

USt-Regelbesteuerungsoption bei schenkungsbedingtem Bestandgeberwechsel

§ 6 Abs 1 Z 16,
§ 6 Abs 2,
§ 28 Abs 38 Z 1
UStG

Grundstücks-
vermietung;
Grundstücks-
verpachtung;
Geschäfts-
raummieta;
Option;
Optionsrecht;
Regelbesteuerung

Seit dem 1. StabG 2012 kann ein Bestandgeber die Option zur steuerpflichtigen Geschäftsraumvermietung und -verpachtung gem § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG nur mehr dann ausüben, wenn der Bestandnehmer nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze erzielt. Nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG kann die eine solche Beschränkung nicht vorsehende Altregelung jedoch weiterhin angewendet werden, wenn das Bestandverhältnis vor dem 1. 9. 2012 begonnen hat bzw die Errichtung des Bestandobjekts vor diesem Zeitpunkt in Angriff genommen wurde.

SEBASTIAN BERGMANN / THOMAS BIEBER

A. Die Übergangsvorschrift des § 28 Abs 38 Z 1 UStG

1. Beginn des Bestandverhältnisses vor 1. 9. 2012

Zur „Vermeidung von Härten“¹⁾ ordnet § 28 Abs 38 Z 1 Satz 1 UStG hinsichtlich der seit dem 1. StabG 2012²⁾ in § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG verankerten Beschränkung der Regelbesteuerungsoption an, dass diese nur „auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden [ist], die nach dem 31. August 2012 beginnen“. Maßgeblich sei dabei nach hA die tatsächliche Innutzungnahme und nicht etwa der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.³⁾ UE dürfte demgegenüber dem vertraglich vereinbarten Beginn des Bestandverhältnisses entscheidende Bedeutung zukommen.⁴⁾ Wurde etwa am 1. 1. 2012 ein Bestandvertrag abgeschlossen, der vereinbarungsgemäß am 1. 7. 2012 zu laufen begann, so dürfte § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG selbst dann nicht zur Anwendung kommen können, wenn der Bestandnehmer das Bestandobjekt faktisch erst am 1. 10. 2012 in Nutzung genommen hat.

Da die gegenständliche Ausnahme auf den Beginn des Bestandverhältnisses und nicht auf die Personen des Bestandgebers bzw Bestandnehmers abstellt, muss uE eine bestandgeber- bzw bestandnehmerseitig stattfindende Rechtsnachfolge, die zu einem Eintritt in ein zum Stichtag 31. 8. 2012 bereits bestehendes Bestandverhältnis führt (etwa aufgrund einer schenkungs-, erbschafts-, verkaufs-, tausch- oder umgründungsbedingten Übertragung des Bestandobjekts oder eines vertraglichen bzw gesetzlichen bestandnehmerseitigen Eintrittsrechts), unschädlich sein.⁵⁾ Entscheidend dürfte sein, dass ein rechtsnachfolgebedingter Vertragspartnerwechsel entweder von Gesetzes wegen oder durch einseitige Willenserklärung (also ohne Zustimmung des anderen Vertragspartners) erfolgt. Sofern bei einem Vertragspartnerwechsel ab 1. 9. 2012 hingegen ein Zutun des anderen Vertragspartners und somit eine zweiseitige Willensübereinstimmung erforderlich ist, dürfte kein von der Anwendung des § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG ausgenommener Altvertrag vorliegen, sondern ein neues Bestandverhältnis begründet werden.⁶⁾ Ein

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M., MBA, und Univ.-Ass. Dr. Thomas Bieber sind Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 24.
- 2) BGBl I 2012/22.
- 3) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 24; UStR 2000 Rz 899 c; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Klarstellung zu den umsatzsteuerlichen Änderungen bei Grundstücken, SWK 2012, 1167 (1167); *Kanduth-Kristen/Grün/Komarek*, Umsatzsteuerliche Änderungen bei Grundstücken, SWK 2012, 624 (628); *Fuhrmann/Lang*, Immobilienbesteuerung neu, taxlex 2012, 173 (181); *Melhardt/Reinbacher*, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 181 (183); *Obermayr*, Umsatzsteuerliche Änderungen, in *Pertbold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 55 (60); *Koutny*, Die Umsatzsteuer bei Immobilien, in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² – ÖStZ Spezial (2013) 419 (425).
- 4) Vgl auch *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² (2015) § 6 Rz 509 c. Auf die nach vereinbartem Beginn eines Bestandverhältnisses im Ermessen des Bestandnehmers liegende tatsächliche Innutzungnahme des Bestandobjekts kann es uE entgegen der hA mangels entsprechender gesetzlicher Anordnung nicht ankommen.

5) Vgl ebenso *Koutny* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² 419 (428 f); *Obermayr* in *Pertbold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 55 (60 f und 63); *Wagner/Probsdorfer*, Umsatzsteuer bei Versicherungsunternehmen, VR 2012 H 12, 30 (34); *Lang*, Neuregelung der Optionsmöglichkeit bei Geschäftsraummieta, SWK 2013, 792 (794).

6) IdZ muss auch zwischen bestandvertraglichen Weitergabe- und Präsentationsrechten differenziert werden: Ein Weitergaberecht des Bestandnehmers ist dann anzunehmen, wenn der Bestandgeber dem Bestandnehmer bestandvertraglich das Recht einräumt, durch bloße Erklärung alle Rechte und Pflichten aus dem fortbestehenden Bestandverhältnis auf einen Dritten mit der Wirkung zu übertragen, dass dieser ohne weitere Erklärung des Bestandgebers an seiner Stelle Bestandnehmer wird (vgl OGH 7 Ob 2240/96 d; *Würth* in *Rummel*, ABGB³ § 1098 Rz 14 a; *Riss* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.01} § 1098 Rz 18). Da ein vor dem 1. 9. 2012 begonnenes Bestandverhältnis auch bei Ausübung eines Weitergaberechts nach 31. 8. 2012 fortbesteht, dürften insoweit die Restriktionen des § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG weiterhin unbeachtlich bleiben. Ein Präsentationsrecht liegt demgegenüber vor, wenn sich der Bestandgeber vertraglich gegenüber dem Bestandnehmer verpflichtet, mit einem vom Bestandnehmer vorgeschlagenen Dritten einen neuen Bestandvertrag gleichen (oder bestimmten anderen) Inhalts abzuschließen (vgl OGH 7 Ob 2240/96 d; *Gruber* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}

neues Bestandverhältnis liegt uE auch ohne Wechsel von Bestandgeber bzw -nehmer dann vor, wenn dieselben Vertragsparteien einen bis zum 31. 8. 2012 begonnenen Miet- bzw Pachtvertrag nach diesem Stichtag durch zweiseitige Willensübereinstimmung verlängern oder in sonstiger Weise ändern.⁷⁾

Einen grundlegend anderen Ansatz iZm mit der gegenständlichen Ausnahmeregelung vertritt hingegen die Finanzverwaltung, nach deren in den UStR 2000 zum Ausdruck kommender Auffassung hinsichtlich der Frage, ob ein neues Bestandverhältnis entsteht, auf das Vorliegen bzw Nichtvorliegen von Unternehmeridentität abzustellen sei.⁸⁾ Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:⁹⁾

- Ein Wechsel auf Bestandgeber- oder Bestandnehmerseite soll jedenfalls ein neues Bestandverhältnis begründen,¹⁰⁾ und zwar mangels Unternehmeridentität auch dann, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Schenkung,¹¹⁾ Erbschaft oder Umgründung¹²⁾ erfolgt.
- Demgegenüber soll in Fällen einer Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung aufgrund von Unternehmeridentität selbst dann kein neues Bestandverhältnis vorliegen, wenn diese nicht durch einseitige Willenserklärung, sondern durch zweiseitige Willenseinigung erfolgt.
- IZm umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnissen soll eine Unternehmeridentität auch dann vorliegen, wenn innerhalb der Organschaft ein

Wechsel auf Bestandgeber- bzw Bestandnehmerseite stattfindet, sofern die Organschaft bei ursprünglicher Begründung des Bestandverhältnisses schon bestanden hat.

Da es iZm der gegenständlichen Ausnahmeregelung (anders als bei der sogleich unter Punkt A.2. behandelten Ausnahme) mangels darauf hindeutender gesetzlicher Anhaltspunkte nicht auf eine Unternehmeridentität ankommen kann, sondern vertragsbezogen auf den Beginn des Bestandverhältnisses abzustellen sein dürfte, ist der Auffassung der Finanzverwaltung uE nicht zu folgen.

2. Beginn der Gebäudeerrichtung durch den Unternehmer vor 1. 9. 2012

§ 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG ist gem § 28 Abs 38 Z 1 Satz 1 UStG weiters (unabhängig vom Vorliegen bzw Beginn eines Bestandverhältnisses)¹³⁾ nur dann anzuwenden, wenn „mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde“. Jene Fälle, in denen der Bestandgeber das Gebäude als Bauherr auf eigene Gefahr und Rechnung errichtet¹⁴⁾ und mit der Errichtung bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde,¹⁵⁾ sind daher vom Regime des § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG ausgenommen.

Die gegenständliche Ausnahmebestimmung stellt personenbezogen auf „den Unternehmer“ ab und kann uE folglich nur dann zur Anwendung kommen,

§ 936 Rz 3; *Riss in Kleitečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.01} § 1098 Rz 19; *Perner in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ § 936 Rz 4; *Binder/Pesek in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ § 1094 Rz 25). Der vom Bestandnehmer vorgeschlagene Nachfolger hat demnach nicht das Recht, vom Bestandgeber den Eintritt in das bestehende Bestandverhältnis zu verlangen, sondern kann nur den Abschluss eines neuen Vertrags durchsetzen (vgl OGH 7 Ob 2240/96d; *Binder/Pesek in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ § 1094 Rz 25; *Gruber in Kleitečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 936 Rz 3; *Riss in Kleitečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.01} § 1098 Rz 19). Sofern bei einem vor dem 1. 9. 2012 begonnenen Bestandverhältnis ab diesem Stichtag ein Präsentationsrecht ausgeübt wird und infolgedessen ein neues Bestandverhältnis beginnt, müssen die in § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG verankerten Beschränkungen der Regelbesteuerungsoption beachtet werden.

7) Vgl aA *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 6 Rz 474/8; *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 509 c; *Koutny in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² 419 (428).

8) Vgl UStR 2000 Rz 899 c.

9) Vgl UStR 2000 Rz 899 c.

10) Vgl ebenso *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 654; *Prader*, Bestandrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Wegfall des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung durch das StabG 2012, RdW 2012, 633 (633).

11) Mangels Bestandgeberwechsel liege Unternehmeridentität iZm bestandgeberseitigen Schenkungen jedoch dann vor, wenn die Schenkung des Bestandsobjekts unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts erfolgt und der Bestandgeber das Bestandsobjekt fortan als Fruchtgenussberechtigter in Bestand gibt.

12) Mangels Bestandgeber- bzw Bestandnehmerwechsels erhalten bleibe die Unternehmeridentität im Rahmen von Umgründungen jedoch dann, wenn entweder das Bestandverhältnis bereits vor der Umgründung mit dem übernehmenden Rechtsträger besteht, oder wenn das Bestandverhältnis zwar zum übertragenden Rechtsträger besteht, dieser aber nach der Umgründung (zB bei einer Abspaltung oder Abteilung) fortbesteht und weiterhin als Bestandgeber bzw Bestandnehmer fungiert.

13) Vgl auch UStR 2000 Rz 899 c; *Hendl/Pülzl*, BMF zu den umsatzsteuerlichen Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, SWK 2012, 675 (677); *Studera/Thunshirn*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Stabilitätsgesetz 2012, ecolex 2012, 639 (641); *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 181 (184); *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 655; *Obermayr in Perthold/Plotz*, Stabilitätsgesetz 2012, 55 (60); *Koutny in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² 419 (426).

14) Was im Einzelnen unter einer „Errichtung des Gebäudes“ zu verstehen ist, wirft schwierige Auslegungsfragen auf und ist bis heute nicht restlos geklärt. Eine Anlehnung an den ertragsteuerlichen Herstellungsaufwandsbegriff (so *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 181 [184]) wird im Schrifttum aus überzeugenden Gründen abgelehnt (vgl *Lang*, Gebäudeumbau und Gebäudesanierung – wann ist von einer Neuerichtung auszugehen? SWK 2013, 888 [888 f]; *Kanduth-Kristen/Komarek*, SWK 2012, 1167 [1171 f]). Bloße Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. 8. 2012 gesetzt werden, gelten jedenfalls nicht als Neuerrichtung und führen folglich nicht dazu, dass ein Gebäude, mit dessen Errichtung vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde, aus der gegenständlichen Ausnahmeregelung herausfällt (vgl UStR 2000 Rz 899 c; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 6 Rz 474/8).

15) Als Beginn der Errichtung ist ausweislich § 28 Abs 38 Z 1 Satz 2 UStG der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. Die Erteilung eines spezifischen Bauauftrags an einen Bauunternehmer kann daher selbst bei vorliegender Baubewilligung noch nicht als Beginn der Errichtung angesehen werden (vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 657; *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 181 [184]). Gleiches gilt für vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten (vgl UStR 2000 Rz 899 c; *Kanduth-Kristen/Komarek*, SWK 2012, 1167 [1170]; *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 509 c; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 6 Rz 474/8; *Koutny in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² 419 [426]).

wenn Unternehmeridentität dahingehend besteht, dass der Bestandgeber das bestandgegenständliche Gebäude selbst als Bauherr errichtet hat bzw errichten hat lassen. Eine Gebäudeerrichtung durch einen Rechtsvorgänger muss der Anwendbarkeit der gegenständlichen Ausnahmeregelung entgegenstehen, und zwar nicht nur bei Einzelrechtsnachfolgevorgängen wie Schenkung oder Kauf,¹⁶⁾ sondern auch in Fällen erbschafts- oder umgründungsbedingter Gesamtrechtsnachfolge.¹⁷⁾

B. Fallbeispiel: Errichtung mit anschließender Schenkung

1. Sachverhalt

Der Bestandgeber V errichtete im Jahr 2010 ein Gebäude und vermietet es seither an eine Bank unter Option zur Steuerpflicht. Im Jahr 2013 verschenkt V das Gebäude an seinen Sohn S, der die Vermietung unverändert fortführt.

2. Standpunkt der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung vertritt hiezu in Rz 899 c der UStR 2000 die Ansicht, dass der schenkungsbedingte Bestandgeberwechsel zwischen V und S ein neues Bestandverhältnis begründet. Das Gebäude wurde zwar vor dem 1. 9. 2012 errichtet, doch erfolgte die Errichtung nicht durch S, sondern durch V. Daher ist § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG idF 1. StabG 2012 anzuwenden. Da die als Bestandnehmer fungierende Bank das Gebäude für die Erzielung von unecht steuerbefreiten Umsätzen iSd § 6 Abs 1 Z 8 UStG verwendet, kann S die durch V seit dem Jahr 2010 ausgeübte Option zur Steuerpflicht nicht weiterführen und muss nach § 6 Abs 1 Z 16 iVm § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG idF 1. StabG 2012 steuerfrei vermieten.

3. Gegenargumente

Dieser Meinung der Finanzverwaltung ist entgegenzuhalten, dass der schenkungsbedingte Bestandgeberwechsel zwischen V und S – entgegen der in Rz 899 c der UStR 2000 vertretenen Ansicht – kein neues Mietverhältnis begründet, weil die schenkungsbe-

dingte Übertragung des Bestandobjekts durch V an S ex lege zu einem Eintritt von S in ein zum Stichtag 31. 8. 2012 bereits bestehendes Bestandverhältnis führt und § 28 Abs 38 Z 1 Satz 1 UStG auf den Beginn des Bestandverhältnisses (und nicht etwa auf die Personen des Bestandgebers oder Bestandnehmers) abstellt.¹⁸⁾ Da für S demzufolge weiterhin die Altregelung des § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 greifen muss, kann dieser uE weiterhin gegenüber der Bank steuerpflichtig vermieten.

16) Vgl *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 181 (184); *Lang*, SWK 2013, 792 (795); *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 509 c; *Koutny* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013² 419 (426).

17) Vgl aA *Obermayr* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 55 (63).

18) Vgl auch *Koutny* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013², 419 (428 f); *Obermayr* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 55 (60 f und 63); *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 6 Rz 474/8; *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 509 c; *Wagner/Probsdorfer*, VR 2012 H 12, 30 (34); *Lang*, SWK 2013, 792 (794); *Kanduth-Kristen/Komarek*, SWK 2012, 1167 (1174 f).

SCHLUSSTRICH

Wird ein Bestandobjekt vor dem 1. 9. 2012 von einem Bestandgeber errichtet und steuerpflichtig vermietet, dieses aber nach dem 1. 9. 2012 einem anderen Bestandgeber geschenkt, begründet die Schenkung nach Rz 899 c der UStR 2000 ein neues Bestandverhältnis und greift nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG die Neuregelung des § 6 Abs 2 letzter Unterabs UStG idF 1. StabG 2012. Der „neue“ Bestandgeber hat folglich zu prüfen, ob der Bestandnehmer nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze tätigt. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung ist jedoch davon auszugehen, dass ein schenkungsbedingter Bestandgeberwechsel kein neues Mietverhältnis begründet, weil die schenkungsbedingte Übertragung des Bestandobjekts ex lege zu einem Eintritt in ein zum Stichtag 31. 8. 2012 bereits bestehendes Bestandverhältnis führt und § 28 Abs 38 Z 1 Satz 1 UStG auf den Beginn des Bestandverhältnisses (und nicht etwa auf die Personen des Bestandgebers oder Bestandnehmers) abstellt.