

3. Jahrgang / August 2021 / Nr. 4

# 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

**Linde**  
www.lindeverlag.at

## **Immobilien und Steuern**

Die feste Einrichtung im Umsatzsteuerrecht

## **Der aktuelle Fall**

Stolperfälle Baurecht mit Bauverpflichtung

## **Immobilien und Recht**

COVID-19 und Rechtsschutzversicherung

Ohren auf beim Liegenschafts Kauf

Corporate Governance in der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von EuGH, VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

Art 137, 168, 184 bis 187  
MwStSyst-RL in der aktuellen

Fassung immo aktuell 2021/27

## Vorsteuerabzug bei Aufgabe der ursprünglich beabsichtigten Tätigkeit

EuGH 18. 5. 2021, *Skellefteå Industrihus AB*, C-248/20

**Ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe iZm diesem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, kann nicht dazu verpflichtet werden, diese gesamte Steuer zuzüglich etwaiger Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen, weil das beabsichtigte Vorhaben, das zum Vorsteuerabzug berechnete, zu keiner besteuerten Tätigkeit geführt hat. Die Bestimmungen der MwStSyst-RL stehen aber einer nationalen Regelung nicht entgegen, die vorsieht, dass die Vorsteuer in einem solchen Fall zu berichtigen ist.**

### Vorabentscheidungsersuchen und Vorlagefragen:

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl L 347 vom 11. 12. 2006, S 1; Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden: MwStSyst-RL). Es erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (Finanzbehörde, Schweden) und der *Skellefteå Industrihus AB* über die dieser auferlegte Verpflichtung, nach der Aufgabe eines Immobilieninvestitionsvorhabens eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

*Skellefteå Industrihus*, eine Gesellschaft schwedischen Rechts, die auf einem ihr gehörenden Grundstück ein Bürogebäude zur Vermietung errichten wollte, beantragte bei der Errichtung des Gebäudes, für den Zeitraum ab November 2012 die optionale Besteuerung, was ihr gewährt wurde. Anschließend nahm sie einen Vorsteuerabzug [...] auf von ihr getätigte Erwerbe, hauptsächlich Dienstleistungen von Architekten für das geplante Gebäude, vor. Nachdem einer der potenziellen zukünftigen Mieter mitgeteilt hatte, dass er an der Miete von Räumlichkeiten in der betreffenden Immobilie nicht mehr interessiert sei, wurde im Rahmen der Neuberechnung der Kosten deutlich, dass das Projekt in finanzieller Hinsicht nicht rentabel war. Die Beklagte des Ausgangsverfahrens beschloss daher im September 2013, das Projekt aufzugeben, wodurch die optionale Besteuerung beendet wurde.

*Skellefteå Industrihus* zahlte im Dezember 2013 die gesamte in dem Zeitraum, in dem sie die optionale Besteuerung in Anspruch genommen hatte, abgezogene Vorsteuer zurück. Da sie jedoch drei Jahre später der Ansicht war, dass die Verpflichtung zur Rückzahlung der abgezogenen Vorsteuer gegen die MwStSyst-

RL verstoße, beantragte sie, ihr Recht auf Vorsteuerabzug erneut anzuerkennen.

Nachdem dieser Antrag von der Finanzbehörde abgelehnt worden war, erhob *Skellefteå Industrihus* Klage beim Förvaltningsrätt i Umeå (Verwaltungsgericht mit Sitz in Umeå, Schweden), das der Klage mit der Begründung stattgab, dass die anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften nicht mit dem Unionsrecht vereinbar seien. Die Finanzbehörde erstattete *Skellefteå Industrihus* folglich den Mehrwertsteuerbetrag, den diese zunächst zurückgezahlt hatte.

Nachdem die von der Finanzbehörde eingelegte Berufung zurückgewiesen worden war, legte diese ein Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein und beantragte, *Skellefteå Industrihus* zur erneuten Rückzahlung der abgezogenen Vorsteuer zu verpflichten.

Das vorlegende Gericht weist zunächst darauf hin, dass es im vorliegenden Fall keinen Missbrauch oder keine Steuerhinterziehung gegeben habe und dass die Erwerbe nicht zur Bewirkung steuerfreier Umsätze gedient hätten. So gehe es im Ausgangsstreit ausschließlich um die Frage der Vereinbarkeit von § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes mit der MwStSyst-RL, wenn die Steuerpflicht aufgrund der Aufgabe eines Bauvorhabens für ein Gebäude vor dessen Fertigstellung ende und daher keine Umsätze durch Vermietung bewirkt worden seien.

Außerdem hätten die Bestimmungen von § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes keine unmittelbare Entsprechung in der MwStSyst-RL, und daher sei zu prüfen, ob diese Bestimmungen, wie die Finanzbehörde vorbringe, tatsächlich in den Ermessensspielraum fielen, der den Mitgliedstaaten durch Art 137 MwStSyst-RL eingeräumt sei, um die optionale Besteuerung der Vermietung von Immobilien näher zu regeln. [...]

Schließlich sei für den Fall, dass der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht durch den den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum gedeckt seien, noch zu prüfen, ob diese Bestimmungen dennoch im Hinblick auf die Vorschriften der MwStSyst-RL über die Berichtigung von Vorsteuerabzügen zulässig sein könnten. [...]

Unter diesen Umständen hat der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist es mit der MwStSyst-RL, insbesondere mit deren Art 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192, vereinbar, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe iZm dem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hatte, zur unverzüglichen Rückzahlung des gesamten Betrags der Vorsteuer nebst Zinsen verpflichtet ist, weil die Steuerpflicht wegen der Einstellung des Bauvorhabens vor Fertigstellung des Gebäudes endet und es daher zu keiner Vermietung kommt?

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Zur Beantwortung dieser Frage ist festzustellen, dass der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt nicht die Beendigung der Besteuerung betrifft, sondern das Fehlen besteuert Umsätze. Da nach Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis [...], endet die Mehrwertsteuerpflicht nicht automatisch, wenn der Steuerpflichtige entscheidet, von einer ursprünglich beabsichtigten Tätigkeit abzusehen.

Zu der Frage, ob die Mitgliedstaaten bei der Ausübung des ihnen durch Art 137 MwStSyst-RL eingeräumten Ermessensspielraums eine Regelung vorsehen können, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug, das infolge der Ausübung des in diesem Artikel vorgesehenen Optionsrechts gewährt wird, rückwirkend widerrufen werden kann, wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit aufgegeben wurde, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Anwendung des Systems der Mehrwertsteuer und damit des Berichtigungsmechanismus vom Erwerb der Gegenstände oder Dienstleistungen durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen abhängt. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt nur den Umfang des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Art 168 MwStSyst-RL befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume, berührt jedoch nicht die Entstehung des Abzugsrechts [...].

Außerdem hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich bestehen bleibt, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde, sodass sie nicht zu besteuerten Umsätzen führte [...], oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuert Umsätze verwendet [...].

Jede andere Auslegung der MwStSyst-RL würde gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Steuerlast der Unternehmen verstoßen. Sie könnte nämlich bei der steuerlichen Behandlung derselben Investitionstätigkeiten zu nicht gerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchen, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht [...].

Im Übrigen geht aus der Rechtsprechung hervor, dass Art 137 Abs 2 MwStSyst-RL den Mitgliedstaaten zwar ein weites Ermessen einräumt, das es ihnen ermöglicht, die Ausübungsmodalitäten des Optionsrechts festzulegen und dieses sogar auszuschließen, jedoch können die Mitgliedstaaten diese Befugnis nicht nutzen, um gegen die Art 167 und 168 MwStSyst-RL zu verstoßen, indem sie ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht entziehen [...]. Eine Beschränkung der Vorsteuerabzüge, die iVm den besteuerten Umsätzen vorgenommen werden, nach der Ausübung des Optionsrechts würde nämlich nicht den „Umfang“ des Optionsrechts, das die Mitgliedstaaten gemäß Art 137 Abs 2 MwStSyst-RL einschränken können, sondern die Folgen der Ausübung dieses Rechts betreffen [...].

Folglich steht es den Mitgliedstaaten zwar frei, die Voraussetzungen und die Modalitäten festzulegen, um die Umsetzung des Optionsrechts zu ermöglichen, diese dürfen aber das Recht auf Vorsteuerabzug selbst nicht beeinträchtigen und müssen die Ziele sowie die allgemeinen Grundsätze der MwStSyst-RL beachten [...].

Daraus folgt, dass Art 137 Abs 2 MwStSyst-RL dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes entgegensteht, die *de facto* den Entzug des Rechts auf Vorsteuerabzug vorsieht, obwohl dieses Recht einem Steuerpflichtigen im Rahmen der Ausübung seines Optionsrechts gewährt wurde.

Was die Frage betrifft, wie der im Urteil vom 29. 2. 1996, *INZO*, C-110/94, hervorgehobene Grundsatz, nach dem das Recht auf Vorsteuerabzug bestehen bleibt, selbst wenn eine Tätigkeit beendet wird, bevor sie zu steuerbaren Umsätzen geführt hat, mit den Vorschriften der MwStSyst-RL über die Berichtigung von Abzügen zu vereinbaren ist, und insb, ob eine Bestimmung wie § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes im Hinblick auf diese Vorschriften dennoch zulässig sein kann, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zum einen entschieden hat, dass der in den Art 184 bis 187 MwStSyst-RL vorgesehene Berichtigungsmechanismus Bestandteil der mit dieser Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung ist und das Ziel verfolgt, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen [...]. Zum anderen hat der Gerichtshof klargestellt, dass es, wenn die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreier Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden

Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann [...].

Im Übrigen ist die Entstehung der Berichtigungspflicht in Art 184 MwStSyst-RL Gegenstand einer weitestmöglichen Definition, wonach „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug [...] berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“. Diese Formulierung schließt *a priori* keinen denkbaren Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs aus. Dass es eine generelle Berichtigungspflicht gibt, wird durch die ausdrückliche Aufzählung der in Art 185 Abs 2 MwStSyst-RL vorgesehenen Ausnahmen bestätigt [...].

Wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuert Umsätze verwendet, genügt es für die Feststellung von „Änderungen“ iSd Art 185 MwStSyst-RL nicht, dass ein Gebäude nach der Auflösung eines entsprechenden Pachtvertrags leer gestanden hat, der Steuerpflichtige aber erwiesenermaßen noch immer die Absicht hat, dieses für eine besteuerte Tätigkeit zu nutzen, und die dazu erforderlichen Schritte unternimmt, da dies zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzugs mittels der Bestimmungen über die Berichtigung führen würde [...].

Wenn der Steuerpflichtige nicht mehr beabsichtigt, die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuert Umsätze zu verwenden, oder sie zur Ausführung steuerbefreier Umsätze verwendet, ist der enge und unmittelbare Zusammenhang [...], der zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Ausführung beabsichtigter besteuert Umsätze bestehen muss, somit unterbrochen [...].

Folglich ist der in den Art 184 bis 187 MwStSyst-RL vorgesehene Berichtigungsmechanismus anzuwenden, wenn der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, dem in der vorstehenden Randnummer beschriebenen Sachverhalt entspricht, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

Der Gerichtshof hat insbesondere zu Art 187 MwStSyst-RL entschieden, dass diese Bestimmung keine Regelung zu den Einzelheiten der Berichtigung enthält, die anzuwenden ist, wenn sich das Vorsteuerabzugsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Investitionsguts selbst als höher oder geringer als der ursprünglich vorgenommene Abzug erweist [...]. Im Übrigen fällt die Festlegung von Detailregelungen zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des betreffenden Investitionsguts, wenn sich herausstellt, dass der Abzug zu diesem Zeitpunkt höher war als der, zu dem der

Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung des Investitionsguts berechtigt war, nicht unter Art MwStSyst-RL, sondern gehört durchaus zu den Einzelheiten für die Anwendung der Art 184 und 185 MwStSyst-RL, deren Festlegung den Mitgliedstaaten nach Art 186 MwStSyst-RL obliegt [...].

Da im vorliegenden Fall aber keine „erstmalige Verwendung“ oder „tatsächliche Verwendung“ der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen stattgefunden hat, ist festzustellen, dass die Modalitäten für die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach schwedischem Recht nicht unter Art 187 MwStSyst-RL fallen und daher entgegen der Annahme des vorlegenden Gerichts nicht gegen diese Bestimmung verstoßen können.

Dieselbe Feststellung gilt für Art 192 MwStSyst-RL, da aus dem Wortlaut dieser Bestimmung eindeutig hervorgeht, dass den Mitgliedstaaten die Wahl überlassen wird, „die erforderlichen Vorkehrungen zu treffen, um zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen“.

Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 MwStSyst-RL dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die vorsieht, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe iZm diesem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, dazu verpflichtet ist, diese gesamte Steuer zuzüglich etwaiger Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen, weil das beabsichtigte Vorhaben, das zum Vorsteuerabzug berechtigte, zu keiner besteuerten Tätigkeit geführt hat, aber einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass die Vorsteuer in einem solchen Fall zu berichtigen ist. [...]

## Anmerkung

Nach Art 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs kann dieser auf Vorschlag des Berichterstatters und nach Anhörung des Generalanwalts durch mit Gründen versehenen Beschluss entscheiden, wenn ua die Antwort auf eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann oder wenn die Beantwortung einer solchen Frage keinen Raum für vernünftige Zweifel lässt. Davon hat der Gerichtshof im vorliegenden Fall Gebrauch gemacht.

Im Fokus des vorliegenden Beschlusses steht die Frage, ob der vorgenommene Vorsteuerabzug (insb aus Dienstleistungen von Architekten für die Planung des Gebäudes) aufgrund einer Option zur Steuerpflicht iZm beabsichtigten steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen zur Gänze (zuzüglich etwaiger Zinsen) zurückzuzahlen oder zu berichtigen ist, wenn die Errichtung des zu vermietenden Gebäudes letztlich

unterbleibt. Bei dem Sachverhalt geht es – wie der EuGH festhält – nicht um die Beendigung der Besteuerung, sondern um das Fehlen besteuert Umsätze.

IZm der Option zur Steuerpflicht steht es den Mitgliedstaaten zwar frei, die Voraussetzungen und die Modalitäten zur Umsetzung des Optionsrechts festzulegen, diese dürfen aber das Recht auf Vorsteuerabzug selbst nicht beeinträchtigen. Der EuGH geht zweifellos davon aus, dass die beabsichtigte Verwendung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze auch dann dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Steuerpflicht der Umsätze von einer Option des Steuerpflichtigen abhängt und diese ausgeübt werden soll (siehe auch *Lipross*, Vorsteuerabzug in der Bauphase eines Gebäudes – Regelung der optionalen Besteuerung – Aufgabe der ursprünglich beabsichtigten Tätigkeit, UR 2021, 560). In Österreich verlangt der VwGH, dass die Absichtserklärung zur steuerpflichtigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag findet bzw dass die beabsichtigte Verwendung aus über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit zu erschließen ist (ebenso Rz 1994 UStR). Die Abziehbarkeit von Vorsteuern iZm einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn erfordert nach der Rechtsprechung des VwGH (27. 11. 2017, Ra 2017/15/0009; 13. 9. 2006, 2002/13/0063) zudem „ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist“ (siehe dazu näher *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> [2018] § 12 Rz 332). Ändert sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs aufgrund einer beabsichtigten steuerpflichtigen Vermietung die Verwendungsabsicht oder wird der Gegenstand tatsächlich zur Ausführung steuerbefreier Umsätze verwendet, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Eine (rückwirkende) Rückzahlungsverpflichtung, die den Entzug des ursprünglichen Rechts auf Vorsteuerabzug bedeuten würde, kommt nach der Rechtsprechung des EuGH nicht in Betracht, weil die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung des Gebäudes nur den Umfang des ursprünglichen Vorsteuerabzugs und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume bestimmt, jedoch nicht die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts berührt. In Österreich gelten hierfür die Regelungen in § 12 Abs 10 bis 13 UStG, die eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorsehen, wenn sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, ändern. Ändern sich die Verhältnisse bei Anlagevermögen (Investitionsgü-

tern) nach der erstmaligen Verwendung, ist § 12 Abs 10 UStG anzuwenden, der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für jedes Jahr der Änderung vorsieht. § 12 Abs 10 UStG kommt zB beim Wechsel von einer steuerpflichtigen zu einer steuerfreien Vermietung zum Tragen. Ändern sich die Verhältnisse im Zuge der erstmaligen Verwendung, ist § 12 Abs 11 UStG anzuwenden, der eine Berichtigung des gesamten Vorsteuerbetrags vorsieht. § 12 Abs 11 UStG greift daher zB dann zu Lasten des Steuerpflichtigen, wenn der Vorsteuerabzug aufgrund einer beabsichtigten steuerpflichtigen Vermietung gewährt wurde, jedoch in der Folge im Zuge der erstmaligen Verwendung tatsächlich eine steuerfreie Vermietung erfolgt. Umgekehrt ist der Vorsteuerabzug zur Gänze zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu berichtigen, wenn dieser die beabsichtigte steuerpflichtige Vermietung zunächst nicht nachweist oder nachweisen kann, die Vermietung im Zuge der erstmaligen Verwendung aber tatsächlich als steuerpflichtig behandelt (vgl auch *Lipross*, UR 2021, 560).

Nach der Rechtsprechung des EuGH bleibt der Vorsteuerabzug jedoch bestehen, wenn es letztlich nicht zur Erzielung der beabsichtigten Umsätze kommt, sofern die Absichtserklärung in gutem Glauben abgegeben worden ist (vgl ua EuGH 8. 6. 2000, *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße*, C-396/98; 8. 6. 2000, *Breitsohl*, C-400/98; 17. 10. 2018, *Ryanair*, C-249/17). Dem tragen die UStR idF des Wartungserlasses 2020 in Rz 1805 mit Verweis auf das Urteil in der Rs *Ryanair* Rechnung und halten fest, dass Vorsteuerbeträge selbst dann abgezogen werden können, wenn die unternehmerische Tätigkeit letztlich nicht ausgeübt wird, sofern die Ausgaben ausschließlich in der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit begründet sind.

Im vorliegenden Fall weist der EuGH darauf hin, dass keine „erstmalige Verwendung“ oder „tatsächliche Verwendung“ der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen stattgefunden hat. Art 187 MwStSyst-RL, der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern regelt, greift daher nicht. Gleichermaßen vertritt der VwGH (24. 11. 2004, 2000/13/0041; 20. 4. 2006, 2006/15/0020) die Ansicht, dass der Vorsteuerabzug für betriebliche Fehlinvestitionen nicht im Wege einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG im Nachhinein aberkannt werden kann. Dies gilt nach dieser Rechtsprechung auch für den Vorsteuerabzug aus Planungskosten, wenn das Projekt letztendlich nicht realisiert wird (dies selbst dann, wenn die für die Projektausführung vorgesehene Liegenschaft, auf der jedoch noch keine Investitionen erfolgten, in der Folge steuerfrei veräußert wird; siehe dazu *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup>, § 12 Rz 421).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 5 Z 6 KStG; § 21 Abs 3 Z 4 KStG;  
§ 30 EStG immo aktuell 2021/28

## Veräußerung von Liegenschaften durch eine gemeinnützige Körperschaft

VwGH 26. 5. 2021, Ra 2019/15/0046

**Gemäß § 30 Abs 1 EStG (idF BGBl I 2012/112) sind private Grundstücksveräußerungen [...] Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Bei nach § 5 Z 6 KStG steuerbefreiten Körperschaften ergibt sich die Steuerpflicht für die Veräußerung von Grundstücken, die kein Betriebsvermögen darstellen, aus § 21 Abs 3 Z 4 KStG. Mit der Entrichtung der ImmoEST in der korrekten Höhe gilt die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksgeschäften als abgegolten [...].**

**Dieses die Grundstücke betreffende Besteuerungsergebnis entspricht auch dem System der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, im Bereich des EStG und des KStG eingeführten universellen Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen: Verkauft der Spendende das Grundstück, um Geld zu widmen, fällt beim Spendenden ImmoEST an; widmet der Spendende hingegen das Grundstück, damit es der Verein veräußert, kommt es bei diesem zur Ertragsbesteuerung.**

**Sachverhalt:** Die Mitbeteiligte ist eine iSd §§ 34 ff BAO gemeinnützige und nach § 4a Abs 2 Z 3 EStG spendenbegünstigte Körperschaft im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge. Im Gefolge einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Partei im Jahre 2013 geerbte Grundstücke veräußert und die Veräußerungserlöse steuerfrei belassen habe. Die steuerfreie Veräußerung von Grundstücken wäre allerdings nur möglich, wenn diese Betriebsvermögen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs darstellen würden. Da die Grundstücke veräußert wurden, weil diese für die Erfüllung der begünstigten Zwecke nicht benötigt würden, seien sie der allgemeinen Sphäre der Körperschaft zuzuordnen und ihre Veräußerung iSd § 30 EStG zu versteuern. Das Finanzamt setzte folglich für die Veräußerung der Grundstücke Körperschaftsteuer im Veranlagungswege fest. Gleichermassen wurde für Grundstücksveräußerungen des Jahres 2014 Körperschaftsteuer festgesetzt. Dagegen wandte sich die Körperschaft mit Beschwerde an das BFG und beantragte, die Veräußerungen steuerfrei zu lassen, im Wesentlichen mit dem Argument, dass die gesamte Tätigkeit der Körperschaft einen (einigen) unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstelle.

Das BFG folgte der Auffassung der Mitbeteiligten und änderte die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 im Sinne der Beschwerde ab. Das BFG stellte fest, dass die Zuwendungen von Liegenschaften (mittels Erbschaften und Schenkungen) Betriebseinnahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs seien, ua weil durch diese – professionell eingeworbenen – Erbschaften und Schenkungen die Verwirklichung des begünstigten Zwecks der Mitbeteiligten überhaupt erst ermöglicht werde und

neben den begünstigten Tätigkeiten im Zweckverwirklichungsbetrieb kaum Tätigkeiten (mit Ausnahme von Mitgliederversammlungen uÄ) anfallen. Wenn aber die Zuwendungen der „gespendeten“ Liegenschaften – wie alle anderen von der mitbeteiligten Partei bezogenen Spenden und Zuwendungen – betrieblich veranlasste Einnahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs seien, sei die Veräußerung dieser Grundstücke ebenfalls diesem Betrieb zuzurechnen. Veräußerungsgewinne gehörten daher zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb und nicht zur außerbetrieblichen Sphäre der mitbeteiligten Partei. Da die Liegenschaften nicht dazu bestimmt gewesen seien, dem Betrieb dauerhaft zu dienen, bestünde gem § 30a Abs 3 Z 1 EStG keine Verpflichtung zum Steuerabzug (gemeint: Einbehalt von ImmoEST). Für im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs anfallende Gewinne besteht nach § 45 Abs 2 BAO keine Steuerpflicht, eine beschränkte Steuerpflicht gem § 21 Abs 3 KStG (in sinngemäßer Anwendung des § 21 Abs 2 KStG) könne nicht vorliegen. Die Grundstücksveräußerungen seien steuerfrei zu belassen. Die ordentliche Revision an den VwGH erklärte das BFG für unzulässig. Der außerordentlichen Amtsrevision gab der VwGH statt und erkannte auf Aufhebung des Erkenntnisses des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Ob die Betätigungen eines Vereins die Voraussetzungen eines (oder allenfalls mehrerer) Geschäftsbetriebs iSd § 31 BAO iVm § 45 BAO erfüllen, ist – entgegen der Auffassung des BFG – nicht eine durch Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung abschließend zu klärende Frage. Das Vorliegen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ergibt sich vielmehr erst aus der rechtlichen Beurteilung der erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen. Gleiches gilt für die Frage, ob Wirtschaftsgüter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind bzw zu welchem von mehreren Geschäftsbetrieben sie gehören und somit in welchem Geschäftsbetrieb Gewinne aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter anfallen.

Die mitbeteiligte Partei ist gemeinnützig im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge tätig und betreibt zur Erbringung dieser gemeinnützigen Tätigkeiten einen Geschäftsbetrieb (allenfalls mehrere Geschäftsbetriebe), der auch mit der Erwirtschaftung von dafür erhaltenen Entgelten (wohl von der öffentlichen Hand) verbunden ist und unstrittig als notwendiger Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO eingestuft wird.

Den Sachverhaltsfeststellungen des BFG ist zu entnehmen, dass die mitbeteiligte Partei weiters jährlich eine große Anzahl von Grundstücken veräußert, die aus Erbschaften stammen, welche zuvor professionell eingeworben wurden. Das Verkaufen von Grundstücken stellt weder eine gemeinnützige Tätigkeit noch eine unmittelbare Verfolgung des ideellen Zwecks der mitbeteiligten Partei dar. Deren gemeinnützige Betätigung liegt im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge; es besteht kein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zwischen der Er-

bringung der Fürsorgetätigkeiten und dem Verkauf der Grundstücke. Die Verkäufe dienen lediglich der (zusätzlichen) Mittelbeschaffung für den begünstigten Zweck. Auch wenn die erwirtschafteten finanziellen Mittel für die Entfaltung der gemeinnützigen Tätigkeit eingesetzt werden, dienen die Verkäufe der Finanzierung und damit lediglich mittelbar der Erfüllung der begünstigten Zwecke.

Die im kontinuierlichen Verkauf von Grundstücken (samt der gegebenen Einwerbung von Grundstückserbschaften) bestehende wirtschaftliche Betätigung bildet, so sie als nachhaltig einzustufen ist, einen eigenständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO, stellt doch das Verkaufen von Grundstücken keine gemeinnützige Betätigung dar. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zwecks dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. nochmals VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0037). Der Mittelbeschaffungsbetrieb bildet – wegen der Unterschiede in der Betätigung – auch keinen unselbständigen Teil eines bestehenden Zweckverwirklichungsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO.

Bilden die Grundstücksverkäufe der Mitteiligten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 1 BAO, kommt die Steuerbefreiung nach § 5 Z 6 KStG iVm §§ 34 ff BAO nicht in Betracht. Die Besteuerung der Grundstücksgeschäfte erfolgt dann nach § 7 Abs 2 KStG iVm § 4 Abs 3a EStG. Für betriebliche Grundstücksveräußerungen entfaltet die Immobilienertragsteuer keine Abgeltungswirkung (vgl. *Zorn/Varro* in *Doralt et al*, EStG, § 4 Tz 215, sowie *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG, § 30b Tz 12). Unter welchen Voraussetzungen bei Grundstücksveräußerungen von der ImmoESt (und den besonderen Vorauszahlungen iSd § 30b Abs 4 EStG) abgesehen werden konnte, regeln § 30b Abs 5 EStG und § 30c Abs 4 EStG.

Sollte die im Verkauf von Grundstücken (samt der Einwerbung von Grundstückserbschaften) bestehende wirtschaftliche Betätigung im gegenständlichen Fall nicht als nachhaltig einzustufen sein, würde dadurch kein eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO) gebildet. Auch in diesem Fall ist aber die rechtliche Zuordnung der Grundstücksgeschäfte zu einem bestehenden Zweckverwirklichungsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO nicht möglich, weil die begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verwirklichende Betätigung einerseits und der Verkauf von Grundstücken andererseits inhaltlich nicht übereinstimmen (vgl. auch *Renner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, § 5 Tz 497 ff); anderes gilt nur für jene Grundstücke, die unmittelbar der Erfüllung des begünstigten Zwecks (etwa im Wege der Beherbergung von zu betreuenden Personen) dienen.

Spenden und Erbschaften gehen einer gemeinnützigen Körperschaft im allgemeinen Bereich zu. Das ergibt sich schon daraus, dass die Hingabe der gespendeten oder vererbten Wirtschaftsgüter in keinem Gegenleistungsverhältnis zu vom Verein erbrachten Leistungen steht und in der Regel kein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit einer vom Zweckverwirklichungsbetrieb ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegt (vgl. *Hammerl/Fuchs*, RdW 11/2020, 875 [877], auch mit Hinweisen auf *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 7.56 ff).

Gemäß § 30 Abs 1 EStG (idF BGBl I 2012/112) sind private Grundstücksveräußerungen die Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Bei nach § 5 Z 6 KStG steuerbefreiten Körperschaften ergibt sich die Steuerpflicht für die Veräußerung von Grundstücken, die kein Betriebsvermögen darstellen, aus § 21 Abs 3 Z 4 KStG. Mit der Entrichtung der ImmoESt in der korrekten Höhe gilt die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksgeschäften als abgegolten (vgl. § 24 Abs 2 KStG sowie § 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 30b Abs 2 EStG).

Dieses die Grundstücke betreffende Besteuerungsergebnis entspricht auch dem System der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, im Bereich des EStG und des KStG eingeführten universellen Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen: Verkauft der Spendende das Grundstück, um Geld zu widmen, fällt beim Spendenden ImmoESt an; widmet der Spendende hingegen das Grundstück, damit es der Verein veräußert, kommt es bei diesem zur Ertragsbesteuerung. [...]

### Anmerkung

Im gegenständlichen Erkenntnis wiederholt der VwGH ausführlich die Anforderungen für (un)entbehrliche Hilfsbetriebe von gemeinnützigen Körperschaften und führt aus, dass das Einwerben von Grundstückserbschaften und -schenken, selbst wenn deren Erlös aus nachfolgenden Verkäufen der Förderung des begünstigten Zwecks dient, niemals einem begünstigten unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen wäre. Sollte diese Einwerbung (und die anschließende Veräußerung) überhaupt eine nachhaltige Tätigkeit darstellen, wäre die Steuerbefreiung als gemeinnützige Körperschaft (iSd § 5 Z 6 KStG) generell gefährdet, weil ein (für die Gemeinnützigkeit schädlicher) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege. Der VwGH dreht damit in gewisser Weise die Argumentation des BFG um, das zwar die Einwerbung (und Veräußerung) der Grundstücke ebenfalls als betriebliche Tätigkeit einstufte, diese betriebliche Tätigkeit (iZm der übrigen, begünstigten Tätigkeit) allerdings als einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb sah.

Für den Fall, dass eine nachhaltige Grundstücksbeschaffung mittels professioneller Einwerbung und anschließender Veräußerung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen wäre, ist die Veräußerung den Ausführungen des VwGH zufolge als betriebliche Grundstücksveräußerung nach den Regeln des § 7 Abs 2 KStG iVm § 4 Abs 3a EStG zu versteuern, eine allfällig erhobene ImmoESt würde keine Abgeltungswirkung entfalten. Hier ist mE zu überlegen, inwieweit nicht bereits die Zuwendung selbst zu – steuerbaren – Betriebseinnahmen führt. Ein Veräußerungsgewinn würde dann nur (mehr) insoweit entstehen, als der Veräußerungserlös die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung übersteigen würde. Nach der Rechtsprechung des VwGH (26. 5. 1999, 94/13/0062) führt nämlich der unentgeltliche Erwerb von Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach Gegenstand der gewerblichen Weiterveräußerung durch den Erwerbenden sind, zu nach § 6 Z 9 lit b EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewertenden Betriebseinnahmen des Erwerbers.

Für den Fall, dass die Grundstücksveräußerungen nicht als nachhaltig einzustufen sind, hält der VwGH fest, dass die Veräußerung ebenfalls steuerpflichtig ist. Spenden, Erbschaften und Schenkungen sind in diesem Fall zwar nicht steuerbare Zuflüsse in den allgemeinen Bereich der begünstigten Körperschaft (und bedeuten die Fortführung der Anschaffungskosten des Zuwendenden), die daran anschließende Veräußerung führt über § 21 Abs 3 Z 4 KStG jedoch zur Besteuerung gem § 30 Abs 1 EStG als private Grundstücksveräußerung. Eine erhobene Immobilienertragsteuer entfaltet Abgeltungswirkung, sofern sie in der korrekten Höhe abgeführt wird (siehe hierzu ausführlich Zorn, VwGH: Nur ImmoESt in korrekter Höhe hat Abgeltungswirkung, RdW 2021, 506, in Besprechung des gegenständlichen Erkenntnisses). Hinsichtlich dieser Einkünfte ist allerdings kein Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 Abs 1 KStG zu berücksichtigen (VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0040 immo aktuell 2019/4, 15 [Kampitsch]). Gerade im Falle von Schenkungen und Erbschaften wird bei nicht nachhaltiger Tätigkeit zusätzlich zu beachten sein, dass eine Besteuerung von Grundstücksveräußerungen bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 30 Abs 4 EStG (sogenannte „Altgrundstücke“) anderen Regelungen folgt als bei natürlichen Personen. So ist es gerade bei geschenkten oder vererbten Grundstücken an gemeinnützige Körperschaften mE nicht nur von Belang, wann der Zuwendende selbst das Grundstück angeschafft hat, sondern auch, wann konkret die Zuwendung erfolgt ist (vgl Kampitsch, Sonderfragen zur „Steuerverfängenheit“ von Grundstücken, taxlex 2017, 302 [306], mit einem Beispiel zu Sachverhaltsvarianten einer schenkungsweise Übertragung eines Grundstücks von einer natürlichen Person an eine gem § 5 Z 6 KStG beschränkt steuerpflichtige Körperschaft).

Andreas Kampitsch

§ 33 TP 5 GebG

immo aktuell 2021/29

Abbauvertrag: (nicht gebührenbarer)  
Kaufvertrag oder (gebührenpflichtiger)  
Bestandvertrag

VwGH 16. 6. 2021, Ra 2021/16/0021

**[B]ei Abbauverträgen [hängt] die Entscheidung der Frage, ob sie als – nicht der Rechtsgebühren unterliegende – Kaufverträge (Lieferungsverträge) oder als gebührenpflichtige Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren sind, davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder ob es nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird.**

**Sachverhalt:** Die Mitbeteiligte schloss als Abbauberechtigte mit den Miteigentümern der zum Abbau vorgesehenen Liegenschaften eine als „Abbauvertrag“ bezeichnete Vereinbarung ab, welche im Wesentlichen den folgenden Inhalt aufwies: Mit dem Vertrag wurde der Mitbeteiligten das Recht eingeräumt, „grundeigene mineralische Rohstoffe und bergfreie mineralische Rohstoffe, insbesondere Schotter, Quarz, Kiese und Quarzsande, der Tiefe nach beschränkt, zu erschließen, zu untersuchen, zu entnehmen, zu verwerten und zu gewinnen“. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Entgelt für die Einräumung des Abbaurechts wurde als Flächenpreis vereinbart, wobei die Mitbeteiligte Gewinnungsbetriebspläne zu erstellen hatte und die Abbau- und Gewinnungstätigkeit nach einem festgelegten Etappenplan zu erfolgen hatte. Pro Abbaustappe wurde das betroffene Flächenausmaß im Einvernehmen zwischen den Grundeigentümern und der Mitbeteiligten ermittelt. Die Grundeigentümer erhielten einmalig 18,40 € (netto, zzgl 20 % USt) je m<sup>2</sup> sowie eine Nutzungsentschädigung in Höhe von 1.800 € (brutto) je Hektar und Kalenderjahr. Betroffen von dem Abbauvertrag waren Grundstücke im Gesamtausmaß von 73.366 m<sup>2</sup> (bzw 73,366 ha). Das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel erließ nach einer Prüfung für den gegenständlichen Vertrag einen Bescheid gem § 201 BAO aufgrund der – vom Finanzamt angenommenen – unrichtigen Selbstberechnung (die Mitbeteiligte ging davon aus, dass kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vorlag) und setzte eine Gebühr iHv 16.595,39 € fest, weil es vom Vorliegen eines gebührenpflichtigen Bestandvertrags ausging. Diese Gebühr ergibt sich als Summe der Einmalzahlung (18,40 € x 73.366 zzgl 20 % USt) und dem dreifachen Wert der geleisteten Nutzungsentschädigung (1.800 € x 73,366) multipliziert mit dem Gebührensatz von 1 %. Gegen die bescheidmäßige Festsetzung der Gebühr wandte sich die Mitbeteiligte mit Beschwerde an das BFG. Dieses gab der Beschwerde folge, stufte den gegenständlichen Abbauvertrag – dem Vorbringen der Mitbeteiligten folgend – als (nicht in § 33 GebG aufgezählten und daher nicht gebührenbaren) Kaufvertrag ein und hob den Bescheid ersatzlos auf. Der dagegen erhobenen (außerordentlichen) Amtsrevision an den VwGH gab dieser statt, entschied gemäß § 42 Abs 4 VwGG in der Sache selbst und änderte das angefochtene Erkennt-

nis dahingehend ab, dass die Beschwerde der Mitbeteiligten gegen den Bescheid des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen wurde.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Dem Inhalt des revisionsgegenständlichen Abbauvertrags zufolge wurde das Entgelt für die Einräumung des Abbaurechts als „*Flächenpreis*“ vereinbart, der sich – unabhängig von der daraus gewonnenen Abbaumenge – aus einer Einmalzahlung pro Quadratmeter „*Abbaufläche*“ und aus einer „*Nutzungsentschädigung*“ pro Hektar Abbaufläche und pro Jahr zusammensetzt.

Zur Darstellung der Rechtslage sowie der hierzu ergangenen ständigen Rechtsprechung des VwGH wird gemäß § 43 Abs 2 VwGG auf die Erkenntnisse vom 17. 2. 1983, 82/15/0046, und vom 10. 5. 2010, 2009/16/0316 = Slg 8542/F, verwiesen.

Darnach hängt bei Abbauverträgen die Entscheidung der Frage, ob sie als – nicht der Rechtsgebühr unterliegende – Kaufverträge (Lieferungsverträge) oder als gebührenpflichtige Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren sind, davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder ob es nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird.

Eine Bestimmung des Entgelts nach der Menge des gewonnenen Materials ist dem revisionsgegenständlichen Abbauvertrag nicht zu entnehmen; vielmehr berechnet sich das Entgelt einerseits aus einem Einmalbetrag pro Quadratmeter Abbaufläche und andererseits aus einer jährlichen Nutzungsentschädigung pro Hektar Abbaufläche; damit bemisst sich das Entgelt ausschließlich nach Fläche und Zeitdauer, mag es sich beim vereinbarten Einmalbetrag auch nur um eine einmalige Zahlung pro Quadratmeter und gesamter Vertragsdauer handeln. Darüber hinausgehende allfällige Motive des Grundeigentümers sind ebenso wenig Inhalt des schriftlichen Vertrags geworden wie technische oder kalkulatorische Überlegungen des Abbauberechtigten über die pro Quadratmeter Abbaufläche erwartbare Abbaumenge, weshalb ihnen nach § 17 Abs 1 GebG keine Bedeutung zukommt.

Damit ist der revisionsgegenständliche Abbauvertrag als Bestandvertrag nach § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren. [...]

### Anmerkung

Das BFG hatte seine Einstufung als Kaufvertrag zwar mit der – auch vom VwGH wiedergegebenen – ständigen Rechtsprechung begründet, jedoch ausgeführt, dass trotz der Vereinbarung eines Flächenpreises wesentlicher Vertragsinhalt die Rohstoffgewinnung und die Abgeltung dieses Rohstoffs an den Grundeigentümer wäre. Das kaufrechtliche Element wäre auch darin zu sehen, dass sich ein Gewinnungsrecht nicht

auf den bloßen Gebrauch der Sache beschränkt, sondern auch den teilweisen Verbrauch der Sache gestatte und die Ausbeutung der vorhandenen Bodenschätze zum Substanzverzehr führe (Verweis auf OGH 22. 4. 2008, 10 Ob 25/08m). Zwar ist zivilrechtlich ein Abbauvertrag wohl kein Bestandvertrag (so ausdrücklich *Pesek* in *Schwimann/Neumayr*, ABGB<sup>5</sup> [2020] § 1090 Rz 14), der Gebührentatbestand des § 33 TP 5 GebG umfasst jedoch neben Bestandverträgen des bürgerlichen Rechts auch sonstige Verträge, die eine Gebrauchsüberlassung iSd § 1090 ABGB zum Inhalt haben. Als solche Verträge sind nach der Rechtsprechung des VwGH (10. 5. 2010, 2009/16/0316) auch jene Verträge, „*die sich ihrem Wesen nach ,als eine Art Bestandvertrag‘ darstellen, daher Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, die aber aufgrund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als ‚Bestandverträge‘ im weiteren Sinn anzusprechen sind*“, zu qualifizieren. Als wesentliches Kriterium gilt nach der auch im gegenständlichen Erkenntnis wiedergegebenen Rechtsprechung des VwGH für Abbauverträge (ausschließlich), ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials oder ob es nach der Zeitdauer des Vertrags bemessen wird (so auch Rz 651 GebR 2019). Im ersten Fall liege ein Kauf-, im zweiten Fall ein Bestandvertrag vor. Das „*charakteristische Merkmal*“ von als Bestandverträgen qualifizierenden Abbauverträgen ist also die Zahlung eines Entgelts für die Dauer der Nutzung (= des Abbaus). Dass es im Kern – wie auch das BFG festhält – nicht um die Inbestandgabe einer (unverbrauchbaren) Sache geht, sondern um den Erwerb der auf einer Liegenschaft befindlichen Bodenschätze, tritt gegenüber diesem Merkmal in den Hintergrund.

Die Begründungslinie des BFG hätte mE in diesem Zusammenhang jedoch ebenfalls gute Argumente für sich: Der wirtschaftliche Gehalt eines Abbauvertrags ist (stets) der Abbau und die Verwertung der Rohstoffe durch den Abbauberechtigten. Die Vergütung (nach Fläche oder nach abgebauten Rohstoffen) ist im Wesentlichen ein Instrument zur Risiko- und Chancenallokation: Beim Flächenpreis trägt das Risiko einer geringeren als der kalkulierten Ausbeute (bzw die Chance einer höheren Ausbeute) bzw von Preisänderungen der Abbauberechtigte, bei einer Vergütung nach Menge verschiebt sich dies (zumindest teilweise) zum Grundstückseigentümer. In beiden Fällen tritt der Grundstückseigentümer jedoch die auf seiner Liegenschaft befindlichen Bodenschätze an den Abbauberechtigten ab, was für das Überwiegen der kaufvertraglichen Elemente sprechen würde (so auch *Pesek* in *Schwimann/Neumayr*, ABGB<sup>5</sup>, § 1090 Rz 14, unter Verweis auf OGH 22. 4. 2008, 10 Ob 25/08m).

*Andreas Kampitsch*

## immo aktuell – Immobilien – Steuern – Recht

### Recht vernetzt

Immobilien – Steuern – Recht

### Auf den Punkt gebracht

Fundierte, kompakte Fachinformation

### Für die Praxis

Muster, Checklisten, Beispiele

### Insiderwissen

Der aktuelle Fall, Blick in die Immobilienbranche

### Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen von VwGH, VfGH und OGH

**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

Linde  
www.lindeverlag.at

## Jetzt Halbjahresabo 2021 bestellen!

### Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Halbjahresabo 2021  
(3. Jahrgang 2021, Heft 4-6)

\_\_\_ Ex. Print ..... EUR 134,50

\_\_\_ Ex. Digital light..... EUR 138,-

\_\_\_ Ex. Digital ..... EUR 148,-

\_\_\_ Ex. Print & Digital ..... EUR 149,50

\_\_\_\_\_  
Name/Firma

\_\_\_\_\_  
Kundennummer

\_\_\_\_\_  
Straße/Hausnr.

\_\_\_\_\_  
PLZ/Ort

\_\_\_\_\_  
E-Mail/Telefon

\_\_\_\_\_  
Datum/Unterschrift

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 zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) | [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23