genügen können.²³

Ogleich Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL (ex Art 4 Abs 5 UAbs 4 6. MwSt-RL) die gesetzliche Zuordnung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zum nichtunternehmerischen Bereich einer KÖR erlaubt, sind der Ausübung dieses Wahlrechts Schranken gesetzt.²⁴ Nach Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL (ex Art 4 Abs 5 UAbs 2 6. MwSt-RL) gelten KÖR auch hinsichtlich solcher Tätigkeiten als Steuerpflichtige, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, sofern eine Behandlung als Nicht-Unternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.²⁵ Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL ist also anhand des Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL zu verproben. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll die Behandlung von KÖR als Nicht-Unternehmer nur zugelassen werden, wenn dies lediglich zu unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde.²⁶ Die Mitgliedstaaten sind jedoch nicht verpflichtet, das Kriterium der größeren Wettbewerbsverzerrungen wörtlich in ihr nationales Umsatzsteuerrecht zu übernehmen oder quantitative Grenzen für die Behandlung als Nichtunternehmer festzulegen.²⁷ Soweit eine KÖR gem Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL (ex Art 4 Abs 5 UAbs 4 6. MwSt-RL) so behandelt wird, als habe sie eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt, ist es nach Ansicht des EuGH Sache des nationalen Gerichts, ggf zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL (ex 4 Abs 5 UAbs 2 6. MwSt-RL) vorliegen.

2.2.2. Umsetzung im österreichischen UStG

Körperschaften des öffentlichen Rechts (KÖR) sind im österreichischen Umsatzsteuerrecht grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) iSd § 2 KStG gewerblich oder beruflich tätig. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken begründet dabei zwar grundsätzlich keinen BgA iSd KStG, für Zwecke des Umsatzsteuerrechts gilt aber gem § 2 Abs 3 TS 5 UStG stets auch „die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften“ als (fiktiver) Betrieb gewerblicher Art. KÖR begründen dabei auch dann Unternehmereigenschaft, wenn sich die Vermietung und Verpachtung innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft nicht wirtschaftlich heraushebt und keine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist.²⁸

Der Begriff der Vermietung wird durch § 2 Abs 3 TS 5 UStG nicht definiert. Der VwGH hat zum Vermietungsbegriff des § 2 Abs 3 TS 5 UStG eine eigene Rechtsprechungslinie entwickelt, auf die in weiterer Folge näher eingegangen wird.

2.2.3. Die Rechtsprechung des VwGH zur Maßgeblichkeit des Zivilrechts

2.2.3.1. Kernaussagen

Bei KÖR besteht nach ständiger Rechtsprechung des VwGH²⁹ eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien für die Beurteilung des Vorliegens einer „Vermietung“. Entscheidend ist somit, dass ein Bestandvertrag nach § 1090 ABGB³⁰ vorliegt.³¹

Ein Bestandvertrag iSd § 1090 ABGB umfasst sowohl Miete als auch Pacht.³² Vertragsinhalt ist die entgeltliche Überlassung einer unverbrauchbaren Sache zum Gebrauch auf bestimmte Zeit.³³ Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrags ist somit die Vereinbarung eines bestimmten Preises, also eines Entgelts für die Gebrauchsüberlassung. Von Unentgeltlichkeit, die einer Qualifikation als Bestandvertrag entgegen steht, wird nach hA³⁴ dann ausgegangen, wenn bloß ein Anerkennungszins geleistet wird, das Entgelt also so niedrig gehalten ist, dass es gegenüber dem Wert der Benützung praktisch nicht mehr ins Gewicht fällt. Auch eine Überlassung gegen bloßen Betriebskostensatz nach dem MRG reicht idR nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und folglich eine umsatzsteuerliche Vermietung iSd § 2 Abs 3 TS 5 UStG zu begründen.³⁵

Die zivilrechtliche Sichtweise des VwGH geht auf dessen Rechtsprechung³⁶ zum UStG 1972 zurück. Der VwGH stellt dabei auch die gesetzlichen Wortfolgen des 10 Abs 2 Z 5 UStG 1972 und des § 2 Abs 3 UStG 1972 gegenüber. Während sich § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1972 auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Überlassung der Nutzung an Wohnungen, Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten aufgrund von Nutzungsverträgen beziehe, stelle § 2 Abs 3 UStG 1972 auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ab. Hieraus folgere nach Ansicht des VwGH, dass der Gesetzgeber die verschiedenen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, eine Nutzung von Grundstücken gegen Entgelt zu gestatten, vor Augen hatte, da-

²³ EuGH 4. 6. 2009, C-102/08, *Salix*, RN 55 und 58.

²⁴ BFH 11. 6. 1997, XI R 33/94, Rz 21.

²⁵ BFH 11. 6. 1997, XI R 33/94, Rz 23.

²⁶ EuGH 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight*, RN 76.

²⁷ EuGH 17. 10. 1989, 231/87, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fio- renzuola d'Arda/Comune di Carpaneto Piacentino*, RN 28.

²⁸ Vgl etwa VwGH 28. 1. 1982; 13. 12. 1989, 88/13/0212; ebenso UStR 2000, Rz 265.

²⁹ Vgl stellvertretend VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0025; 3. 9. 2008, 2003/13/0086; 10. 3. 2016, 2013/15/0222, Rz 15 mwN; 26. 1. 2017, Ra 2016/15/0002, Rz 16.

³⁰ Vgl § 1090 ABGB, wonach „Der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, [...] überhaupt Bestandvertrag [heißt].“

³¹ Vgl VwGH 3. 9. 2008, 2003/13/0086, *Windsteig in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG², § 2 Rz 322; UStR 2000, Rz 265.

³² Vgl *Riss in Kletečka/Schauer* (Hrsg), ABGB-ON^{1.02} § 1090 RN 1.

³³ *Riss in Kletečka/Schauer* (Hrsg), ABGB-ON^{1.02} § 1090 RN 1.

³⁴ Vgl dazu etwa *Riss in Kletečka/Schauer* (Hrsg), ABGB-ON^{1.02} § 1090 RN 2; *Würth in Rummel*, ABGB³, § 1090 ABGB RN 3 (Stand 1. 1. 2000, rdb.at).

³⁵ Vgl VwGH 26. 1. 2017, 2016/15/0002, Rz 16.

³⁶ Vgl etwa VwGH 13. 12. 1989, 88/13/0212; 21. 5. 1990, 88/15/0011; 12. 11. 1990, 89/15/0023; 11. 12. 1996, 94/13/0025.



von aber im Rahmen des § 2 Abs 3 UStG 1972 nur eingeschränkt Gebrauch machen wollte.³⁷

Die Einführung und Ausgestaltung des UStG 1994 vor dem Hintergrund der 6. MwSt-RL und seit 1. 1. 2007 der MwStSyst-RL veränderte an der zivilrechtlichen Sichtweise des VwGH nichts. Der VwGH begründet sein (enges) Begriffsverständnis des Vermietungsbegriffs iSd § 2 Abs 3 nunmehr auch UStG unionsrechtlich.³⁸ Nach Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL (ex Art 4 Abs 5 UAbs 4 der 6. MwSt-RL) könnten die Mitgliedstaaten bestimmte Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, etwa die unter den Befreiungstatbestand des Art 135 Abs 1 lit I fallende Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit § 2 Abs 3 TS 5 UStG sei diese Ermächtigung durch den Gesetzgeber in dem Sinne genutzt worden, dass für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien bestehe.³⁹

Der Begriff der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ iSd § 2 Abs 3 UStG entspricht somit nach der Rechtsprechung des VwGH nicht dem gleichlautenden Begriff des Art 135 MwStSyst-RL.⁴⁰

2.2.3.2. Kritik

Die Rechtsprechungslinie des VwGH wird im nationalen Schrifttum uE zurecht kritisiert.⁴¹

Nach *Arnold* überrascht die Grundaussage des VwGH, wonach der in § 2 Abs 3 UStG verwendete Begriff der Vermietung anders auszulegen sei als der an anderen Stellen im UStG verwendete Vermietungsbegriff (§ 6 Abs 1 Z 16, § 10 Abs 2), schon aus dem Blickwinkel der allgemeinen Grundsätze der Gesetzesauslegung. In älteren Erkenntnissen betonte der VwGH nämlich, dass grundsätzlich davon auszugehen sei, „*dass sich das Gesetz bei der Aufstellung gleicher Tatbestandsmerkmale derselben Ausdrücke bedient*“⁴² bzw umgekehrt mit demselben im Gesetz mehrfach verwendeten Ausdruck immer gleiche Tatbestandsmerkmale anspricht.⁴³ Nach *Ruppe/Achatz* muss die Nutzungsüberlassung von Grundstücken, soweit diese nach allgemeinem Umsatzsteuerrecht eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit darstellt, auch bei KöR als solche gelten. Nach Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL könne ein Mitgliedstaat zwar die Vermietung von Grundstücken durch KöR als nicht steuerbare Tätigkeit behandeln, nicht aber die Steuerbarkeit auf einzelne Arten von Nutzungsverhältnissen einschränken. Die Rechtsprechung des VwGH, wonach der nationale Gesetzgeber bei Ausübung des Wahlrechts gem Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL zwischen vergleichbaren Nutzungsverhältnissen differenzieren darf, ist daher unionsrechtlich zweifelhaft. Dass

der Begriff der Vermietung in § 2 Abs 3 TS 5 UStG enger auszulegen ist als der Begriff der Vermietung in § 6 Abs 1 Z 16 und § 10 Abs 2 Z 4 UStG erscheint zudem gekünstelt.⁴⁴

Offen bleibt, ob die vom VwGH vorgenommene Auslegung den Anforderungen des EuGH an die Rechtssetzungstechnik der Mitgliedstaaten bei Ausübung des Wahlrechts nach Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL genügt.⁴⁵ Die Mitgliedstaaten können zwar die ihnen am geeignetsten erscheinende Regelung vorsehen; diese muss aber mit Rechtssicherheit erkennen lassen, für welche Nutzungsverhältnisse das Wahlrecht ausgeübt worden ist. Es müssen klare Kriterien im Gesetz festgelegt werden, um das bezüglich dieser Bestimmung bestehende Ermessen des Finanzministers einzuschränken.⁴⁶ In dieser Hinsicht erscheint § 2 Abs 3 UStG zu unbestimmt, da dieser Vorschrift nicht ohne weiteres entnommen werden kann, für welche Nutzungsverhältnisse das Wahlrecht vom Gesetzgeber ausgeübt worden ist.

2.2.4. Die Ansicht der Finanzverwaltung

Die österreichische Finanzverwaltung baut auf der zuvor dargestellten, sich an der am Zivilrecht orientierenden Rechtsprechung des VwGH auf und ergänzt diese um weitere Kriterien.

Eine Anerkennung als Bestandverhältnis iSd § 1090 ABGB setzt nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung⁴⁷ grundsätzlich neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG) ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstücks in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente voraus; als AfA-Komponente sind dabei jährlich mindestens 1,5 % der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten inkl Grund und Boden einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen.⁴⁸

Die angesprochene AfA-Komponente stellt lediglich eine Messgröße für das erforderliche Mindestentgelt eines anzuerkennenden Bestandverhältnisses dar, sodass weitere ertragsteuerliche Ableitungen zur AfA iSd §§ 7 ff EStG daraus nicht getroffen werden können. Subventionen bzw Zuwendungen iSd § 3 Abs 1 Z 6 EStG idgF kürzen die AfA-Bemessungsgrundlage nicht.

3. Die Auslegung des Grundstücksbegriffs im Lichte der geforderten Nutzung für Wohnzwecke

3.1. Rechtslage vor dem AbgÄG 2016 (bis 31. 12. 2016)

Weder im UStG 1959⁴⁹ noch im UStG 1972⁵⁰ gab es eine vergleichbare Befreiungsbestimmung zu § 6 Abs 1 Z 16 UStG. Nach § 10

³⁷ VwGH 21. 5. 1990, 88/15/0011.

³⁸ VwGH 3. 9. 2008, 2003/13/0086.

³⁹ Vgl VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0222, Rz 15 mwN.

⁴⁰ VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203; 3. 9. 2008, 2003/13/0086; 10. 3. 2016, 2013/15/0222, Rz 15.

⁴¹ Vgl etwa *Arnold*, wobl 2009, 26 (26); *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 195/1.

⁴² VwGH 7. 9. 1976, 1239/75.

⁴³ Vgl *Arnold*, wobl 2009, 26 (28).

⁴⁴ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 195/1.

⁴⁵ Vgl dazu auch EuGH 4. 6. 2009, C-102/08, *Salix*, RN 56; vgl a BFH 20. 8. 2009, V R 70/05, Rz 24 ff.

⁴⁶ EuGH 16. 7. 2009, C-554/07, *Kommission/Irland*, RN 59 und 68.

⁴⁷ UStR 2000, Rz 265.

⁴⁸ Zur Höhe des von der Finanzverwaltung verlangten AfA-Satzes von 1,5 % kritisch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 196/5.

⁴⁹ BGBl 1958/300.

⁵⁰ BGBl 1972/224.



Abs 2 Z 5 UStG 1972 war die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken generell mit dem ermäßigten Steuersatz umsatzsteuerpflichtig. Dabei spielte es keine Rolle, ob die Vermietung für Geschäftszwecke oder für Wohnzwecke erfolgte.

Mit dem UStG 1994 wurde zwischen den Vermietungsvorgängen nach ihrem Verwendungszweck differenziert. Die Vermietung für Geschäftszwecke ist gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG unecht umsatzsteuerbefreit, die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke unterliegt hingegen gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10 %.⁵¹

Der Grundstücksbegriff des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG ist nicht definiert. *Ruppe/Achatz*⁵² gehen uE überzeugend davon aus, dass sich dieser mit dem Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG und des § 6 Abs 1 Z 16 UStG deckt. § 6 Abs 1 Z 16 UStG idF vor AbgÄG 2016 enthielt eine gesetzliche Verweisung auf § 2 GrEStG. Der umsatzsteuerliche Grundstücksbegriff war somit grunderwerbsteuerlich auszulegen. Nach dem Grundsatz des § 2 Abs 1 erster Satz GrEStG richtet sich der grunderwerbsteuerliche Grundstücksbegriff nach dem Grundstücksverständnis des Zivilrechts. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören sowie Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 und Apothekengerechtigkeiten rechnen nach § 2 Abs 1 Z 1 und Z 2 GrEStG nicht zum Grundstück. Den Grundstücken gleichgestellt sind nach § 2 Abs 2 GrEStG Baurechte sowie Gebäude auf fremden Grund und Boden.

Dass das Grundstück für Wohnzwecke genutzt werden muss, schränkt den Kreis der unter § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG subsumierfähigen Grundstücke deutlich ein.

Der Begriff der „Wohnzwecke“ wird weder durch die MwStSyst-RL noch durch das UStG definiert. Da die ermäßigte Besteuerung der Vermietung zu Wohnzwecken eine nationale Sonderregelung darstellt, kann für die Begriffsauslegung nicht auf Unionsrecht zurückgegriffen werden.⁵³ Nach der Rechtsprechung des VwGH dienen Grundstücke, Gebäude oder Teile und Anlagen hievon Wohnzwecken iSd § 10 Abs 2 UStG dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen, wenn sie Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren. Die Begünstigung erstreckt sich nicht nur auf die unmittelbaren Wohnräume, sondern auch auf die mitvermieteten oder mitbenutzten Nebenräume wie Keller, Dachböden, Waschküchen, Balkone und Terrassen oder ähnliches.⁵⁴ Besagte Nebenräume müssen mit den eigentlichen

Wohnräumen nicht unmittelbar verbunden sein, doch muss ein Nutzungszusammenhang bestehen, wie etwa ein mit der Wohnung räumlich nicht verbundener Hobbyraum. Wird ein Wohngebäude mit Garten vermietet, wird das gesamte Grundstück „für Wohnzwecke“ vermietet.⁵⁵ Maßgeblich ist nach hA der tatsächliche letzte Verwendungszweck des Mietobjekts.⁵⁶ Auch wenn die Wohnung nicht vom Mieter zu Wohnzwecken verwendet wird, von diesem aber zu Wohnzwecken untervermietet wird, handelt es sich um eine Vermietung zu Wohnzwecken.⁵⁷ Unerheblich ist, ob durch die Wohnung ein dauerhaftes oder nur vorübergehendes Wohnbedürfnis befriedigt wird.⁵⁸ Wird ein Bestandvertrag über ein unbebautes Grundstück abgeschlossen und vom Mieter in der Folge darauf ein Wohngebäude errichtet, erfolgt die Vermietung nicht zu Wohnzwecken.⁵⁹

Ausgehend von diesem Grundstücksverständnis einerseits und der geforderten Nutzung des Grundstücks für Wohnzwecke andererseits ist in weiterer Folge die Rechtslage ab dem AbgÄG 2016 zu beleuchten. Zu prüfen ist, ob sich durch die veränderten Bezugsparameter bei § 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG Auswirkungen auf den Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG ergeben.

3.2. Rechtslage ab dem AbgÄG 2016 (ab 1. 1. 2017)

Mit den legislatischen Änderungen durch das AbgÄG 2016⁶⁰ blieb zwar der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG unverändert, der Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 16 UStG ist jedoch mit Wirkung ab 1. 1. 2017 anhand der Vorgaben der MwSt-DVO auszulegen. Für das umsatzsteuerliche Begriffsverständnis eines „Grundstücks“ ist fortan also nicht mehr das nationale Zivilrecht, sondern Art 13b MwSt-DVO relevant. Nach den Erläuterungen⁶¹ zum AbgÄG 2016 soll sich der Rückgriff auf Art 13b MwSt-DVO nur eingeschränkt auswirken,⁶² da der VwGH⁶³ den Grundstücksbe-

Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 10 Rz 49. Ebenso VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0119.

55 Auch ein Hallenbad, das in einem einheitlichen Nutzungszusammenhang zu den unmittelbaren Wohneinheiten steht, kann nach der Rechtsprechung des VwGH dazu bestimmt und geeignet sein, Wohnungseigentümern Aufenthalt zu bieten, dadurch privates Leben zu ermöglichen und insofern den persönlichen Wohnbedürfnissen, wenn auch in qualifizierter Weise zu dienen, vgl dazu das Erkenntnis des VwGH vom 26. 6. 1974, 1359/73. Auf die „Üblichkeit“ solcher Einrichtungen im Rahmen „klassischer Wohnungsmieten“ kommt es dabei nicht an. Somit kann auch ein Hallenbad unter jene im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft subsumiert werden, zu dessen Erhaltung, Verwaltung oder Betrieb erbrachte Leistungen der Wohnungseigentums-gemeinschaft gem § 10 Abs 2 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu besteuern sind, vgl VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0116.

56 Vgl etwa *Tanzer*, Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im neuen Umsatzsteuerrecht (UStG 1994), AnwBl 1994, 961 (963); *Stangl*, Grundstücksvermietung, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und Immobilien (2007), 59 (69).

57 Vgl UStR 2000, Rz 1185.

58 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 10 Tz 63.

59 *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG², § 10 RN 192.

60 BGBl I 2016/117.

61 Vgl ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 13.

62 Betroffen sein sollen etwa Realapotheken oder Mineralgewinnungsrechte, vgl ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 13.

63 VwGH 22. 7. 2015, 2011/13/0104.

51 Einem ermäßigten 13%igen USt-Satz unterliegen gem § 10 Abs 3 Z 3 lit a und lit b UStG die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlaf-räumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung) sowie die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, soweit hierfür ein einheitliches Benützungsentgelt entrichtet wird.

52 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG § 10 Tz 59.

53 Vgl *Stangl*, Grundstücksvermietung, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und Immobilien (2007), 59 (69).

54 Vgl VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0116 mit Verweis auf *Tanzer*, Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im neuen Umsatzsteuerrecht (UStG 1994), AnwBl 1994, 961 (963); *Ruppe*, UStG³, § 10 Tz 63; *Scheiner/Kolacny/CaganeK*, UStG, § 10 Abs 2 Z 4 Anm. 11 und 18; *Berger/Wakounig* in *Berger/*



griff des § 6 Abs 1 Z 16 UStG idF vor dem AbgÄG 2016 in unionsrechtskonformer Interpretation auf jene Rechte eingeschränkt hat, die unionsrechtlich den Grundstücksbegriff erfüllen.⁶⁴

Nach Art 13b lit a bis d MwSt-DVO gelten für Zwecke der Anwendung der MwStSyst-RL als Grundstück die Erdoberfläche (lit a), Gebäude und Bauwerke (lit b), wesentliche Bestandteile eines Bauwerks (lit c) sowie auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk fest installierte Sachen (lit d). Zur Interpretation der Tatbestandsmerkmale des Art 13b lit a bis d MwSt-DVO können die – rechtlich unverbindlichen – Erläuterungen der Europäischen Kommission⁶⁵ herangezogen werden.⁶⁶

Die Bezugnahme auf Art 13b MwSt-DVO für die Auslegung des § 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG verändert den Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG nicht. Auch wenn nunmehr auf unionsrechtlicher Ebene klargestellt ist, dass zB die Erdoberfläche oder wesentliche Bestandteile eines Bauwerks als Grundstück gelten, müssen diese für Wohnzwecke vermietbar sein, um unter den Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG fallen zu können. Hierfür muss das Grundstück im Sinne der oben dargestellten VwGH-Rechtsprechung grundsätzlich geeignet sein, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen, wenn sie Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren.

Ungeachtet des in Kap 2. dargestellten Sonderfalls des „fiktiven BgA einer KöR“ ergeben sich durch die Bezugnahme des § 6 Abs 1 Z 16 UStG auf Art 13b MwSt-DVO auch für KöR keine Änderungen. Erstens wird bei fiktiven BgA einer KöR allgemein eine zivilrechtliche Sichtweise vertreten. Zweitens muss auch die Vermietung durch eine KöR für Wohnzwecke erfolgen, um unter § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG fallen zu können. Selbst wenn man eine Bezugnahme auf Art 13b MwSt-DVO unterstellen würde, würde die Voraussetzung der Vermietung für Wohnzwecke den Anwendungsbereich einschränken, zumal der Begriff der Wohnzwecke national auszulegen ist.

4. Fazit

Der Begriff der Vermietung ist für Zwecke des Umsatzsteuerrechts im Lichte der Rechtsprechung des EuGH unionsrechtsautonom auszulegen. Der VwGH und die österreichische Finanzverwaltung folgen dieser unionsrechtsautonomen Auslegung des umsatzsteuerlichen Vermietungsbegriffs bei Vermietungsvorgängen durch KöR nicht. Vielmehr vertritt der VwGH hierzu – ausgehend von seiner Rechtsprechung zum UStG 1972 – eine zivilrechtliche Auslegung des Vermietungsbegriffs des § 2 Abs 3 TS 5 UStG. Die durch den VwGH diesbezüglich etablierte Praxis entspricht uE nicht den Anforderungen der MwStSyst-RL, weil sie Vermietungsvorgänge bei KöR künstlich aufspaltet und innerhalb des UStG dem gleichen Rechtsbegriff der Vermietung unterschiedliche Bedeutungen zumisst, weil einerseits die Vermietungsbegriffe des § 6 Abs 1 Z 16 und des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG unionsrechtsautonom auszulegen sind, andererseits der Vermietungsbegriff des § 2 Abs 3 TS 5 UStG zivilrechtlich geprägt ist.

Seit 1. 1. 2017 ist der Grundstücksbegriff des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG nicht mehr zivilrechtlich, sondern im Lichte der MwSt-DVO auszulegen. Art 13b lit a bis d MwSt-DVO qualifiziert ex lege als Grundstück die Erdoberfläche (lit a), Gebäude und Bauwerke (lit b), wesentliche Bestandteile eines Bauwerks (lit c) sowie auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk fest installierte Sachen (lit d). Wenngleich sich hierdurch Änderungen für das Verständnis des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG und des § 6 Abs 1 Z 16 UStG ergeben können, verändert sich der Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG durch diesen veränderten Bezugsparameter nicht, weil das Grundstück die Voraussetzung der – nach nationalem Verständnis zu beurteilenden – Vermietbarkeit für Wohnzwecke erfüllen muss.

64 Die Vermietung von Superädifikaten soll weiterhin unter die Befreiung fallen, sofern sie mit oder in dem Boden befestigt sind und nicht leicht abgebaut oder bewegt werden können, Vgl ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 13.

65 Vgl die Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken vom 26. 10. 2015, RN 35 ff, online abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_de.pdf.

66 Für eine fallbezogene Verprobung der Tatbestandsmerkmale vgl *Langer/Mateev*, DStR 2017, 809 (809 ff).



Die Autoren:

Dr. **Thomas Bieber** ist Assistenzprofessor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes-Kepler-Universität Linz.

lesen.lexisnexus.at/autor/Bieber/Thomas



Mag. **Sebastian Tratlehner** ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes-Kepler-Universität Linz.

lesen.lexisnexus.at/autor/Tratlehner/Sebastian

Foto: privat

Foto: privat

30 Tage GRATIS Vollzugang zu ALLEN 11 Zeitschriften digital: zeitschriften.lexisnexus.at