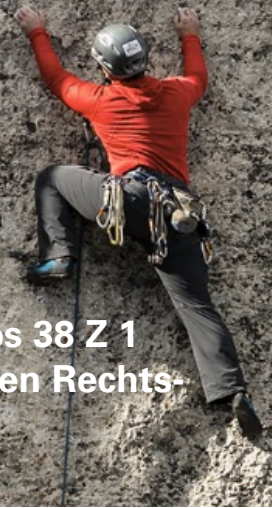


## **BFG: Kein Ausschluss der Option iSd § 6 Abs 2 iVm § 28 Abs 38 Z 1 UStG bei Verschmelzung der mietenden Gesellschaft auf den Rechtsnachfolger**

Immobilien



Das BFG ([06.06.2018, RV/5101672/2014](#)) hat entgegen der in den UStR 2000 Rz 899c festgehaltenen Ansicht der Finanzverwaltung kürzlich entschieden, dass bei Verschmelzung einer mietenden Gesellschaft auf ihren Gesamtrechtsnachfolger nach dem 31.08.2012 kein neues Mietverhältnis begründet wird, sodass die eingeschränkte Optionsmöglichkeit zur steuerpflichtigen Vermietung iSd § 6 Abs 2 iVm § 28 Abs 38 Z 1 UStG (idF 1. StabG 2012) unbeachtlich ist.

### **Eingeschränkte Option zur Steuerpflicht bei der Geschäftsraumvermietung iSd 1. StabG 2012 und Ansicht der Finanzverwaltung**

Bei einer grundsätzlich unecht steuerfreien Geschäftsraumvermietung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG kann der Vermieter gem § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optieren, um für allfällige Vorleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. In diesem Fall kommt der reguläre Steuersatz iHv 20 % zur Anwendung.

Mit Einführung des 1. StabG 2012 wurde diese Optionsmöglichkeit eingeschränkt: Zur Steuerpflicht kann nur dann optiert werden, wenn der Mieter das Grundstück (oder einen baulich abgeschlossenen selbständigen Teil des Grundstücks) für nahezu ausschließlich (dh zu mind. 95 %, vgl UStR 2000 Rz 899a) zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze verwendet.

Diese Neuregelung ist gem § 28 Abs 38 Z 1 UStG grundsätzlich anzuwenden auf Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31.08.2012 beginnen. Davon unabhängig aber nur dann, wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nach dem 31.08.2012 begonnen wurde (sog. „Errichterprivileg“). Nach Ansicht der Finanzverwaltung begründet ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis. Dies gelte mangels Unternehmeridentität auch dann, wenn der Wechsel

im Rahmen einer Umgründung erfolgt. Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn im Rahmen der Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt (bspw bei Aufnahme neuer Gesellschafter im Rahmen eines Zusammenschlusses, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen befindet oder bei Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits bei der aufnehmenden Gesellschaft befindet; vgl UStR 2000 Rz 899c).

In dem unten angeführten Erkenntnis behandelte das BFG die Frage, ob bei Verschmelzung einer mietenden Gesellschaft auf den Gesamtrechtsnachfolger nach dem 31.08.2012 ein Wechsel auf Mieterseite vorliegt, sodass die eingeschränkte Optionsmöglichkeit iSd § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 zu beachten ist.

### **BFG 06.06.2018, RV/5101672/2014**

Es handelte sich um den folgenden Sachverhalt:

Seit dem Jahr 2011 wurde ein Geschäftslokal an die Y-Gesellschaft vermietet, wobei hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietungsumsätze gem § 6 Abs 2 UStG idF vor 1. StabG 2012 zur Steuerpflicht optiert wurde. Im September 2013 wurde die Y auf die Z-Gesellschaft unter Anwendung von Art I UmgrStG verschmolzen. Sowohl die Vermieterin, als auch die Z sind Teil von

(unterschiedlichen) umsatzsteuerlichen Organ-schaften. Der Umfang der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze der Y und der Z als Nach-folge-Mieterin betragen weniger als 95 %.

Das **Finanzamt** ist entsprechend den UStR 2000 Rz 899c der Ansicht, dass durch die Verschmelzung aufgrund fehlender Unternehmeridentität auf Mie-terseite ein neues Mietverhältnis begründet wird, sodass die eingeschränkte Optionsmöglichkeit des § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 zu beachten sei. Die Vermieterin könne aufgrund der zu geringen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze ihrer Mieterin daher nicht (mehr) zur steuerpflichtigen Vermietung optieren. Die umsatzsteuerlichen Aus-wirkungen ergeben sich bei den jeweiligen Organ-trägerinnen. Die nach Ansicht des Finanzamts un-richtig in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde somit kraft Rechnungslegung geschuldet, und eine derartige Steuer dürfe nicht als Vorsteuer abgezo-gen werden, sodass der vorgenommene Vorsteuer-abzug bei der zum Organkreis der Z (Nachfolge-Mieterin) gehörenden Organträgerin gekürzt wurde.

Das **BFG** hingegen verneint im vorliegenden Fall die Begründung eines neuen Mietverhältnisses und schließt sich in seiner Argumentation der überwie-genden Literaturmeinung an (vgl zB *Kofler/Six* in *Kofler, UmgrStG*<sup>7</sup>, § 6 Rz 37; *Rattinger* in *Mel-hardt/Tumpel, UStG*<sup>2</sup>, § 6 Rz 509c; *Lang* in *SWK* 2013, 792) Zusammenfassend wird hier die Mei-nung vertreten, dass bei einer Verschmelzung die aufnehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnach-folger der verschmolzenen Gesellschaft in deren Rechte und Pflichten eintritt, und aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge das ursprüngliche Mietver-hältnis nahtlos fortgesetzt wird. Da dafür auch keine neuerliche Willenseinigung erforderlich ist, wird kein neues Mietverhältnis begründet.

Im vorliegenden Fall kann im Ergebnis nach Ansicht des BFG weiterhin eine steuerpflichtige Geschäfts-raumvermietung erfolgen, da durch die Verschmel-zung der mietenden Gesellschaft auf ihren Gesamt-rechtsnachfolger kein neues Mietverhältnis begrün-det wurde, sodass die eingeschränkte Optionsmög-lichkeit iSd § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 nicht zur Anwendung kommt.

**Markus Vaishor**

**Director, Tax**

T +43 1 31332-3652

mvaishor@kpmg.at

**Katrin Postlmayr**

**Associate, Tax**

T +43 1 31332-3154

kpostlmayr@kpmg.at

## Conclusio & Ausblick

Das BFG hat erfreulicherweise die auch von der Li-teratur als zu eng angesehene Meinung der Finanz-verwaltung (vgl UStR UStR 2000 Rz 899c) verwor-fen. Im Fall der Verschmelzung einer mietenden Gesellschaft auf ihren Gesamtrechtsnachfolger wird das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fort-gesetzt. Die gleiche Logik müsste uE auch für eine Verschmelzung des Vermieters gelten (so implizit auch *Kofler/Six* in *Kofler, UmgrStG*<sup>7</sup>, § 6 Rz 37).

Gegen das oa Erkenntnis wurde Amtsrevision beim VwGH eingebracht. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt daher abzuwarten.

[kpmg.at](http://kpmg.at)