

# TE Vwgh Erkenntnis 2021/10/20 Ra 2019/13/0084

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.10.2021

## **Index**

000  
001 Verwaltungsrecht allgemein  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)  
32/04 Steuern vom Umsatz

## **Norm**

ABGB §1120  
StabG 01te 2012  
UStG 1994 §12 Abs10  
UStG 1994 §28 Abs38 Z1  
UStG 1994 §28 Abs38 Z2  
UStG 1994 §6 Abs2  
VwRallg

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrättinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des (nunmehr) Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 1/23 in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Mai 2019, Zl. RV/7101631/2016, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014 sowie für die Monate Jänner und Februar 2015 (mitbeteiligte Partei: W B GmbH in W, vertreten durch die TMF Accounting & Payroll Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1010 Wien, Teinfaltstraße 8), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

## **Begründung**

1 Die mitbeteiligte Partei (WB GmbH), deren Geschäftsgegenstand die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist, kaufte mit Vertrag vom 7. Mai 2014 ein Grundstück, auf dem sich ein größeres Bürogebäude befindet. Die Lieferung erfolgte im Jahr 2014. Die im Kaufpreis enthaltene - ebenso die auf laufende, mit der Vermietung zusammenhängende, Aufwendungen entfallende - Umsatzsteuer machte die WB GmbH zur Gänze als Vorsteuer geltend.

2 Bei einer im Jahr 2015 bei der WB GmbH durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung wurde u.a. festgestellt,

dass im Zeitpunkt des Kaufes das Bürogebäude im Ausmaß von rund 3,58% der Gesamtfläche an Unternehmen, die überwiegend „unecht“ umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, vermietet gewesen sei. Die restliche Fläche sei fast zur Gänze an einen „echt“ umsatzsteuerbefreiten Mieter vermietet und lediglich in einem äußerst geringen Ausmaß unvermietet (Leerstand) gewesen.

3 Aufgrund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Mai bis Dezember 2014 sowie Jänner und Februar 2015, in denen es u.a. die auf jene Flächen, die an überwiegend „unecht“ umsatzsteuerfreie Leistungen erbringende Unternehmen vermietet waren, entfallenden Vorsteuern - somit in einem Ausmaß von 3,58% - nicht berücksichtigte. In der Begründung verwies das Finanzamt auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, in dem dazu ausgeführt wird, dass aufgrund des Ankaufes des Bürogebäudes durch die WB GmbH ein Vermieterwechsel stattgefunden habe, weshalb die Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994, die Vermietung insoweit (hinsichtlich der 3,58%) als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, nicht mehr ausgeübt werden könne.

4 In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde beantragte die WB GmbH die Berücksichtigung des gesamten Vorsteuerbetrages und brachte u.a. vor, durch den Kauf des Grundstücks zivilrechtlich in die bestehenden Mietverträge eingetreten zu sein. Da das UStG 1994 keine Regelungen dazu enthalte, habe sich auch das steuerliche Verständnis an der zivilrechtlichen Regelung zu orientieren und es sei von einem unveränderten Bestand der Mietverhältnisse auszugehen. Damit käme weiterhin § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor dem 1. StabG 2012 zur Anwendung, womit die Ausübung der Option nach dieser Bestimmung auch für den Mitbeteiligten als neuen Vermieter zulässig sei.

5 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und führte zur Begründung u.a. aus, dass ein Wechsel auf Vermieter- oder Mieterseite - wie etwa beim Kauf eines Grundstücks - aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einem „neuen“ Mietverhältnis führe. Auch im vorliegenden Fall liege mangels Unternehmeridentität auf Seiten des Vermieters ein „neues“ Mietverhältnis vor, womit ein Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hinsichtlich der Vermietung der genannten Flächen nicht mehr zulässig sei.

6 Die WB GmbH beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) und wiederholte die in der Beschwerde vorgebrachten inhaltlichen Ausführungen.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (sich - in Bezug auf Zeiträume des Jahres 2014 - gemäß § 253 BAO gegen den in der Zwischenzeit ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2014 gerichteten) Beschwerde Folge und änderte die angefochtenen Bescheide ab, indem es jeweils den Gesamtbetrag der von der WB GmbH geltend gemachten Vorsteuern berücksichtigte. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

8 Das Bundesfinanzgericht führte - nach Schilderung des Verfahrensgangs und Feststellung des hinsichtlich des Umfangs der Vermietung an überwiegend „unecht“ umsatzsteuerfreie Leistungen erbringende Unternehmen unstrittigen Sachverhalts - unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 3. April 2019, Ro 2018/15/0012, und einschlägiges Fachschrifttum im Wesentlichen aus, die WB GmbH sei mit dem Kauf des Grundstücks zivilrechtlich - zwingend - in die bereits bestehenden Mietverträge eingetreten. Zivilrechtlich seien daher keine neuen Mietverträge zustande gekommen, womit aufgrund der „rechtlich-formalen“ Anknüpfung der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 auch nicht für Zwecke der Umsatzsteuer ein „neues“ Mietverhältnis vorliegen könne. Nach dem Wortlaut der genannten Bestimmung sei auf den Beginn des Mietverhältnisses und nicht auf die Unternehmeridentität abzustellen, womit die Änderung der Vertragsparteien nichts am aufrechten Bestand des Mietverhältnisses ändern könne. Da im vorliegenden Fall somit kein „neues“ Mietverhältnis begründet worden sei, könne die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor dem 1. StabG 2012 auch durch die WB GmbH weiterhin vollumfänglich ausgeübt werden.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es liege keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur hier entscheidungswesentlichen Frage vor, ob es bei einem - infolge eines Verkaufes des vermieteten Grundstücks erfolgten - Vermieterwechsel durch Eintritt des Käufers als Einzelrechtsnachfolger in die bestehenden Mietverträge des Verkäufers zu einer Fortsetzung oder zu einem Neubeginn der Mietverhältnisse im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 komme.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem die WB GmbH eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

11 Die Revision ist zulässig. Sie ist auch begründet.

12 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken - von bestimmten hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - (unecht) steuerfrei. Für damit im Zusammenhang stehende Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ausgeschlossen.

13 Gemäß § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Damit kommt dem Unternehmer hinsichtlich der mit diesem Umsatz im Zusammenhang stehenden Lieferungen, sonstigen Leistungen und Einfuhren das Recht zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 zu.

14 Die Option zur Steuerpflicht ist - nach dem mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, eingefügten letzten Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 - allerdings nur mehr zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, wobei diese Voraussetzung vom Unternehmer nachzuweisen ist.

15 § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 beschränkt damit die Möglichkeit des Vermieters oder Verpächters, zur Steuerpflicht zu optieren - und damit den Vorsteuerabzug geltend zu machen -, auf jene Fälle, in denen der Mieter oder Pächter zum (nahezu) vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

16 Die durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 geschaffene Rechtslage beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL), wonach die Mitgliedstaaten die Umsätze der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer befreien. Nach Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei den Umsätzen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu entscheiden. Nach Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL obliegt es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 1 festzulegen und es steht ihnen frei, den Umfang dieses Wahlrechts einzuschränken.

17 Mit der Einschränkung der Option zur Steuerpflicht hat der Gesetzgeber eine (von ihm unerwünschte) steuerliche Gestaltungsmöglichkeit beseitigt, die darin bestand, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer durch die „Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft“ zunächst den vollen Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten eines Betriebsgebäudes geltend machen konnte und nach zehnjähriger steuerpflichtiger Vermietung, in denen nur ein Teil des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten durch die zehnjährige steuerpflichtige Vermietung ausgeglichen wurde, zur Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze „rückoptierte“ oder das Betriebsgebäude unecht steuerbefreit veräußerte, ohne dass eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zu erfolgen hatte (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BlgNR 24. GP 3, 23 f.).

18 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 wird weiters darauf hingewiesen, dass die zuvor geltende Rechtslage - aufgrund der Möglichkeit der „Rückoption zur Steuerbefreiung“ nach Ablauf des damals noch zehnjährigen Berichtigungszeitraumes - „im Ergebnis dem unionsrechtlich vorgegebenen Grundsatz [widerspricht], dass weder Privatpersonen noch unecht befreiten Unternehmern ein Vorsteuerabzug zusteht.“ Die Neuregelung führt zu einer „größeren Steuergerechtigkeit und zur Gleichstellung aller Unternehmer, die wegen der Erzielung unecht steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind“.

19 Nach der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, „die nach dem 31. August 2012 beginnen“ (sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde).

20 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 wird zum Inkrafttreten der Neuregelung (gemäß § 28 Abs. 38 UStG 1994) ausgeführt, dass „bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich ist die tatsächliche Nutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fallen“, wobei dies „zur Vermeidung von Härten“ diene.

21 Nach dem Wortlaut der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist sohin der Beginn des Miet-

oder Pachtverhältnisses entscheidend (vgl. dazu VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012). Wie in der Amtsrevision zutreffend ausgeführt wird, knüpft das Gesetz nicht an den (zivilrechtlichen) Vertragsabschluss an (vgl. Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3, § 6 Rz 502; Denk, PSR 2017, 31 [33]). Dies zeigt sich deutlich im Vergleich mit der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 - zur Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes bei Grundstücken auf 20 Jahre gemäß § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz UStG 1994 -, bei der im Zusammenhang mit vermieteten Grundstücken ausdrücklich auf den „Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung“ abgestellt wird (vgl. Pülzl, ÖStZ 2013, 259 [262 f]).

22 Die in der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 normierte „Einschränkung“ der Anwendbarkeit der geänderten Bestimmungen auf „neue“ - nach dem 31. August 2012 begonnene - Miet- und Pachtverhältnisse sollte nach den Gesetzesmaterialien lediglich zur „Vermeidung von Härten“ dienen. Damit wollte der Gesetzgeber offenkundig verhindern, dass die neue Rechtslage für zum normierten Stichtag bestehende Miet- und Pachtverhältnisse ohne weiteres Zutun der betroffenen Parteien zur Anwendung gelangt. Nur in derartigen Fällen könnte überhaupt eine „Härte“ darin erblickt werden, dass bei unverändertem Bestand - und unveränderten Parteien - des Miet- und Pachtverhältnisses mit Inkrafttreten der geänderten Rechtslage die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht mehr möglich wäre (vgl. Mayr in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, UStG 1994, 62. Lfg. [2019], § 6 Abs 2 Rz 108/1).

23 Es kann dem Gesetzgeber angesichts des mit der Neuregelung des § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 verfolgten klaren Ziels der Vermeidung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen allerdings nicht zugesehen werden, die Anwendbarkeit der neuen Rechtslage auch dann ausschließen zu wollen, wenn nach dem Inkrafttretensstichtag - und somit im Wissen um die geänderte Rechtslage - Dispositionen getroffen werden, die sich auf das Miet- oder Pachtverhältnis auswirken.

24 Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person - auf Vermieter- oder auf Mieterseite - in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt (zur Ausnahme im Fall des Mieterwechsels bei eintretender zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge aufgrund einer Konzernverschmelzung siehe VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012; vgl. Zorn, RdW 2019, 350). Auch wenn - wie im vorliegenden Revisionsfall - bei Veräußerung eines vermieteten Grundstückes der Käufer gemäß § 1120 ABGB „zwingend“ in den Bestandsvertrag eintritt, kann die Anwendbarkeit des mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 geänderten § 6 Abs. 2 UStG 1994 in einem solchen Fall nicht als „Härte“ angesehen werden, weil der Käufer seine Dispositionen (Investitionsentscheidung) bereits im Wissen um die neue Rechtslage getroffen hat (vgl. OGH 20.10.2020, 1 Ob 165/20a, in dem bei Anwendbarkeit des geänderten § 6 Abs. 2 UStG 1994 ein auf § 30 UStG 1994 gestützter Ersatzanspruch eines Käufers mangels Schutzwürdigkeit verneint wird).

25 Es ist vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der geänderten Bestimmungen nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber in einem solchen Fall - Verkauf eines vermieteten Grundstücks nach Inkrafttreten der neuen Rechtslage - die Anwendbarkeit der bis zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 geltenden Rechtslage weiterhin vorsehen wollte. Ein derartiges Verständnis der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 (des Tatbestandsmerkmals des Beginns des Miet- oder Pachtverhältnisses), das auf eine formale Anknüpfung an das Zivilrecht hinausliefe und damit eine weitgehende Gestaltbarkeit zur Folge hätte, würde eine zeitlich nicht absehbare Perpetuierung gerade jener Zustände bewirken, die der Gesetzgeber beseitigen wollte („unerwünschte Gestaltungen“). Dieses Ergebnis stünde damit im klaren Widerspruch zum Ziel, das mit der Änderung der betreffenden Bestimmungen erreicht werden sollte.

26 Vor diesem Hintergrund ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Revisionsfall durch die Änderung in der Person des Vermieters - durch den Verkauf des vermieteten Grundstücks - das Mietverhältnis zwischen dem Altmietner und dem neuen Vermieter (Mitbeteiligten) im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 nach dem 31. August 2012 begonnen hat, womit § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 auf Vermietungsumsätze des Mitbeteiligten nicht mehr zur Anwendung kommt.

27 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich nach dem Gesagten als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 20. Oktober 2021

**Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1 Auslegung  
Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen  
Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2019130084.L00

**Im RIS seit**

13.05.2022

**Zuletzt aktualisiert am**

13.05.2022

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)