



Dokumentinformation

Vermietung einer "Kabane" (containerartige Badehütte) stellt eine Vermietung zu Wohnzwecken iS des UStG 1994 dar; Anwendung des USt-Satzes von 10 %

Typ	Zeitschrift
Datum/Gültigkeitszeitraum	12.12.2018
Publiziert von	Manz
Glossator	Clemens Malainer Andreas Staribacher
Fundstelle	immolex 2018/129
Heft	12 / 2018
Seite	375
Entscheidung	VwGH 21.3.2018, Ro 2015/13/0004 ▼ Zu den Verweisen
Unterinstanz	BFG 24. 10. 2014, RV/7100337/2010.

Leitsatz

Nach § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994 unterliegt die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke dem ermäßigten Steuersatz von 10 %. Grundstücke dienen dann Wohnzwecken, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen, wenn sie somit Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren. Ob das Wohnbedürfnis auf Dauer oder nur vorübergehend etwa im Zusammenhang mit Urlaub oder Freizeitgestaltung befriedigt wird, ist unerheblich. Auch die Vermietung einer Kabane, die ganzjährig genutzt werden kann (auch wenn die tatsächliche Nutzung nur in der "Badesaison" stattfindet), stellt eine derartige Vermietung zu Wohnzwecken dar.

Sachverhalt

Der Mitbeteiligte erklärte für das Streitjahr 2008 neben Erlösen aus der Bootsvermietung auch Erlöse aus der Vermietung sogenannter "Kabanen" (containerartiger Badehütten), wobei er Letztere - unter der Annahme, dass eine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke iSd [§ 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994](#) vorliege - mit dem USt-Satz von 10 % versteuerte.

Mit Bescheid v 2. 12. 2009 setzte das Finanzamt die USt für 2008 nach **§ 200 Abs 1 BAO** vorläufig fest, wobei es die aus der Kabanenvermietung erzielten Erlöse dem USt-Satz von 20 % unterwarf. Zur Begründung führte das Finanzamt - unter Hinweis auf Ruppe, UStG³ § 10 Tz 63 - aus, eine Vermietung zu Wohnzwecken liege nur dann vor, wenn die vermieteten abgeschlossenen Räume privates Leben, insb Nächtigungen, ermöglichten. Eine Befriedigung des Wohnbedürfnisses müsse auf Dauer möglich sein. Eine ganzjährige Bewohnbarkeit sei bei bloßen Baracken oder Containern von einfacher Ausstattung aber nicht gegeben. Ein dauerhaftes Wohnen sei auf einer Fläche von 8m² nicht denkbar. Daher liege keine Vermietung zu Wohnzwecken vor. Darüber hinaus handle es sich nach der Verkehrsauffassung bei Containern, seien sie auch fest mit einem Betonfundament verschraubt, nicht um Gebäude, sodass auch die unechte Steuerbefreiung nach **§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994** nicht zur Anwendung komme. Vielmehr seien die Container in Größe und Erscheinungsbild den üblicherweise auf Baustellen eingesetzten Bauhütten ähnlich, sodass vom Vorliegen einer Betriebsanlage (Betriebsvorrichtung) auszugehen sei. Die Vermietung einer solchen unterliege dem Normalsteuersatz von 20 %.

In der dagegen erhobenen Berufung v 7. 1. 2010 hielt der Mitbeteiligte daran fest, dass die Vermietung der Kabanen als Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke dem 10%igen Steuersatz nach **§ 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994** unterliege. Die vermieteten Räume seien abgeschlossen und ermöglichten privates Leben. Sie seien beheizbar, zum Teil klimatisiert und verfügten über Schlaf- und teilweise auch Kochgelegenheiten. Das Wohnbedürfnis könne damit nicht nur theoretisch befriedigt werden, sondern werde damit auch faktisch befriedigt. So wohnten mehrere Mieter entweder wochenweise oder über das Wochenende in den Kabanen. Auch sei aufgrund der Mietverträge eine andere Nutzung der Kabanen als zu Wohnzwecken gar nicht möglich.

Mit Schreiben v 26. 8. 2014 teilte der Magistrat der Stadt Wien dem BFG mit, dass nach der Wiener Bauordnung ein Benützungsbewilligungsbescheid nicht vorgesehen sei, die Kabanen aber nach Vorlage einer vollständig belegten Fertigstellungsanzeige ganzjährig benützt werden könnten.

Mit Erk v 24. 10. 2014 gab das BFG der (als Beschwerde zu behandelnden) Berufung des Mitbeteiligten statt und unterwarf die Erlöse aus der Kabanenvermietung dem USt-Satz von 10 %. In der Begründung führte das BFG ua aus, die vom Mitbeteiligten vermieteten Kabanen seien auf Betonfundamenten aufgesetzt. Da die Kabanen durch die Ver- und Entsorgungsleitungen fest mit dem Boden verbunden seien, könnten sie nicht leicht demontiert und versetzt werden. Ein Abbau der Kabanen sei nur unter Einsatz hoher Kosten möglich. Stromanschlüsse, Zu- und Abwasserleitungen könnten nicht ohne Verletzung der Substanz demontiert werden. Laut Auskunft der Baupolizei könnten die Kabanen ganzjährig benützt werden. [...]

Nach der Rsp des VwGH dienen Grundstücke Wohnzwecken iSd **§ 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994**, wenn sie dazu bestimmt seien, in abgeschlossenen Räumen, einschließlich Nebenräumen, privates Leben zu ermöglichen, und sie Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewährten. Die vom Mitbeteiligten vermieteten Kabanen seien mit einer Schlaf-, Wasch- und Kochgelegenheit ausgestattet. Die Wasser- und Energieversorgung sei ganzjährig möglich. Die Kabanen dürften nach Auskunft der Baubehörde auch ganzjährig benützt werden. Sie ermöglichten privates Leben und würden den Mietern auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft geben. Der Ansicht des Finanzamts, wonach aufgrund der Fläche von 8m² dauerhaftes Wohnen nicht möglich sei, könne daher nicht gefolgt werden.

Der VwGH wies die gegen dieses Erk vom Finanzamt erhobene Revision als unbegründet ab.

Begründung

Aus den Entscheidungsgründen:

Nach [§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994](#) ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unecht steuerbefreit. Unionsrechtlich beruht diese Bestimmung auf Art 135 Abs 1 lit I MwStSystRL (bzw vor ihrem Inkrafttreten ab 1. 1. 2007 auf Art 13 Teil B lit b der 6. RL 77/388/EWG des Rates v 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [im Folgenden: 6. EG-RL]).

Wie der EuGH wiederholt ausgesprochen hat, sind die in Art 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Befreiungen eigenständige Begriffe des Unionsrechts,

Ende Seite 375

Anfang Seite 376»

die eine einheitliche unionsrechtliche Definition erfordern. Für die Auslegung des Begriffs "Vermietung von Grundstücken" iSd Art 135 Abs 1 Buchst I MwStSystRL (bzw Art 13 Teil B lit b der 6. EG-RL) kann daher nicht auf das nationale Recht eines Mitgliedstaats zurückgegriffen werden (vgl EuGH 16. 1. 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rn 25 f; EuGH 15. 11. 2012, *Leichenich*, C-532/11, Rn 17; [VwGH 30. 10. 2003, 2000/15/0109](#) VwSlgNF 7874/F).

Aus der Rsp des EuGH (ua Hervorhebung der Urteile des EuGH v 16. 1. 2003, *Maierhofer*, C-315/00, insb Rn 32 ff, und v 15. 11. 2012, *Leichenich*, C-532/11) folgt somit im Ergebnis, dass auch an sich bewegliche Gegenstände, die auf Dauer an einem Ort genutzt werden sollen, so am Boden befestigt werden können, dass sie unbeweglich werden. Selbst wenn es möglich ist, sie aufgrund ihres mobilen Charakters später wieder zu bewegen, sind sie als Grundstück anzusehen, solange sie immobilisiert sind und sich nicht leicht, dh nicht ohne Aufwand und erhebliche Kosten, entfernen lassen (vgl nochmals EuGH 15. 11. 2012, *Leichenich*, C-532/11, Rn 23; sowie die "Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken [Durchführungsverordnung (EU) Nr 1042/2013]" Rn 78).

Ausgehend von dieser Rsp des EuGH ist dem BFG nicht entgegenzutreten, wenn es aufgrund der von ihm getroffenen Feststellungen, wonach die streitgegenständlichen (an der Alten Donau gelegenen) Kabanen auf (in das Erdreich eingelassenen) Betonfundamenten aufgesetzt, durch Ver- und Versorgungsleitungen (Wasser, Strom, Kanal) fest mit dem Boden verbunden sind und ein Abbau der Kabanen nur unter Einsatz hoher Kosten möglich ist, zum Ergebnis gelangt ist, dass eine Vermietung von Grundstücken vorliegt. Im Übrigen ist nach der Rsp des EuGH (vgl EuGH 16. 1. 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rn 33) nicht entscheidend, ob die Konstruktion untrennbar mit dem Boden verbunden (in diesen "eingelassen") ist. Die in diesem Zusammenhang in der Amtsrevision gerügte Aktenwidrigkeit erschließt sich dem VwGH nicht, hat das BFG doch lediglich - gestützt auf die in der Amtsrevision genannte Vorhaltsbeantwortung des Mitbeteiligten v 5. 5. 2014 - die Feststellung getroffen, dass die Ver- und Versorgungsleitungen (nicht aber die Außenhaut der Kabanen) nicht ohne Substanzverletzung demontiert werden könnten.

Soweit in der Amtsrevision die Ansicht vertreten wird, dass es sich bei den streitgegenständlichen Kabanen nicht um Gebäude, sondern um Betriebsvorrichtungen handle, ist dem entgegenzuhalten, dass die streitgegenständlichen Kabanen nach den Feststellungen des BFG offenkundig dazu geeignet sind, aufgrund ihrer räumlichen Umfriedung Schutz vor äußeren Einflüssen zu gewähren, den Zutritt von Menschen gestatten, mit dem Grund und Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sind (vgl [VwGH 31. 7. 2012, 2008/13/0117](#) VwSlgNF 8738/F, mwN; zur grundsätzlichen Maßgeblichkeit dieser im Bewertungsrecht entwickelten Einstufung vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 6 Tz 209, zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des Art 13b Durchführungsverordnung [EU] 2013/1042 mit 1. 1. 2017). Im Übrigen ist das BFG aufgrund der von ihm getroffenen Feststellungen zum Ergebnis gelangt, dass die Kabanen aufgrund ihrer konkreten Ausführung nicht leicht demontiert und versetzt werden können, sodass eine Vergleichbarkeit mit bloßen Bauhütten nicht gegeben ist.

Nach [§ 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994](#) unterliegt die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke dem ermäßigten Steuersatz von 10 %. Nach der stRsp des VwGH dienen Grundstücke Wohnzwecken dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen, wenn sie somit Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren (vgl [VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0119](#) VwSlgNF 8920/F, mwN). Ob das Wohnbedürfnis auf Dauer oder nur vorübergehend etwa im Zusammenhang mit Urlaub oder Freizeitgestaltung befriedigt wird, ist unerheblich. Maßgeblich ist, ob das Wohnbedürfnis auf Dauer bzw auf längere Sicht befriedigt werden kann.

Das BFG hat im angefochtenen Erk die Feststellung getroffen, dass die im vorliegenden Fall zu beurteilenden 8m² großen Kabanen mit einer Schlaf-, Wasch- und Kochgelegenheit ausgestattet seien. Die Wasser- und Energieversorgung sei ganzjährig möglich. Die Kabanen dürften auch nach Auskunft der Baubehörde ganzjährig benutzt werden. Wenn das BFG ausgehend von diesen Feststellungen, auch wenn die tatsächliche Nutzung im Wesentlichen nur in der "Badesaison" stattfand, im Ergebnis eine Vermietung zu Wohnzwecken iSd [§ 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG 1994](#) bejaht, vermag der VwGH darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Glosse

Diesem Erkenntnis des VwGH ist iS einer möglichst einheitlichen ständigen Rechtsprechung jedenfalls zuzustimmen, da auch in der Vergangenheit für die Formulierung "für Wohnzwecke" gem [§ 10 Abs 2 Z 4 lit a](#) regelmäßig eine weite Begriffsauslegung verwendet wurde (vgl neben der schon angeführten Judikator auch zB [VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0116](#)). In dieser weiten Begriffsauslegung dienen Grundstücke schon zu Wohnzwecken, wenn sie in abgeschlossenen Räumen privates Leben ermöglichen und sie auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren können. Wie das Höchstgericht diesbezüglich regelmäßig konsequent feststellt, ist es dabei ohne Belang, ob eine Nutzung zu Wohnzwecken tatsächlich vollumfänglich stattfindet oder die entsprechende Konstruktion untrennbar mit dem Boden verbunden ist. Allerdings lag die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers wohl kaum darin, die Mieter von Badehütten und Kabanen an der Alten Donau umsatzsteuerlich zu bevorzugen. Grund für den ermäßigten Steuersatz war, Voraussetzungen zu schaffen, damit Mietwohnungen möglichst günstig und in ausreichendem Umfang angeboten werden können, um somit ein existentielles Grundbedürfnis der Staatsbürger zu befriedigen. Nach Ansicht des Gesetzgebers konnte dies durch die Kombination des reduzierten

«Ende Seite 376

Anfang Seite 377

Steuersatzes mit dem vollen Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung besser erreicht werden als mit der im Unionsrecht grundsätzlich für Wohnraumvermietungen vorgesehenen unechten Steuerbefreiung, die auch keinen Vorsteuerabzug erlauben würde (vgl Melhardt/Tumpel, UStG¹ § 10 Rz 178).

Interessanterweise wird in vorliegendem Erkenntnis seitens des Höchstgerichts auch lediglich darauf abgestellt, ob eine Nutzung zu Wohnzwecken auf Dauer möglich ist, und nicht, ob eine solche dauerhafte Nutzung überhaupt auch erlaubterweise möglich wäre. Die Feststellung des Magistrats, die Kabanen ganzjährig nutzen zu dürfen, geht nicht zwangsläufig mit einer erlaubten "Nutzung für Wohnzwecke" einher. Ob zwischen den Vertragsparteien eine Nutzung als Wohnraum vereinbart wurde, bleibt für die Beurteilung des anzuwendenden Steuersatzes jedenfalls aber ohne Belang, da für die steuerliche Bewertung lediglich der tatsächliche letztliche Verwendungszweck zählt.

Zitervorschlag

Zum Glossator

Dr. *Clemens Malainer* ist Steuerberateranwärter in Wien. Dr. *Andreas Staribacher* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien.

Meta-Daten

Schlagwort(e)

Vermietung zu Wohnzwecken; ganzjährige Benützbarkeit eines Wohnobjekts; Kabane; Badehütte; 10%iger USt-Satz.

Rubrik(en)

Abgabenrecht Rechtsprechung

Rechtsgebiet(e)

Abgabenrecht

Verweise

> [VwGH 21.3.2018, Ro 2015/13/0004](#)

> [§ 10 UStG 1994](#)

Art 135 RL 2006/112/EG (MwStSyst-RL)

© 2019 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH