

I. Die Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz seit 2014

Barbara Zorman

1. Einleitung

Das Grunderwerbsteuergesetz wurde seit 2014 mehrmals grundlegend geändert. Die **erste Änderung** erfolgte am 30.5.2014 durch das Bundesgesetz **BGBI I 2014/36**. Die damalige Neufassung war erforderlich, da der VfGH **Teile des Grunderwerbsteuergesetzes als verfassungswidrig** aufgehoben¹ und die Frist zur Reparatur des Gesetzes bis zum 31.5.2014 festgelegt hatte. Ohne Neuregelung des Gesetzes wäre es ab 1.6.2014 zu einem signifikanten Anstieg der Grunderwerbsteuer gekommen, da ab diesem Stichtag der gemeine Wert anstelle des (wesentlich geringeren) Einheitswertes von Grundstücken die Bemessungsgrundlage für zB unentgeltliche Erwerbe, landwirtschaftliche Übergabeverträge und Anteilsvereinigungen (§ 4 Abs 2 GrEStG idF vor der Novelle 2014) gebildet hätte.

Das Grunderwerbsteuergesetz in seiner Fassung vor dem 1.6.2014 legte grundsätzlich den Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage fest. In bestimmten in § 4 Abs 2 GrEStG (idF vor der Novelle 2014) geregelten Fällen – vor allem dann, wenn keine Gegenleistung vorhanden war (zB Schenkungen, Erwerbe von Todes wegen) oder nicht zu ermitteln war, sowie bei landwirtschaftlichen Übergabeverträgen und Anteilsvereinigungen – war die Grunderwerbsteuer jedoch vom geringeren Einheitswert oder einem Vielfachen davon zu berechnen, wodurch sich die Steuerlast in diesen Fällen erheblich reduzierte. Es wurde vereinfacht gesagt zwischen entgeltlichen Erwerben, bei welchen die Verkehrswerte die Basis für die Besteuerung bildeten, einerseits und unentgeltlichen Erwerben, welche in den Genuss der reduzierten Bemessungsgrundlage des Einheitswertes kamen, andererseits unterschieden. Zusätzlich gab es eine Reduktion des anzuwendenden Steuersatzes auf 2 % für Erwerbe im Familienverband. Der VfGH hatte an dem System der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage grundsätzlich nichts auszusetzen. Aufgrund des Umstandes jedoch, dass die letzte Hauptfeststellung der **Einheitswerte** für das Grundvermögen zum 1.1.1973 erfolgt war, stünden diese in einem **groben Missverhältnis zum gemeinen Wert** des Grundstücks, wodurch es unsachlich wäre, diese als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Aus diesem Grund wurde die entsprechende Norm (§ 6 GrEStG idF vor der Novelle 2014) vom VfGH aufgehoben. Mit der durch das BGBI I 2014/36 getroffenen **Neuregelung** wurde die **Systematik der Grunderwerbsteuer** grundlegend

¹ E 27.11.2012, G 77/12.

Der Stufentarif stellt eine Begünstigung für einen Grundstückswert bis zu 400.000 € dar. Die Steuer beträgt

- für die ersten 250.000 € 0,5 %
- für die nächsten 150.000 € 2 %
- darüber hinaus 3,5 %

Beispiel 7: Stufentarif

Eine Frau schenkt ihren beiden Neffen zwei Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit darstellen (Grundstück 1: GW 400.000 €; Grundstück 2: GW 250.000 €).

Von den Neffen wird daher jeweils die Hälfte einer wirtschaftlichen Einheit mit einem gesamten Grundstückswert von 650.000 € erworben. Jeder Neffe hat einen unentgeltlichen Erwerb von 325.000 € zu versteuern. Die Grunderwerbsteuer beträgt 0,5 % von 250.000 (= 1.250) plus 2 % von 75.000 (= 1.500). Jeder Neffe hat somit 2.750 € Grunderwerbsteuer zu zahlen.

Für Erwerbe, die unter den Stufentarif fallen, greift weiters eine **Zusammenrechnungsvorschrift** (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG): Erwerbe zwischen denselben Personen (vertikale Zusammenrechnung) innerhalb der letzten fünf Jahre sind zusammenzurechnen. Frühere Erwerbe sind dabei mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen.⁴⁵ Eine Zusammenrechnung erfolgt weiters auch dann, wenn eine Person von zwei oder mehreren Personen (sukzessive) eine wirtschaftliche Einheit (oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit) innerhalb von fünf Jahren erwirbt (horizontale Zusammenrechnung). Der Begriff „Person“ ist nicht auf natürliche Personen eingeschränkt, sodass auch Erwerbe von/durch Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zusammenzurechnen sind.

Beispiel 8: Zusammenrechnung

Fortsetzung des Beispiels 5: Die Mutter verstirbt drei Jahre nach der Schenkung des Einfamilienhauses und hinterlässt ihrer Tochter eine Eigentumswohnung (GW 300.000 €).

Da in einem Zeitraum von fünf Jahren zwei Erwerbe zwischen denselben Personen stattgefunden haben, kommt es zur Zusammenrechnung der Erwerbsvorgänge für die Anwendung des Stufentarifs. Durch den ersten Erwerb des Anteils am Einfamilienhaus sind bereits 200.000 € von der ersten Stufe „verbraucht“. Die Grunderwerbsteuer berechnet sich daher wie folgt: 0,5 % von 50.000 (= 250 €) + 2 % von 150.000 (= 3.000 €) + 3,5 % von 100.000 (= 3.500 €) = 6.750 €

Die Zusammenrechnungsvorschriften sind insbesondere komplex und unklar in der Anwendung, sofern vertikale Zusammenrechnungen mit horizontalen Zusammenrechnungen zusammentreffen, da kein Vorrangverhältnis normiert ist. Mit dem AbgÄG 2023 erfolgte daher eine Klarstellung – gem Erläuterungen zum

⁴⁵ Aufgrund der generellen Wirksamkeit des StRefG 2015/2016 seit 1.1.2016 begann die Fünfjahresfrist frühestens mit diesem Zeitpunkt zu laufen (vgl Erläuterungen zum StRefG 2015/2016 – ErlRV 684 BlgNR 25. GP).

1.3.2. Umgründungen außerhalb des UmgrStG

Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften

Für die Ermittlung der GrEST ist zu differenzieren, ob die Sacheinlage einer Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft mit oder ohne Kapitalerhöhung vorgenommen wird. Der Judikatur des VwGH ist zu entnehmen, dass bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung im Falle der Grunderwerbsteuer ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt; die Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens erachtet der VwGH (für Zwecke der Grunderwerbsteuer) nicht als Gegenleistung.⁸⁷

Werden somit inländische Grundstücke in eine Kapitalgesellschaft übertragen, löst dies im Falle einer Sachgründung/Kapitalerhöhung einen entgeltlichen und Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang aus. Die Bemessungsgrundlage für die GrEST ist der gemeine Wert der erhaltenen Gesellschaftsrechte, mindestens aber der Grundstückswert.⁸⁸ Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 3,5 %. Erfolgt die Einlage des inländischen Grundstücks ohne Kapitalerhöhung, liegt für Grunderwerbsteuerliche Zwecke ein unentgeltlicher Vorgang vor und als Bemessungsgrundlage wird der Grundstückswert sowie als Steuersatz der Stufentarif gemäß § 7 Abs 1 lit a GrESTG herangezogen.⁸⁹ Kann der Wert der Gesellschaftsrechte nicht festgestellt werden, wird die Gegenleistung iHv 50 % des Grundstückswerts angenommen, wobei auf den unentgeltlichen Teil der Stufentarif anzuwenden ist.⁹⁰

Die Grundbucheintragungsgebühr bemisst sich unabhängig von einer allfälligen Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert, da Erwerbsvorgänge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern explizit in § 26a Abs 1 Z 2 GGG genannt werden. Der Tarif beträgt 1,1 %.

Sachausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Grundsätzlich haben Gesellschafter nur Anspruch auf den Bilanzgewinn als Ausschüttung. Gesellschaftsrechtlich ist es aber auch zulässig, dass die Gesellschafter durch Beschluss eine Auszahlung in Form einer Sachausschüttung genehmigen.⁹¹ Die Sachausschüttung ist somit das Gegenstück zur Sacheinlage. Bei einer Sacheinlage wird für Zwecke der GrEST von einer Hingabe an Zahlungs Statt ausgegangen. Die Bemessungsgrundlage für die GrEST ist somit grundsätzlich die Gegenleistung, wobei Letztere der Höhe der erloschenen Forderung des Gewinnauszahlungsanspruchs des Gesellschafter (aber mindestens dem Grundstückswert) entspricht. Sofern ein Rechtsanspruch auf einen bestimmten Geldbetrag fehlt, was der Fall wäre, wenn der Ausschüttungsbeschluss nicht auf einen Geldbetrag,

87 VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200; vgl auch *Kampitsch*, immo aktuell 2022/14 bzw VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106.

88 Vgl § 4 Abs 1 GrESTG; *Furherr in Kofler*, UmgrStG¹⁴ (2025) § 22 Rz 78 ff.

89 Vgl *Stanek/Urtz in Gruber/Harrer*, GmbHG² (2018) Anh § 61 Rz 28 und § 4 Abs 1 GrESTG.

90 Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrESTG.

91 Vgl *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ (2021) § 52 Rz 132.

III. Immobilienübertragungen an und durch Privatstiftungen im Lichte der GrESt

Beispiel 2

Eine Privatstiftung erwirbt vom Stifter am 1.2.2026 ein Grundstück, dessen Grundstückswert 1 Mio € beträgt. Als Gegenleistung erhält der Stifter einen Kaufpreis von 400.000 € (Variante: 600.000 €).

	Bemessungs- grundlage	Steuersatz	Grund- erwerbsteuer
Stufentarif:	250.000	0,5 %	1.250
	150.000	2,0 %	3.000
	200.000	3,5 %	7.000
	600.000		11.250
Grunderwerbsteuer gemäß Normalsteuer- satz:	400.000	3,5 %	14.000
Stiftungseingangssteueräquivalent:	600.000	3,5 %	21.000
Grunderwerbsteuerbelastung			46.250

Variante (Gegenleistung 600.000 €)

	Bemessungs- grundlage	Steuersatz	Grund- erwerbsteuer
Stufentarif:	250.000	0,5 %	1.250
	150.000	2,0 %	3.000
	0	3,5 %	0
	400.000		4.250
Grunderwerbsteuer gemäß Steuersatz:	600.000	3,5 %	21.000
Stiftungseingangssteueräquivalent:	400.000	3,5 %	14.000
Grunderwerbsteuerbelastung			39.250

Erläuterung: Da die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % des Grundstückswertes beträgt, handelt es sich in beiden Varianten um eine teilentgeltliche Übertragung iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG. Der Normalsteuersatz (3,5 %) ist auf die Gegenleistung und der Stufentarif (0,5 % bis 3,5 %) auf den unentgeltlichen Teil (Grundstückswert abzüglich Gegenleistung) anzuwenden. Für den unentgeltlichen Teil der Übertragung des Grundstücks erhöht sich die Grunderwerbsteuerbelastung um 3,5 % (Stiftungseingangssteueräquivalent). Da für den entgeltlichen Teil kein Stiftungseingangssteueräquivalent anfällt, ist die Grunderwerbsteuerbelastung für die Variante mit der höheren Gegenleistung (600.000 €) geringer. Für die Praxis bedeutet dies, dass man für den jeweiligen Einzelfall einen „grunderwerbsteueroptimalen“ Kaufpreis ermitteln wird können, wobei die Grunderwerbsteuer durch Kaufpreis und Grundstückswert der zu übertragenden Immobilie beeinflusst wird. Ertragsteuerlich wird nach der Judikatur des VwGH bis zu einer Gegenleistung von 75 % des Verkehrswertes in der Regel von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen sein.

Ist die Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln, so gilt der Erwerbsvorgang ebenfalls als teilentgeltlich. Die Gegenleistung wird sodann in Höhe von 50 % des

Schematische Übersicht

	GrESt		GGG
	Bmgl	Steuersatz	Bmgl
UmGrStG (LuF)	einfacher EW	3,5 %	dreifacher EW
UmGrStG (nicht LuF)	GStW	0,5 %	dreifacher EW
UmgrStG (Immobilien- gesellschaft)	Verkehrswert	3,5 %	dreifacher EW
Übertragung auf Gesellschafter	GStW	3,5 %	dreifacher EW
§ 142 UGB (Anwachsung)	GStW	3,5 %	dreifacher EW

2.2.2. Erwerb im Familienkreis

Das GrEStG sieht außer im Bereich LuF keine Begünstigungen in Bezug auf die Bemessungsgrundlage (wohl aber in Bezug auf den Steuersatz) für die Übertragung von Liegenschaften im Familienkreis vor. Die GrESt ist damit (außerhalb von LuF) von der Gegenleistung (mindestens jedoch vom Grundstückswert) zu bemessen.

Die Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr ist für die Übertragung im Familienkreis reduziert. Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert. Der umfasste Personenkreis ist in § 26a Abs 1 Z 1 GGG eigenständig definiert.

Der Familienkreis iSd § 26a GGG ist auch für die GrESt relevant. An mehreren Stellen verweist das GrEStG auf die Definition des Familienkreises iSd § 26a GGG. Der Begriff des Familienkreises ist damit zwischen GGG und GrEStG harmonisiert.¹⁵ Es knüpfen sich allerdings völlig unterschiedliche Konsequenzen daran.

Der Erwerb unter Lebenden gilt gemäß § 7 Abs 1 lit c GrEStG im Familienkreis iSd § 26a GGG immer als unentgeltlich. Solche Erwerbe sind insofern begünstigt, als sie dem Stufentarif (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG) unterliegen. Die Bemessungsgrundlage ist davon nicht betroffen, sie ist die Gegenleistung (mindestens jedoch der Grundstückswert).

Eine Ausnahme besteht hinsichtlich der Übertragung von LuF-Vermögen an den in § 26a GGG genannten Personenkreis. Hier ist die Bemessungsgrundlage der einfache Einheitswert (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG) und es kommt gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG einheitlich ein begünstigter Steuersatz von 2 % zur Anwendung.

¹⁵ Vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 war der begünstigte Familienkreis in GrEStG und GGG unterschiedlich geregelt. So war der Erwerb unter Geschwistern zwar im GGG, nicht aber im GrEStG begünstigt.

V. Die Herstellerbefreiung – eine ertragsteuerliche Analyse

Georg Lenhardt

1. Allgemeines

Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden sind grundsätzlich gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG von der Einkommensteuerpflicht befreit. Der Grundgedanke der Herstellerbefreiung ist, die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen zu vermeiden.¹ Hierbei ist maßgebend, dass der Steuerpflichtige das (finanzielle) Baurisiko trägt.² Die Herstellerbefreiung wurde durch das 1. StabG 2012 insoweit gegenüber der alten Rechtslage abgeändert, als dass für Gebäude(teile), die innerhalb der letzten zehn Jahre zur Einkünfteerzielung genutzt wurden, keine Befreiung mehr zusteht.³ Die Befreiung ist – ebenso wie die sonstigen Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs 2 EStG – nicht als Wahlrecht ausgestaltet und kommt somit stets dann zur Anwendung, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.⁴ Sofern gleichzeitig die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen, geht diese der Herstellerbefreiung vor.⁵ Mit dem AbgÄG 2023 wurde die Herstellerbefreiung auf im Privatvermögen selbst hergestellte Gebäude eingeschränkt.⁶ Dies erfolgte aufgrund der seit 1.7.2023 geltenden Bewertung von Entnahmen sondersatzbesteuerter Betriebsgrundstücke in das Privatvermögen zum Buchwert.⁷

2. Begriff des selbst hergestellten Gebäudes

2.1. Bauherrenrisiko

Von der Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG sind nur Einkünfte aus der Veräußerung „selbst hergestellter“ Gebäude erfasst. Geht man von den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 und damit von der Absicht des historischen Gesetzgebers aus, ist der Begriff des „selbst hergestellten“ Gebäudes anhand der Literatur und Rechtsprechung zur alten Rechtslage des § 30 Abs 2 Z 2 idF vor dem 1. StabG

- 1 Vgl ErlRV 621 BlgNR 17. GP 82; zur problematischen Rechtfertigung der Herstellerbefreiung siehe *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG²⁵ § 30 Rz 169.
- 2 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*¹⁸ § 30 Rz 36.
- 3 Vgl BGBl I 2012/22; Rz 6647 EStR 2000.
- 4 Vgl *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG²⁵ § 30 Rz 171.
- 5 Vgl Rz 6648 EStR 2000.
- 6 Vgl BGBl I 2023/110.
- 7 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 6.

Auf den Umfang des zivilrechtlichen Mietvertrags kommt es dabei nicht an, es kann daher auch für mehrere baulich abgeschlossene, mit einem einheitlichen Mietvertrag überlassene Gebäudeteile, an denen Wohnungseigentum begründet werden könnte, je nach Nutzung der einzelnen Gebäudeteile von der Option Gebrauch gemacht werden.⁷

Durch das Abstellen auf einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil soll eine willkürliche Aufspaltung eines Mietverhältnisses gegenüber einem Mieter verhindert werden.⁸

Ein baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil ist nach den Umsatzsteuerrichtlinien ein solcher, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte.⁹ Die Möglichkeit, Wohnungseigentum zu begründen, ist dann nicht erforderlich, wenn das gesamte vom Leistungsempfänger angemietete Grundstück nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.¹⁰

Beispiel 1 aus Rz 899b UStR

V, der Eigentümer eines Einkaufszentrums, vermietet einen Standplatz in der Eingangshalle an einen voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer. Obwohl eine Parifizierung des einzelnen Standplatzes nach WEG 2002 nicht möglich ist, kann der Vermieter hinsichtlich des konkreten Vermietungsumsatzes zur Steuerpflicht optieren, verwendet der Mieter den Standplatz doch ausschließlich zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze.

Folgt man dieser Interpretation, muss für die Optionsmöglichkeit im Ergebnis wohl nicht überprüft werden, ob es sich bei dem Mietgegenstand um einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil handelt, sofern das gesamte gemietete Grundstück vom Mieter nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Werden jedoch einzelne in einem Gebäude befindliche Gebäudeteile vom Mieter unterschiedlich genutzt, soll laut Ansicht der Finanzverwaltung eine Teiloption nicht möglich sein, wenn an dem Gebäudeteil Wohnungseigentum nicht begründet werden kann:

Beispiel 2 aus Rz 899b UStR

Der Rechtsanwalt V untervermietet einen Raum seines von X angemieteten Bürogebäudes an einen anderen Unternehmer, der ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausführt. An diesem Raum kann Wohnungseigentum nicht begründet werden. Die Mieteinnahmen des V betragen 30 % des gesamten mit dem Büro erzielten Umsatzes.

7 *Tschiderer/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 6 Rz 496, vgl. *Melhardt/Reinbacher*, ÖStZ 2012, 182.

8 *Tschiderer/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 6 Rz 496; vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994 § 6 Abs 2 Anm 98.

9 Rz 899b UStR.

10 Rz 899b UStR.

2.7. Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option

Das Recht auf Vorsteuerabzug bedingt einen Zusammenhang der mit Umsatzsteuer belasteten Vorleistungen mit einer steuerpflichtigen oder echt steuerbefreiten Leistung des Unternehmers. Steht die Leistung eindeutig mit einem Umsatz in Zusammenhang, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann der Vorsteuerabzug auch für Vorleistungen in Anspruch genommen werden, die vor Verwirklichung des Umsatzes des leistenden Unternehmers erbracht werden.

Beispiel

Ein Unternehmer errichtet ein Gebäude mit Mietwohnungen. Da die Vermietung von Wohnungen zwingend einem Steuersatz von 10 % unterliegt, stehen die im Rahmen der Errichtung zugekauften Vorleistungen mit einem zukünftigen steuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang. Der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten steht daher bereits in der Errichtungsphase zu.

Die Vermietung von Grundstücken unterliegt grundsätzlich der unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG. Ausnahmen hiervon bestehen nur für die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken, für die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen, die Garagierung, die Vermietung von Grundstücken zu Campingzwecken, für die Vermietung und Verpachtung von Maschinen bzw sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, und die kurzfristige Vermietung. Die Veräußerung eines Grundstücks ist ebenfalls im Grunde nach steuerbefreit (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG). Sowohl im Rahmen der Vermietung von Grundstücken als auch beim Verkauf eines Grundstücks kann der leistende Unternehmer nach § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optieren. Bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs 1 UStG zu.

Allerdings gilt auch im Hinblick auf eine zukünftige Option, dass das Recht auf den Vorsteuerabzug nicht erst dann zusteht, wenn schon Umsätze aus der steuerpflichtigen Betätigung erzielt werden. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.²⁹ Ein Vorsteuerabzug für eine an einen Unternehmer erbrachte Leistung ist grundsätzlich bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt ist. Das setzt nicht voraus, dass der Unternehmer einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt, es genügt der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen.³⁰

Für den sofortigen Vorsteuerabzug erforderlich ist daher, dass der leistende Unternehmer die künftige Ausübung der Option nachweisen kann und somit klar gestellt ist, dass der zukünftige Umsatz umsatzsteuerpflichtig gestellt wird. Dies gilt sowohl für die Ausübung des Optionsrechts im Rahmen einer Vermietung als auch für die steuerpflichtige Behandlung einer Grundstücksveräußerung.

29 Vgl etwa VwGH 24.3.2004, 99/14/0237.

30 Vgl etwa VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063 bis 0065; 11.11.2008, 2006/13/0070; 20.10.2009, 2006/13/0193.

VII. Vermietung im Spannungsfeld zwischen Umsatzsteuer und Mieterschutz

Ronald Wahrlich/Andreas Schwaighofer

1. Einleitung

Seit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 mit 1.4.2012 besteht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in einigen Fällen nicht mehr die Möglichkeit, die Vermietung und Verpachtung umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Dies hat weitreichende Konsequenzen im Hinblick auf die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für den Vermieter,¹ sowohl was laufende Aufwendungen (zB Betriebskosten) als auch was Kosten für Großreparaturen und Herstellungen betrifft, da die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge ganz oder teilweise nicht rückerstattet werden können bzw in Folgejahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen sind. Daraus können sich nicht nur massive Auswirkungen auf neue, sondern auch auf bestehende Bestandverträge ergeben, weil die umsatzsteuerlichen Konsequenzen auch während des aufrechten Bestandverhältnisses eintreten können. Aus diesen Gründen ist zu untersuchen, wie der Bestandgeber die für ihn negativen Auswirkungen der genannten Regelung möglichst vermeiden oder gering halten kann. So stellen sich für die Praxis insbesondere die folgenden wesentlichen Fragen: Kann der Vermieter den Nachteil aus dem allfälligen Verlust des Vorsteuerabzuges ausgleichen, indem er dem Bestandnehmer einen entsprechend erhöhten Bestandszins vorschreibt oder nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge weiterverrechnet? Kann er den Bestandvertrag vorzeitig beenden, wenn eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung nachträglich nicht mehr möglich ist? Kann der Vermieter durchsetzen, dass ihm der Mieter die für seine umsatzsteuerrechtliche Beurteilung notwendigen Nachweise und Informationen zur Verfügung stellt? Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Vermietungsumsatz umsatzsteuerpflichtig behandelt werden kann und auf welche bereits bestehenden Bestandverträge die Regelung Anwendung findet.

Diese und weitere Themen stellen den Rechtsanwender sowohl aus umsatzsteuerrechtlicher als auch aus bestandrechtlicher Sicht vor komplexe Herausforderungen.

¹ Mit dem Ausdruck „Vermieter“ ist in der Folge aufgrund der besseren Lesbarkeit jeder Bestandgeber (somit insbesondere auch der Verpächter) gemeint, außer es wird ausdrücklich differenziert; Analoges gilt für „Mieter“, „Mietverhältnis“, „Pacht“ sowie „Pachtverhältnis“.

Non-Profit-Organisationen (gem §§ 34 ff BAO begünstigte Körperschaften)			
KEINE Anwendung der allgemeinen USt-Liebhabervermutung der FinVw*			
	unternehmerischer Bereich (Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke)		nicht unternehmerischer Bereich
Art der Tätigkeit	wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeiten	nichtwirtschaftliche, aber nicht unternehmensfremde Tätigkeiten	nichtwirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeiten
Beschreibung	wirtschaftliche/materielle Tätigkeiten iRv wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem § 45 BAO, Gewinnbetrieben gem § 44 BAO (Gewerbebetriebe und gewinnorientierte L&F-Betriebe) sowie wirtschaftliche Tätigkeiten iRd Vermögensverwaltung gem § 47 BAO (insb Vermietung und Verpachtung von Immobilien und Verkauf von Immobilien)	ideelle Tätigkeiten: nicht marktmäßige Betätigungen außerhalb eines Leistungsaustauschs zur Verwirklichung begünstigter Zwecke der Körperschaft iSv §§ 35, 37 und 38 BAO (gemeinnützige, mildtägige oder kirchliche Zwecke)	Leistungen, die aus unternehmensfremden Gründen iSe „klassischen“ Privatnutzung erfolgen und ertragsteuerlich verdeckte Ausschüttungen iSv § 8 Abs 2 KStG darstellen

* Bloße Praxis der Finanzverwaltung (Rz 463 ff VereinsR iVm Rz 173 ff LRL): Die Körperschaft gilt bei Anwendung der Liebhabervermutung in Bezug auf Tätigkeiten iRv unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben gem § 45 Abs 2 und Abs 1 BAO als umsatzsteuerliche Nichtunternehmerin (implizites Wahlrecht).

Tab 2: Umsatzsteuerliche „Sphären“ einer gem §§ 34 ff BAO begünstigten Körperschaft

Gegenstand der Umsatzsteuer bei gem §§ 34 ff BAO begünstigten Körperschaften können somit grds nur **im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs nachhaltig ausgeübte materielle/wirtschaftliche Tätigkeiten** iSd § 1 UStG sein, die entweder iRv

- wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem § 45 BAO (unentbehrlichen, entbehrlichen Hilfsbetrieben sowie begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieben),
- Gewinnbetrieben gem § 44 BAO (Gewerbebetriebe und gewinnorientierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe)
- sowie wirtschaftlichen Tätigkeiten iRd Vermögensverwaltung gem § 47 BAO (insb Vermietung und Verpachtung von Immobilien und Verkauf von Immobilien)