

# immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle  
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg  
Christian Zenz

## **Immobilien und Steuern**

Steuerliche Entwicklungen bei privaten Grundstücksverkäufen  
Grunderwerbsteuerliche Positionen nach (Folge-)Spaltungen  
Umsatzsteueroption nach umgründungsbedingtem Mieterwechsel  
Vermietung an einen nahezu optionstauglichen Mieter

## **Der aktuelle Fall**

Immobilienenertragsteuer bei Verkauf eines Superädifikates

## **Immobilien und Recht**

Rechtsschutzversicherung und Wohnungseigentum  
Wird der Lagezuschlag zum Lotteriespiel?

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche  
Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen

§ 4 EStG; § 21 EStG; § 22 EStG;  
§ 23 EStG

immo aktuell 2019/15

## Zurechnung und Aufteilung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebs- und Privatvermögen

VwGH 31. 1. 2019, Ro 2017/15/0011

**Die Zurechnung und Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Betriebs- und Privatvermögen hat grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Bei deutlich voneinander abweichenden Raumhöhen oder wertmäßig deutlich zurückbleibenden Gebäudeteilen (zB Keller, abgeschrägte Dachböden) können auch andere Gewichtungen (zB nach der Kubatur) in die Berechnung des Aufteilungsschlüssels einfließen, eine Aufteilung allein nach der finalen „Ertragskraft“ von Gebäudeteilen (den jeweils erzielbaren Mieten) entspricht hingegen nicht dem Gesetz.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall die Zuordnung eines vom Kommanditisten an die KG gegen Entgelt zur Nutzung überlassenen und zum Teil betrieblich und privat genutzten Grundstücks zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten. Der Nutzflächenanteil der betrieblich genutzten Räume betrug 19,01 % der Gesamtnutzfläche. Wegen der bloß untergeordneten betrieblichen Nutzung (< 20 %) wurde das Grundstück nicht als Sonderbetriebsvermögen behandelt. Das Finanzamt stellte den betrieblich genutzten Anteil der Geschäftsräume an der Gesamtnutzfläche hingegen zunächst entsprechend der Aufteilung in der Betriebskostenabrechnung mit 20,65 % und in weiterer Folge unter Bezugnahme auf die höhere Ertragskraft des betrieblich genutzten Anteils mit 31,17 % fest. Die Räumlichkeiten wären somit in das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten aufzunehmen und anlässlich der unentgeltlichen Übertragung des Kommanditanteils unter Zurückbehaltung des Grundstücks als Entnahme zu behandeln gewesen. Das BFG stellte den betrieblich genutzten Anteil in abgeschwächter Anlehnung an die Nutzwertermittlung nach dem WEG (und damit ebenfalls differenzierend nach der Ertragskraft von betrieblich und privat genutzten Gebäudeteilen unter Berücksichtigung eines 30%igen Zuschlags für die Geschäftsräume gegenüber den Wohnräumen) mit 23,19 % fest. Der VwGH hob das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Nach der Rechtsprechung des VwGH hat die Aufteilung des Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (vgl VwGH

19. 9. 1989, 88/14/0172). Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der privaten Räume.

Wenn die Raumhöhen der einzelnen Teile deutlich voneinander abweichen, kann sich die Kubatur als Aufteilungsschlüssel eignen; Gebäudeteile im Keller und in abgeschrägten Dachböden, die zwar ausschließlich betrieblich oder außerbetrieblich/privat genutzt werden, aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei der Berechnung des Nutzflächenverhältnisses nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß mit einem Anteil anzusetzen. Aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht nutzbare Gebäudeteile (zB ein unausgebauter Dachboden) sind bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels überhaupt nicht zu berücksichtigen (vgl VwGH 14. 12. 2005, 2002/13/0114), gemeinschaftlichen Zwecken dienende Gebäudeteile, wie das Stiegenhaus oder ein Heizraum, beeinflussen das Aufteilungsverhältnis nicht (vgl VwGH 27. 6. 2000, 95/14/0083).

[...] [E]ine Aufteilung allein nach der finalen „Ertragskraft“ von Gebäudeteilen (den jeweils erzielbaren Mieten) entspricht hingegen nicht dem Gesetz. [...]

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl für viele VwGH 16. 12. 2015, 2013/15/0148). Steht wie im Revisionsfall die Betriebsvermögeenseigenschaft von Gebäudeteilen in Rede, legt es bereits diese Definition nahe, die Zuordnung nach der Nutzfläche jener Räume vorzunehmen, die dem betrieblichen Einsatz dienen. Weisen die Räume unterschiedliche Raumhöhen auf, kann im Einzelfall eine Aufteilung nach der Kubatur der betrieblich bzw nicht betrieblich genutzten Räume sachgerecht sein. Dass Gebäudeteile im Keller oder abgeschrägte Dachböden, die wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß mit einem Anteil anzusetzen sind (vgl VwGH 26. 7. 2007, 2005/15/0133), berücksichtigt die eingeschränkte Nutzbarkeit dieser Räumlichkeiten für die betrieblichen bzw außerbetrieblichen Zwecke. Ein Abstellen auf die unterschiedliche Ertragskraft der jeweiligen Räume – wie vom Bundesfinanzgericht vertreten – entbehrt hingegen der sachlichen Rechtfertigung, weil die Höhe der möglichen Einnahmen, die mit dem Gebäudeteil erzielt werden können, in keinen Zusammenhang mit der Frage gebracht werden kann, ob und in welchem Umfang ein Gebäude der Einkunftserzielung dient.

## Anmerkung

Für die Zurechnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Betriebs- und Privatvermögen ist grundsätzlich das Verhältnis der Nutzflächen maßgeblich. Soweit das Ausmaß einer Nutzungsart nicht von untergeordneter Bedeutung ist (< 20 %), kommt es zu einer räumlichen Aufteilung des Gebäudes. Im vorliegenden Erkenntnis bestätigt der VwGH diesen Grundsatz (erneut) und erteilt einer Gewichtung der Nutzflächen nach der jeweiligen Ertragskraft eine Absage. Zwar können im Einzelfall auch andere Maßstäbe herangezogen werden (wie etwa die Kubatur bei unterschiedlichen Raumhöhen) oder Abschläge von der Nutzfläche angezeigt sein (bei wertmäßig deutlich zurückbleibenden Gebäudeteilen wie zB Keller), eine Gewichtung der Nutzflächen nach der „Ertragskraft“ von Gebäudeteilen lehnt der VwGH hingegen zu treffend ab. Die Aufteilung nach der Nutzfläche dient in erster Linie der Ermittlung der abzugsfähigen und der nicht abzugsfähigen (nicht direkt zurechenbaren) Kosten iZm einem gemischt genutzten Gebäude und entspricht dem verursachungsgerechten Veranlassungszusammenhang (siehe VwGH 29. 7. 2014, 2010/13/0126). Siehe dazu auch *Beiser*, SWK 2019, 498 ff).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG

immo aktuell 2019/16

### Kleinunternehmerregelung bei Wohnsitzverlegung in das Inland

VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0034

**Bei Dauerleistungen, die zu regelmäßigen Abrechnungen führen, wie insbesondere bei der Vermietung, wird die Leistung nach Maßgabe der einzelnen Abrechnungsperioden (Monate) erbracht. Nach Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL darf der Mitgliedstaat somit die Kleinunternehmerregelung bei Dauerdienstleistungen nur für jene Abrechnungsperioden zur Anwendung bringen, in denen der Steuerpflichtige im Inland ansässig ist.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall, ob und für welchen Zeitraum die Kleinunternehmerregelung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG im Falle einer Wohnsitzverlegung in das Inland zur Anwendung kommt. Der Mitbeteiligte verfügte bis zum 30. 9. 2014 über einen Wohnsitz in Deutschland und bezog im Jahr 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus der Vermietung von zwei in Österreich gelegenen Wohnungen. Am 1. 10. 2014 trat er ein Dienstverhältnis in Österreich an, erwarb eine weitere Wohnung in Österreich und verlegte seinen einzigen Wohnsitz dorthin. Seit Oktober 2014 war unstrittig seine Ansässigkeit in Österreich gegeben. Hinsichtlich der Umsatzsteuer erklärte der Mitbeteiligte für 2014, die Kleinunternehmerregelung hinsichtlich der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung, die im Gesamtjahr unter 30.000 € lagen, in Anspruch neh-

men zu wollen. Das Finanzamt behandelte die für den Zeitraum Jänner bis September vereinnahmten Mieterlöse hingegen als umsatzsteuerpflichtig und die Mieterlöse des Zeitraums Oktober bis Dezember als unecht steuerbefreit. Das BFG gab der gegen den Umsatzsteuerbescheid erhobenen Beschwerde mit der Begründung Folge, die unionsrechtskonforme Regelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG sehe für die Kleinunternehmerbefreiung vor, dass der Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland habe und seine Umsätze im Kalenderjahr 30.000 € nicht überstiegen. Weitere Voraussetzungen seien weder dem UStG noch der MwStSyst-RL zu entnehmen. Insbesondere beinhalteten diese Rechtsgrundlagen keine Aussagen über eine bestimmte Dauer der Ansässigkeit. Die Kleinunternehmerregelung könne sich nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das Kalenderjahr, beziehen. Ein Splitting in steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze widerspreche dem Prinzip einer persönlichen Steuerbefreiung und ginge in Richtung einer sachlichen Steuerbefreiung. Dagegen richtete sich die außerordentliche Revision des Finanzamts. Der VwGH ließ die Revision zu und hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmen eine Mehrwertsteuerbefreiung mit Verlust des Vorsteuerabzugs zu gewähren, schließt diese Möglichkeit aber hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kleinunternehmen aus [EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, Rn 51].

Der Umstand, dass der Mitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung nur auf die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmer anwenden darf, würde zwar zu einer Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit führen, diese Richtlinienbestimmung ist aber – vor dem Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten nach Art 272 Abs 1 Buchst d MwStSyst-RL Kleinunternehmen von sämtlichen in den Art 213 bis 271 dieser Richtlinie vorgesehenen Formalitäten befreien können – durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten. Die Maßnahme erweist sich als für die Gewährleistung wirksamer Steuerkontrollen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung tatsächlich erfüllt sind, geeignet, weil die Unternehmen die Unterlagen über ihre sämtlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung aufbewahren [EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, Rn 52 bis 64].

Die Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer auf die Steuerpflichtigen, die in dem Mitgliedstaat, der eine solche Befreiung eingeführt hat, ansässig sind, ist weiters durch die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen gerechtfertigt. Die Regelung verhindert nämlich, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, der Besteuerung ihrer Tätigkei-

## Anmerkung

Für die Zurechnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Betriebs- und Privatvermögen ist grundsätzlich das Verhältnis der Nutzflächen maßgeblich. Soweit das Ausmaß einer Nutzungsart nicht von untergeordneter Bedeutung ist (< 20 %), kommt es zu einer räumlichen Aufteilung des Gebäudes. Im vorliegenden Erkenntnis bestätigt der VwGH diesen Grundsatz (erneut) und erteilt einer Gewichtung der Nutzflächen nach der jeweiligen Ertragskraft eine Absage. Zwar können im Einzelfall auch andere Maßstäbe herangezogen werden (wie etwa die Kubatur bei unterschiedlichen Raumhöhen) oder Abschläge von der Nutzfläche angezeigt sein (bei wertmäßig deutlich zurückbleibenden Gebäudeteilen wie zB Keller), eine Gewichtung der Nutzflächen nach der „Ertragskraft“ von Gebäudeteilen lehnt der VwGH hingegen zutreffend ab. Die Aufteilung nach der Nutzfläche dient in erster Linie der Ermittlung der abzugsfähigen und der nicht abzugsfähigen (nicht direkt zurechenbaren) Kosten iZm einem gemischt genutzten Gebäude und entspricht dem verursachungsgerechten Veranlassungszusammenhang (siehe VwGH 29. 7. 2014, 2010/13/0126). Siehe dazu auch *Beiser*, SWK 2019, 498 ff).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG

immo aktuell 2019/16

### Kleinunternehmerregelung bei Wohnsitzverlegung in das Inland

VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0034

**Bei Dauerleistungen, die zu regelmäßigen Abrechnungen führen, wie insbesondere bei der Vermietung, wird die Leistung nach Maßgabe der einzelnen Abrechnungsperioden (Monate) erbracht. Nach Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL darf der Mitgliedstaat somit die Kleinunternehmerregelung bei Dauerdienstleistungen nur für jene Abrechnungsperioden zur Anwendung bringen, in denen der Steuerpflichtige im Inland ansässig ist.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall, ob und für welchen Zeitraum die Kleinunternehmerregelung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG im Falle einer Wohnsitzverlegung in das Inland zur Anwendung kommt. Der Mitbeteiligte verfügte bis zum 30. 9. 2014 über einen Wohnsitz in Deutschland und bezog im Jahr 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus der Vermietung von zwei in Österreich gelegenen Wohnungen. Am 1. 10. 2014 trat er ein Dienstverhältnis in Österreich an, erwarb eine weitere Wohnung in Österreich und verlegte seinen einzigen Wohnsitz dorthin. Seit Oktober 2014 war unstrittig seine Ansässigkeit in Österreich gegeben. Hinsichtlich der Umsatzsteuer erklärte der Mitbeteiligte für 2014, die Kleinunternehmerregelung hinsichtlich der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung, die im Gesamtjahr unter 30.000 € lagen, in Anspruch neh-

men zu wollen. Das Finanzamt behandelte die für den Zeitraum Jänner bis September vereinnahmten Mieterlöse hingegen als umsatzsteuerpflichtig und die Mieterlöse des Zeitraums Oktober bis Dezember als unecht steuerbefreit. Das BFG gab der gegen den Umsatzsteuerbescheid erhobenen Beschwerde mit der Begründung Folge, die unionsrechtskonforme Regelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG sehe für die Kleinunternehmerbefreiung vor, dass der Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland habe und seine Umsätze im Kalenderjahr 30.000 € nicht überstiegen. Weitere Voraussetzungen seien weder dem UStG noch der MwStSyst-RL zu entnehmen. Insbesondere beinhalteten diese Rechtsgrundlagen keine Aussagen über eine bestimmte Dauer der Ansässigkeit. Die Kleinunternehmerregelung könne sich nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das Kalenderjahr, beziehen. Ein Splitting in steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze widerspreche dem Prinzip einer persönlichen Steuerbefreiung und ginge in Richtung einer sachlichen Steuerbefreiung. Dagegen richtete sich die außerordentliche Revision des Finanzamts. Der VwGH ließ die Revision zu und hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmen eine Mehrwertsteuerbefreiung mit Verlust des Vorsteuerabzugs zu gewähren, schließt diese Möglichkeit aber hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kleinunternehmen aus [EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, Rn 51].

Der Umstand, dass der Mitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung nur auf die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmer anwenden darf, würde zwar zu einer Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit führen, diese Richtlinienbestimmung ist aber – vor dem Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten nach Art 272 Abs 1 Buchst d MwStSyst-RL Kleinunternehmen von sämtlichen in den Art 213 bis 271 dieser Richtlinie vorgesehenen Formalitäten befreien können – durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten. Die Maßnahme erweist sich als für die Gewährleistung wirksamer Steuerkontrollen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung tatsächlich erfüllt sind, geeignet, weil die Unternehmen die Unterlagen über ihre sämtlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung aufbewahren [EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, Rn 52 bis 64].

Die Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer auf die Steuerpflichtigen, die in dem Mitgliedstaat, der eine solche Befreiung eingeführt hat, ansässig sind, ist weiters durch die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen gerechtfertigt. Die Regelung verhindert nämlich, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, der Besteuerung ihrer Tätigkei-

ten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen ganz oder zum großen Teil entgegen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens objektiv überschreiten würden [EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, Rn 70].

Aus dem Urteil des EuGH vom 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, Rn 26 bis 36, ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger dann ein „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat. Dass der Mitbeteiligte bis Ende September 2014 ein „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ war und somit die Ansässigkeit erst mit Beginn des Oktober 2014 begründet wurde, steht im gegenständlichen Fall außer Streit.

Nun verbietet Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL die Anwendung der Begünstigung für Kleinunternehmer für „die Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“. Die Richtlinie stellt damit darauf ab, ob im Zeitpunkt der (Lieferung oder der) Erbringung der Dienstleistung die Ansässigkeit im entsprechenden Staat gegeben war. Damit wird verhindert, dass ein Steuerpflichtiger zeitgleich in mehreren Mitgliedstaaten von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen kann.

Bei Dauerleistungen, die zu regelmäßigen Abrechnungen führen, wie insbesondere bei der Vermietung, wird die Leistung nach Maßgabe der einzelnen Abrechnungsperioden (Monate) erbracht (vgl etwa VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0007, mwN). Nach Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL darf der Mitgliedstaat somit die Kleinunternehmerregelung bei Dauerdienstleistungen nur für jene Abrechnungsperioden zur Anwendung bringen, in denen der Steuerpflichtige im Inland ansässig ist. Dieser Inhalt der Richtlinie ist bei Interpretation der in Umsetzung der Richtlinienbestimmung ergangenen nationalen Regelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG zu beachten.

Das revisionswerbende Finanzamt zeigt zutreffend auf, dass die Vermietung der beiden Wohnungen in den Monaten Jänner bis September 2014 durch einen – bei Leistungserbringung – „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“ durchgeführt worden ist und solcherart für diesen Zeitraum keine Berechtigung zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG bestanden hat.

Folgte man hingegen der im angefochtenen Erkenntnis vertretenen Auffassung, würde – worauf vom Finanzamt in der Revision zutreffend hingewiesen wird – beispielsweise die Begründung der Ansässigkeit am 31. Dezember eines Jahres für die ganzjährige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ausreichen. Dies hätte ua zur Folge, dass Steuerpflich-

tige, die innerhalb eines Jahres in mehreren Mitgliedstaaten tätig und (kurzfristig) ansässig sind, die in den jeweiligen Mitgliedstaaten geltenden Befreiungen in Anspruch nehmen könnten. Das wäre aber – wie der EuGH im Urteil *Schmelz*, Rn 70, ua ausgesprochen hat – mit dem Erfordernis, durch die Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung, die eine solche Befreiungsregelung darstellt, nur Kleinunternehmen zu fördern, nicht zu vereinbaren.

## Anmerkung

Das Erkenntnis erging zur Kleinunternehmerregelung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF vor dem AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117. Als Kleinunternehmer galt bis 31. 12. 2016 ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hatte und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum 30.000 € nicht überstiegen. Nach hA handelt es sich bei der Steuerbefreiung für Umsätze von Kleinunternehmern um eine persönliche Befreiung (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> [2018] § 6 Tz 448; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> [2018] § 6 Rz 675), die den Kleinunternehmer mit dem Nichtunternehmer gleichstellen soll. Die Umsatzgrenze von 30.000 € bezieht sich auf den Veranlagungszeitraum. Wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums ausgeübt, unterbleibt eine Hochrechnung auf einen Jahresumsatz (vgl *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup>, § 6 Rz 675). Bei Kleinunternehmern fällt der Veranlagungszeitraum mit dem Kalenderjahr zusammen (im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres ist die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht möglich).

Zum vorliegenden Fall führte das BFG aus: „Fest steht, dass es für ein Kalenderjahr immer nur einen Umsatzsteuerbescheid geben kann, auch dann, wenn mehrere Veranlagungszeiträume in diesem Kalenderjahr enden. Im Einkommensteuerverfahren ist dies grundsätzlich anders. Nach dem EStG knüpft sich die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und beginnt erst mit Begründung desselben. Beim (unterjährigen) Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt veranlagt werden (VwGH 26. 9. 1990, 86/13/0104). Demgemäß erließ das Finanzamt im gegenständlichen Fall auch zwei getrennte Einkommensteuerbescheide, einen für den Zeitraum 1. 1. – 30. 9. 2014 (beschränkte Steuerpflicht) und einen weiteren für den Zeitraum 1. 10. – 31. 12. 2014 (unbeschränkte Steuerpflicht). Für eine vergleichbare Vorgangsweise bei der Umsatzsteuer bietet das Umsatzsteuergesetz nicht nur keine Handhabe, sondern regelt ausdrücklich das Gegenteil. Die Befreiung der Z 27 ist eine persönliche Steuerbefreiung, weil sie lediglich an die Umsatzhöhe anknüpft (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 6 Tz 448).

*Da jeder Unternehmer nur ein Unternehmen hat, das alle seine steuerbaren Umsätze erfasst (siehe § 2 Abs 1 UStG), muss sich eine persönliche Steuerbefreiung auch auf das gesamte Unternehmen erstrecken. Die Beurteilung, ob jemand Kleinunternehmer ist oder nicht, erfordert daher die Betrachtung des gesamten Unternehmens im ganzen Kalenderjahr, weil die Umsatzgrenze, die nicht überschritten werden darf, auf das Kalenderjahr abstellt. Aus den angeführten Grundsätzen zieht das Bundesfinanzgericht den Schluss, dass sich die Beurteilung der Kleinunternehmereigenschaft nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das Kalenderjahr, beziehen kann. Wenn die Tatbestandsmerkmale der Z 27 leg cit erfüllt sind (Wohnsitz im Inland und Umsätze bis zu 30.000 € im Kalenderjahr), dann besteht die Kleinunternehmerbefreiung für das ganze Jahr. Ein Splitting der Umsätze in steuerpflichtige und steuerfreie, wie es im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom Finanzamt veranlagt wurde, widerspricht dem Prinzip einer persönlichen Steuerbefreiung und ginge in Richtung einer sachlichen Steuerbefreiung.“*

Der VwGH erteilte dieser an sich nachvollziehbaren Rechtsansicht eine Absage. Seiner Ansicht nach ergibt sich aus Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL, dass auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen oder Erbringung der Dienstleistung abzustellen ist. Vor Begründung der Ansässigkeit steht die Befreiung für Kleinunternehmer seiner Ansicht nach nicht zu. Vielmehr erfüllt der Unternehmer erst mit Begründung der Ansässigkeit im Inland die Voraussetzungen für die persönliche Befreiung. Innerhalb des Veranlagungszeitraums ist die persönliche Befreiung daher nach Meinung des VwGH nur für Umsätze jenes Zeitraums zu gewähren, während dessen der Unternehmer im Inland ansässig ist. Zur konkreten Ermittlung der Umsatzgrenze im Falle eines unterjährigen Ansässigkeitswechsels enthält das Erkenntnis keine näheren Ausführungen. Nach den unionsrechtlichen und nationalen Regelungen ist im Kontext der Kleinunternehmerregelung auf den Jahresumsatz bzw Gesamtumsatz im Veranlagungszeitraum abzustellen. Daraus könnte geschlossen werden, dass die im Inland vor Wechsel der Ansässigkeit in das Inland erzielten Umsätze in die Grenze mit einzurechnen sind. Diese könnten daher zu einer Überschreitung der Umsatzgrenze führen, obwohl sie nach der Denkart des VwGH (noch) nicht durch einen ansässigen (potenziellen) Kleinunternehmer erbracht wurden. Die Ausführungen von Zorn (RdW 2019, 202) legen hingegen eine andere Auslegung – nämlich eine Aliquotierung der Umsatzgrenze – nahe: „Da der Steuerpflichtige im Revisionsfall offensichtlich nur in Österreich Umsätze erzielte (monatlich gleich hohe Vermietungsumsätze) und diese insgesamt unter 30.000 € lagen, brauchte der VwGH auch nicht zu klären, ob bei der unterjährigen Begründung der Ansässigkeit die Kleinunternehmergrenze bei 30.000 € bleibt oder mit einem aliquoten Anteil dieses Betrages festzule-

gen ist.“ Es ergeben sich aus dem Erkenntnis daher mit Sicherheit einige noch ungeklärte Folgefragen.

Zu bedenken ist, dass das Argument, das der EuGH für die Zulässigkeit der Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf im Inland ansässige Steuerpflichtige ins Treffen führt, nämlich die Gewährleistung wirksamer steuerlicher Kontrollen und die Notwendigkeit einer Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen, im vorliegenden Fall mE für den „Rumpf“-Zeitraum vor Begründung der Ansässigkeit im Jahr 2014 nicht zutrifft. Mit der Begründung der Ansässigkeit im Inland ist der Zugriff der Steuerbehörden auf die für die Überprüfung der Voraussetzung für die Befreiung erforderlichen Unterlagen, die wie der EuGH in der Rs Schmelz ausführt, von den Unternehmen „grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung aufbewahrt“ werden, gewährleistet. Aus unionsrechtlicher Sicht kann daher auch angezweifelt werden, ob die vom VwGH vertretene unterjährige Einschränkung der Kleinunternehmerregelung auf den Zeitraum ab Begründung der Ansässigkeit unionsrechtskonform ist.

Mit dem AbgÄG 2016 erfolgte mit 1. 1. 2017 eine Änderung des Inlandsbezugs dahingehend, dass Kleinunternehmer nunmehr ein Unternehmer ist, der im Inland sein Unternehmen betreibt. Anders als bis 31. 12. 2016 soll § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht mehr zur Anwendung kommen, wenn zwar ein Wohnsitz in Österreich besteht, das Unternehmen aber im Ausland betrieben wird (vgl ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 14). In unionsrechtskonformer Interpretation ist davon auszugehen, dass ein Unternehmer sein Unternehmen dann im Inland betreibt, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt werden, im Inland befindet. Nach Ansicht von Zorn (RdW 2019, 202) ist die Rechtsansicht des VwGH auch auf die neue Rechtslage übertragbar.

Sabine Kanduth-Kristen

#### § 19 Abs 1a UStG

immo aktuell 2019/17

### Übergang der Steuerschuld bei der Erbringung von Bauleistungen

VwGH 27. 2. 2019, Ra 2017/15/0067

**Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu prüfen, ob es sich im anhängigen Fall so verhalte, dass der betreffende Steuerpflichtige den Umfang seiner Verpflichtung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nicht genau erkennen könne, und gegebenenfalls Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.**

*Da jeder Unternehmer nur ein Unternehmen hat, das alle seine steuerbaren Umsätze erfasst (siehe § 2 Abs 1 UStG), muss sich eine persönliche Steuerbefreiung auch auf das gesamte Unternehmen erstrecken. Die Beurteilung, ob jemand Kleinunternehmer ist oder nicht, erfordert daher die Betrachtung des gesamten Unternehmens im ganzen Kalenderjahr, weil die Umsatzgrenze, die nicht überschritten werden darf, auf das Kalenderjahr abstellt. Aus den angeführten Grundsätzen zieht das Bundesfinanzgericht den Schluss, dass sich die Beurteilung der Kleinunternehmereigenschaft nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das Kalenderjahr, beziehen kann. Wenn die Tatbestandsmerkmale der Z 27 leg cit erfüllt sind (Wohnsitz im Inland und Umsätze bis zu 30.000 € im Kalenderjahr), dann besteht die Kleinunternehmerbefreiung für das ganze Jahr. Ein Splitting der Umsätze in steuerpflichtige und steuerfreie, wie es im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom Finanzamt veranlagt wurde, widerspricht dem Prinzip einer persönlichen Steuerbefreiung und ginge in Richtung einer sachlichen Steuerbefreiung.“*

Der VwGH erteilte dieser an sich nachvollziehbaren Rechtsansicht eine Absage. Seiner Ansicht nach ergibt sich aus Art 283 Abs 1 Buchst c MwStSyst-RL, dass auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen oder Erbringung der Dienstleistung abzustellen ist. Vor Begründung der Ansässigkeit steht die Befreiung für Kleinunternehmer seiner Ansicht nach nicht zu. Vielmehr erfüllt der Unternehmer erst mit Begründung der Ansässigkeit im Inland die Voraussetzungen für die persönliche Befreiung. Innerhalb des Veranlagungszeitraums ist die persönliche Befreiung daher nach Meinung des VwGH nur für Umsätze jenes Zeitraums zu gewähren, während dessen der Unternehmer im Inland ansässig ist. Zur konkreten Ermittlung der Umsatzgrenze im Falle eines unterjährigen Ansässigkeitswechsels enthält das Erkenntnis keine näheren Ausführungen. Nach den unionsrechtlichen und nationalen Regelungen ist im Kontext der Kleinunternehmerregelung auf den Jahresumsatz bzw Gesamtumsatz im Veranlagungszeitraum abzustellen. Daraus könnte geschlossen werden, dass die im Inland vor Wechsel der Ansässigkeit in das Inland erzielten Umsätze in die Grenze mit einzurechnen sind. Diese könnten daher zu einer Überschreitung der Umsatzgrenze führen, obwohl sie nach der Denkart des VwGH (noch) nicht durch einen ansässigen (potenziellen) Kleinunternehmer erbracht wurden. Die Ausführungen von Zorn (RdW 2019, 202) legen hingegen eine andere Auslegung – nämlich eine Aliquotierung der Umsatzgrenze – nahe: „Da der Steuerpflichtige im Revisionsfall offensichtlich nur in Österreich Umsätze erzielte (monatlich gleich hohe Vermietungsumsätze) und diese insgesamt unter 30.000 € lagen, brauchte der VwGH auch nicht zu klären, ob bei der unterjährigen Begründung der Ansässigkeit die Kleinunternehmergrenze bei 30.000 € bleibt oder mit einem aliquoten Anteil dieses Betrages festzule-

gen ist.“ Es ergeben sich aus dem Erkenntnis daher mit Sicherheit einige noch ungeklärte Folgefragen.

Zu bedenken ist, dass das Argument, das der EuGH für die Zulässigkeit der Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf im Inland ansässige Steuerpflichtige ins Treffen führt, nämlich die Gewährleistung wirksamer steuerlicher Kontrollen und die Notwendigkeit einer Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen, im vorliegenden Fall mE für den „Rumpf“-Zeitraum vor Begründung der Ansässigkeit im Jahr 2014 nicht zutrifft. Mit der Begründung der Ansässigkeit im Inland ist der Zugriff der Steuerbehörden auf die für die Überprüfung der Voraussetzung für die Befreiung erforderlichen Unterlagen, die wie der EuGH in der Rs Schmelz ausführt, von den Unternehmen „grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung aufbewahrt“ werden, gewährleistet. Aus unionsrechtlicher Sicht kann daher auch angezweifelt werden, ob die vom VwGH vertretene unterjährige Einschränkung der Kleinunternehmerregelung auf den Zeitraum ab Begründung der Ansässigkeit unionsrechtskonform ist.

Mit dem AbgÄG 2016 erfolgte mit 1. 1. 2017 eine Änderung des Inlandsbezugs dahingehend, dass Kleinunternehmer nunmehr ein Unternehmer ist, der im Inland sein Unternehmen betreibt. Anders als bis 31. 12. 2016 soll § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht mehr zur Anwendung kommen, wenn zwar ein Wohnsitz in Österreich besteht, das Unternehmen aber im Ausland betrieben wird (vgl ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 14). In unionsrechtskonformer Interpretation ist davon auszugehen, dass ein Unternehmer sein Unternehmen dann im Inland betreibt, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt werden, im Inland befindet. Nach Ansicht von Zorn (RdW 2019, 202) ist die Rechtsansicht des VwGH auch auf die neue Rechtslage übertragbar.

Sabine Kanduth-Kristen

#### § 19 Abs 1a UStG

immo aktuell 2019/17

### Übergang der Steuerschuld bei der Erbringung von Bauleistungen

VwGH 27. 2. 2019, Ra 2017/15/0067

**Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu prüfen, ob es sich im anhängigen Fall so verhalte, dass der betreffende Steuerpflichtige den Umfang seiner Verpflichtung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nicht genau erkennen könne, und gegebenenfalls Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall, ob die Revisionswerberin Trockenbauarbeiten zu Recht auf Verlangen der Auftraggeberin gem § 19 Abs 1a UStG unter Anwendung des Übergangs der Steuerschuld fakturiert hat. Nach den Feststellungen des Finanzamts im Rahmen einer Umsatzsteuer Sonderprüfung bei der – mittlerweile insolventen – Auftraggeberin war diese als Bauträgerin aufgetreten, wurde auf eigene Rechnung tätig und erbrachte selbst keine Bauleistungen. Die Rechnungen wären daher nach Ansicht des Finanzamts zu korrigieren gewesen. Die vorzunehmende Rechnungskorrektur war der Revisionswerberin jedoch nicht zur Kenntnis gelangt, eine Rechnungskorrektur erfolgte nicht. Die so geschuldete Umsatzsteuer wurde der Revisionswerberin im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung mit dem – in der Folge angefochtenen – Umsatzsteuerbescheid vorgeschrieben. Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab, da die Auftraggeberin weder mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt gewesen sei noch üblicherweise selbst Bauleistungen erbracht hätte. Damit lagen die materiellen Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1a UStG nach Ansicht des BFG nicht vor. Der VwGH hob das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit auf das Wesentliche zusammengefasst vor, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vertrauensschutzes fehle, wenn der Leistungsempfänger fälschlicherweise mündlich mitteilt, dass eine Bauleistung vorliege und deshalb netto zu fakturieren sei. Die Revisionswerberin habe entsprechend der Instruktion des Auftraggebers und Leistungsempfängers gehandelt. Darüber hinaus habe es die [Auftraggeberin] in der Folge grob fahrlässig unterlassen, die Revisionswerberin nach der Umsatzsteuer Sonderprüfung über die vorzunehmende Rechnungsberichtigung zu informieren. [...]

Gemäß § 19 Abs 1a UStG (idF 2. Abgabenänderungsgesetz 2002, BGBl I 2002/132) wird die Steuer bei Bauleistungen vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen. [...]

In § 19 Abs 1a UStG hat der nationale Gesetzgeber den Übergang der Steuerschuld auf

den Empfänger der Bauleistung davon abhängig gemacht, dass der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist, oder der Empfänger Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis die Ansicht vertreten, dass es der Revisionswerberin gegenständlich leicht möglich gewesen wäre, zu erkennen, dass keiner der beiden Fälle eines Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorliegen könne und die Revisionswerberin daher selbst Steuerschuldner der Umsatzsteuer bleibe. Durch einen leicht zu bewerkstellenden Blick auf „die homepage“ hätte die Revisionswerberin herausfinden können, dass der Abnehmer der Bauleistung Eigentümer des Gebäudes sei und er damit nicht selbst mit einer Bauleistung beauftragt sein könne.

Diese Erwägungen sind nicht schlüssig. [...] Die Eigentumsverhältnisse am Gebäude schließen es nicht aus, dass die [Auftraggeberin] üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Feststellungen über den Betriebsgegenstand der [Auftraggeberin] wurden nicht getroffen. Solcher Feststellungen hätte es aber bedurft, um in der Folge beurteilen zu können, ob es sich bei der [Auftraggeberin] um eine Person handelt, die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Bei den im Revisionsfall offenbar vorliegenden Dachbodenausbauten kann auch ein Verkauf der Rohdachböden vorliegen und der Ausbau über Wunsch und Auftrag der künftigen Eigentümer erfolgen. Wenn das Bundesfinanzgericht diese Möglichkeit mit der Begründung ausschließt, dass „die Wohnungen bis heute noch nicht alle verkauft“ seien, erweist sich auch diese Erwägung als unschlüssig. Dass bis „heute“ noch nicht alle Wohnungen verkauft wurden, schließt es nicht aus, dass im Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Revisionswerberin hinsichtlich einzelner Wohnungen eine „Beauftragung (der [Auftraggeberin]) mit Bauleistungen“ vorliegen haben könnte.

### Anmerkung

Bei Bauleistungen wird die Steuer gem § 19 Abs 1a UStG vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Es bleibt aber auch bei der Steuerschuld des Leistungserbringers (Gesamtschuldnerschaft gem § 6 BAO; vgl Rz 2602e UStR). Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese



Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Ein Zusammenhang mit einem konkreten Bauauftrag des Leistungsempfängers ist nicht erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> [2018] § 19 Tz 51). Es kommt auch dann zu einem Übergang der Steuerschuld, wenn der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer nicht mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringt. Gem. Rz 2602f UStR bleibt es in Fällen, in denen der Unternehmer seinem Auftragnehmer mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringt, beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung unrichtig war. Im Gesetz selbst ist eine Mitteilung darüber, dass der Unternehmer üblicherweise Bauleistungen selbst erbringt (anders als im Falle einer Beauftragung des Unternehmers mit Bauleistungen), nicht vorgesehen (vgl. *Berger/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> [2018] § 19 Rz 38).

Im vorliegenden Fall war unstrittig, dass die Revisionswerberin Bauleistungen erbracht hat. Strittig war, ob die Auftraggeberin ihrerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt war oder ihrerseits üblicherweise Bauleistungen erbrachte. Die Revisionswerberin hat die Rechnungen im gegenständlichen Fall aufgrund einer mündlichen Mitteilung der Auftraggeberin unter Anwendung des Übergangs der Steuerschuld gem. § 19 Abs 1a UStG ausgestellt. Der VwGH verweist auf die Rechtsprechung des EuGH (16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*), wonach der Grundsatz der Rechtssicherheit in besonderem Maße gelte, wenn es sich um eine Regelung handle, die sich finanziell belastend auswirken könne, denn die Betroffenen müssten in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu kennen. Nach Ansicht des VwGH wären im Hinblick auf den zweiten im Gesetz geregelten Tatbestand (Leistung an einen Unternehmer, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt) vom Finanzamt Feststellungen über den Betriebsgegenstand der Auftraggeberin zu treffen gewesen. Auch mit Blick auf den ersten im Gesetz geregelten Tatbestand (Leistung an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde) war nach Ansicht des VwGH im konkreten Fall nicht auszuschließen, dass im Zeitpunkt der Leistungserbringung hinsichtlich einzelner Wohnungen eine Beauftragung mit Bauleistungen vorgelegen haben könnte.

*Sabine Kanduth-Kristen*

§ 4 Abs 3a EStG; § 30 EStG immo aktuell 2019/18

Jagdrecht ist kein grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 EStG

BFG 28. 2. 2019, RV/6100180/2018

**Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Das BFG**

**schließt sich zudem der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertretenen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist.**

**Sachverhalt:** Die Beschwerdeführerin war eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ihre beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A, B und C waren zu je einem Drittel beteiligt. Die Mitunternehmerschaft erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG. Im Jahr 2015 veräußerten die drei Gesellschafter die betrieblichen, in ihrem Miteigentum stehenden Liegenschaften inklusive stehenden Holzes und eines Eigenjagdrechts. Die Liegenschaften waren zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen. Streitpunkt war die Frage, ob die auf das Jagdrecht entfallenden Einkünfte der Tarifbesteuerung nach § 33 EStG oder dem besonderen Steuersatz nach § 30b Abs 1 EStG unterliegen.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre gehört das Eigenjagdrecht nicht zum Grund und Boden. Bewertungsfähige Wirtschaftsgüter, so etwa auch bürgerlich-rechtliches Zubehör, sind kein Teil des nackten Grund und Bodens. Auch wenn das Jagdrecht ein Ausfluss des Eigentums am Grundstück ist, von diesem nicht getrennt werden kann und daher stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen muss, liegt ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut vor (vgl. VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0199; 16. 11. 1993, 90/14/0077). [...]

Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Wirtschaftsgutes „Eigenjagdrecht“ nach § 30 Abs 4 EStG ist daher ausgeschlossen und muss jedenfalls nach den allgemeinen Vorschriften der Gewinnermittlung erfolgen.

Somit bleibt die Frage zu klären, ob das zu beurteilende Eigenjagdrecht ein grundstücksgleiches Recht darstellt. Diesbezüglich knüpft § 30 Abs 1 EStG formal an das Zivilrecht an.

Nach § 2 des Salzburger Jagdgesetzes 1993 ist das Jagdrecht die Grundlage jeder Jagdausübung. Es umfasst das Recht, das Wild zu hegen, zu jagen und sich dieses und dessen nutzbare Teile anzueignen. Das Jagdrecht ist mit dem Grundeigentum verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Gemäß § 11 Salzburger Jagdgesetz 1993 kann bei einer zusammenhängenden Grundfläche von mindestens 115 ha seitens der Jagdbehörde ein Eigenjagdgebiet festgestellt werden.

Bereits im Erkenntnis vom 9. 12. 1955, 0953/55, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Jagdrecht, das nach landesgesetzlicher Bestimmung mit dem Eigentum an Grund und Boden

Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Ein Zusammenhang mit einem konkreten Bauauftrag des Leistungsempfängers ist nicht erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> [2018] § 19 Tz 51). Es kommt auch dann zu einem Übergang der Steuerschuld, wenn der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer nicht mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringt. Gem. Rz 2602f UStR bleibt es in Fällen, in denen der Unternehmer seinem Auftragnehmer mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringt, beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung unrichtig war. Im Gesetz selbst ist eine Mitteilung darüber, dass der Unternehmer üblicherweise Bauleistungen selbst erbringt (anders als im Falle einer Beauftragung des Unternehmers mit Bauleistungen), nicht vorgesehen (vgl. *Berger/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> [2018] § 19 Rz 38).

Im vorliegenden Fall war unstrittig, dass die Revisionswerberin Bauleistungen erbracht hat. Strittig war, ob die Auftraggeberin ihrerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt war oder ihrerseits üblicherweise Bauleistungen erbrachte. Die Revisionswerberin hat die Rechnungen im gegenständlichen Fall aufgrund einer mündlichen Mitteilung der Auftraggeberin unter Anwendung des Übergangs der Steuerschuld gem. § 19 Abs 1a UStG ausgestellt. Der VwGH verweist auf die Rechtsprechung des EuGH (16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*), wonach der Grundsatz der Rechtssicherheit in besonderem Maße gelte, wenn es sich um eine Regelung handle, die sich finanziell belastend auswirken könne, denn die Betroffenen müssten in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu kennen. Nach Ansicht des VwGH wären im Hinblick auf den zweiten im Gesetz geregelten Tatbestand (Leistung an einen Unternehmer, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt) vom Finanzamt Feststellungen über den Betriebsgegenstand der Auftraggeberin zu treffen gewesen. Auch mit Blick auf den ersten im Gesetz geregelten Tatbestand (Leistung an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde) war nach Ansicht des VwGH im konkreten Fall nicht auszuschließen, dass im Zeitpunkt der Leistungserbringung hinsichtlich einzelner Wohnungen eine Beauftragung mit Bauleistungen vorgelegen haben könnte.

*Sabine Kanduth-Kristen*

§ 4 Abs 3a EStG; § 30 EStG immo aktuell 2019/18

Jagdrecht ist kein grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 EStG

BFG 28. 2. 2019, RV/6100180/2018

**Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Das BFG**

**schließt sich zudem der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertretenen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist.**

**Sachverhalt:** Die Beschwerdeführerin war eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ihre beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A, B und C waren zu je einem Drittel beteiligt. Die Mitunternehmerschaft erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG. Im Jahr 2015 veräußerten die drei Gesellschafter die betrieblichen, in ihrem Miteigentum stehenden Liegenschaften inklusive stehenden Holzes und eines Eigenjagdrechts. Die Liegenschaften waren zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen. Streitpunkt war die Frage, ob die auf das Jagdrecht entfallenden Einkünfte der Tarifbesteuerung nach § 33 EStG oder dem besonderen Steuersatz nach § 30b Abs 1 EStG unterliegen.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre gehört das Eigenjagdrecht nicht zum Grund und Boden. Bewertungsfähige Wirtschaftsgüter, so etwa auch bürgerlich-rechtliches Zubehör, sind kein Teil des nackten Grund und Bodens. Auch wenn das Jagdrecht ein Ausfluss des Eigentums am Grundstück ist, von diesem nicht getrennt werden kann und daher stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen muss, liegt ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut vor (vgl. VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0199; 16. 11. 1993, 90/14/0077). [...]

Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Wirtschaftsgutes „Eigenjagdrecht“ nach § 30 Abs 4 EStG ist daher ausgeschlossen und muss jedenfalls nach den allgemeinen Vorschriften der Gewinnermittlung erfolgen.

Somit bleibt die Frage zu klären, ob das zu beurteilende Eigenjagdrecht ein grundstücksgleiches Recht darstellt. Diesbezüglich knüpft § 30 Abs 1 EStG formal an das Zivilrecht an.

Nach § 2 des Salzburger Jagdgesetzes 1993 ist das Jagdrecht die Grundlage jeder Jagdausübung. Es umfasst das Recht, das Wild zu hegen, zu jagen und sich dieses und dessen nutzbare Teile anzueignen. Das Jagdrecht ist mit dem Grundeigentum verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Gemäß § 11 Salzburger Jagdgesetz 1993 kann bei einer zusammenhängenden Grundfläche von mindestens 115 ha seitens der Jagdbehörde ein Eigenjagdgebiet festgestellt werden.

Bereits im Erkenntnis vom 9. 12. 1955, 0953/55, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Jagdrecht, das nach landesgesetzlicher Bestimmung mit dem Eigentum an Grund und Boden

verbunden ist, daher dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann, Folgendes ausgesprochen: „Ist das Jagdrecht aber sonach kein selbständiges dingliches Recht, so kann es auch nicht ‚grundstücksähnlich‘ aufgefasst werden; denn zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehört es, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuche einverleibungsfähigen Rechts bilden können, bei einem Jagdrecht aber, ‚das als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann‘, ist eine solche Einverleibung nicht möglich.“

Dass das Jagdrecht/Eigenjagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht zu qualifizieren ist, wird auch in der Literatur überwiegend vertreten: [...]

Das BFG schließt sich daher der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertrete-

nen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist. Es liegt somit keine Veräußerung eines Grundstückes im Sinne des § 30 Abs 1 EStG vor, sodass der auf das Eigenjagdrecht entfallende Kaufpreisanteil im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Tarifbesteuerung zu unterziehen ist.

### Anmerkung

Das BFG schließt sich in dem Erkenntnis der hA an, wonach das Jagdrecht kein grundstücksgleiches Recht darstellt. Der auf das im Betriebsvermögen befindliche Eigenjagdrecht entfallende Veräußerungsgewinn ist daher dem progressiven Steuertarif zu unterziehen und unterliegt nicht dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG.

Sabine Kanduth-Kristen

## Veranstaltungshinweis

### Die neue ÖNORM B 1802-1 Liegenschaftsbewertung

#### Implikationen für die Bewertungspraxis!

##### Programm:

- Wesentliche Änderungen in der ÖNORM B 1802-1: neue Wertbegriffe und Ablaufschemata;
- Einflussgrößen der Wertermittlung und Vergleichswertverfahren;
- Sachwertverfahren;
- Zwei- und eingleisiges sowie vereinfachtes Ertragswertverfahren;
- Berührungspunkte zum Ertragsteuerrecht.

In der neuen ÖNORM B 1802-1 werden neben dem Markt- und Verkehrswert erstmals auch Wertbegriffe aus dem Ertragsteuerrecht sowie aus dem Kapitalmarktrecht normiert. Zu diesen Wertbegriffen zählen ua der beizulegende Wert, der beizulegende Zeitwert, der Beleihungswert, der faire Wert, die fiktiven Anschaffungskosten, der Fixpreis nach § 15a WGG, der gemeine Wert und der Individualwert.

Für das Vergleichswert-, Sachwert- und Ertragswertverfahren sowie für die Ableitung des Markt- und Verkehrswertes werden neue Ablaufschemata vorgegeben. Neben dem klassischen zweigleisigen Ertragswertverfahren werden in der ÖNORM B 1802-1 ein eingleisiges Verfahren und ein Ertragswertverfahren ohne Berücksichtigung des Bodenwertes vorgestellt. Die Höhe des neu normierten Liegenschaftszinssatzes ist aus der regionalen Immobilienmarktentwicklung abzuleiten, wobei verschiedene Nutzungsarten gesondert zu betrachten sind. Die Veranstaltung bietet einen detaillierten Überblick über die wesentlichen Neuerungen der ÖNORM B 1802-1, die im Rahmen der Praxis zu berücksichtigen sind.

##### Vortragende:

Georg Strafella – Gerald Stocker – Michael Reinberg – Julia Neuruhner – Roland Popp – Martin Pröll.

##### Termin und Ort:

- Wann: 28. 5. 2019, 9:00 bis 17:30 Uhr.
- Wo: Mercure Wien Westbahnhof, Felberstraße 4, 1150 Wien.

##### Informationen und Anmeldung:

<https://www.lindeverlag.at/seminar/die-neue-oenorm-b-1802-1-liegenschaftsbewertung-1976>.

verbunden ist, daher dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann, Folgendes ausgesprochen: „Ist das Jagdrecht aber sonach kein selbständiges dingliches Recht, so kann es auch nicht ‚grundstücksähnlich‘ aufgefasst werden; denn zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehört es, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuche einverleibungsfähigen Rechts bilden können, bei einem Jagdrecht aber, ‚das als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann‘, ist eine solche Einverleibung nicht möglich.“

Dass das Jagdrecht/Eigenjagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht zu qualifizieren ist, wird auch in der Literatur überwiegend vertreten: [...]

Das BFG schließt sich daher der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertrete-

nen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist. Es liegt somit keine Veräußerung eines Grundstückes im Sinne des § 30 Abs 1 EStG vor, sodass der auf das Eigenjagdrecht entfallende Kaufpreisanteil im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Tarifbesteuerung zu unterziehen ist.

### Anmerkung

Das BFG schließt sich in dem Erkenntnis der hA an, wonach das Jagdrecht kein grundstücksgleiches Recht darstellt. Der auf das im Betriebsvermögen befindliche Eigenjagdrecht entfallende Veräußerungsgewinn ist daher dem progressiven Steuertarif zu unterziehen und unterliegt nicht dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG.

Sabine Kanduth-Kristen

## Veranstaltungshinweis

### Die neue ÖNORM B 1802-1 Liegenschaftsbewertung

#### Implikationen für die Bewertungspraxis!

##### Programm:

- Wesentliche Änderungen in der ÖNORM B 1802-1: neue Wertbegriffe und Ablaufschemata;
- Einflussgrößen der Wertermittlung und Vergleichswertverfahren;
- Sachwertverfahren;
- Zwei- und eingleisiges sowie vereinfachtes Ertragswertverfahren;
- Berührungspunkte zum Ertragsteuerrecht.

In der neuen ÖNORM B 1802-1 werden neben dem Markt- und Verkehrswert erstmals auch Wertbegriffe aus dem Ertragsteuerrecht sowie aus dem Kapitalmarktrecht normiert. Zu diesen Wertbegriffen zählen ua der beizulegende Wert, der beizulegende Zeitwert, der Beleihungswert, der faire Wert, die fiktiven Anschaffungskosten, der Fixpreis nach § 15a WGG, der gemeine Wert und der Individualwert.

Für das Vergleichswert-, Sachwert- und Ertragswertverfahren sowie für die Ableitung des Markt- und Verkehrswertes werden neue Ablaufschemata vorgegeben. Neben dem klassischen zweigleisigen Ertragswertverfahren werden in der ÖNORM B 1802-1 ein eingleisiges Verfahren und ein Ertragswertverfahren ohne Berücksichtigung des Bodenwertes vorgestellt. Die Höhe des neu normierten Liegenschaftszinssatzes ist aus der regionalen Immobilienmarktentwicklung abzuleiten, wobei verschiedene Nutzungsarten gesondert zu betrachten sind. Die Veranstaltung bietet einen detaillierten Überblick über die wesentlichen Neuerungen der ÖNORM B 1802-1, die im Rahmen der Praxis zu berücksichtigen sind.

##### Vortragende:

Georg Strafella – Gerald Stocker – Michael Reinberg – Julia Neuruhner – Roland Popp – Martin Pröll.

##### Termin und Ort:

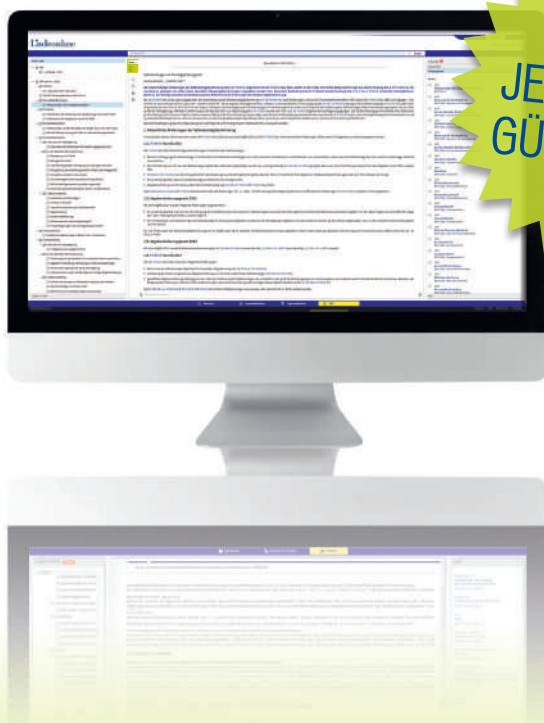
- Wann: 28. 5. 2019, 9:00 bis 17:30 Uhr.
- Wo: Mercure Wien Westbahnhof, Felberstraße 4, 1150 Wien.

##### Informationen und Anmeldung:

<https://www.lindeverlag.at/seminar/die-neue-oenorm-b-1802-1-liegenschaftsbewertung-1976>.

# immo aktuell-JAHRESABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG  
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION  
JETZT 20%  
GÜNSTIGER!**

## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**immo aktuell-Jahresabo 2019 inkl. Onlinezugang und App**

(1. Jahrgang 2019, Heft 1-6)

**EUR 198,40**

Statt EUR 248,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01 24 630-53**

**Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.**

AGB: [www.lindeverlag.at/agb](http://www.lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [www.lindeverlag.at/datenschutz](http://www.lindeverlag.at/datenschutz)

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.  
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) | [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) | Fax: 01 24 630-53

**Linde**