

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 10/2018

Inhaltsverzeichnis**Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht**

1. BFG zur Abzugsfähigkeit von Geschäftsessen
2. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer *
3. Erhöhung der NoVA bei Neuwagenkäufen seit 1. September 2018
4. Übergang der Steuerschuld *
5. Neue Sterbetafeln für die versicherungsmathematische Berechnung von Personalrückstellungen veröffentlicht

Immobiliensteuerrecht

6. AfA-Satz für Betriebsgebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden *
7. Vermietung von Kabanen *

* Quelle: Bilanz-Verlag, USt Aktuell



1. BFG zur Abzugsfähigkeit von Geschäftsessen

In einem unlängst veröffentlichten Urteil (BFG GZ RV/2100827/2016 vom 6.2.2018) hatte ein deutscher Staatsbürger versucht, sich österreichische **Vorsteuern für Geschäftsessen** über den **Rückerstattungsweg** vom Finanzamt zurückzuholen. Auch für Nicht-Österreicher sind die gleichen österreichischen Rechtsvorschriften zur **Berücksichtigung von Repräsentationsspesen** maßgeblich, wobei hier **unterschiedliche Bestimmungen für Einkommen- und Umsatzsteuer** gelten. In der **Einkommensteuer** werden hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Bewirtungsspesen **drei Fallgruppen** unterschieden:

- **Bewirtungsspesen sind zur Gänze nicht abzugsfähig:** Nach der Rechtsprechung sind unter nicht abzugsfähigen "Repräsentationsaufwendungen" alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar **durch** den **Beruf** des Steuerpflichtigen **bedingt** sind oder auch mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber **auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern**, es ihm also ermöglichen, zu "**repräsentieren**". Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, um als potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden. Unter diese Fallgruppe fallen beispielsweise Bewirtung im eigenen Haushalt oder Bewirtung i.Z.m. **Vergnügungsveranstaltungen** wie zB Casino, Ball, Konzert, Theater etc.
- **Bewirtungsspesen sind zur Hälfte abzugsfähig:** Für die Bewirtungskosten muss hier der Unternehmer nachweisen, dass die **Bewirtung der Werbung dient** und die **betriebliche** oder berufliche **Veranlassung weitaus überwiegt**. Die repräsentative Mitveranlassung darf nur ein geringes Ausmaß erreichen. Unter diese Gruppe fallen zB Bewirtung iZm Bilanzpressekonferenzen, Klienteninformationen, Projektvorstellungen oder konkret angestrebte Geschäftsabschlüsse. Dies ist im **Einzelfall** anhand von **Teilnehmeraufzeichnungen** und **Vorlage von Geschäftsaufträgen nachzuweisen**.
- **Bewirtungsspesen sind zur Gänze abzugsfähig:** Zur Gänze abzugsfähig sind Bewirtungskosten, die **unmittelbar Bestandteil der Leistung** sind oder in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung stehen (z.B. Verpflegung anlässlich einer Schulung), Bewirtungen mit Entgeltcharakter oder ohne Repräsentationskomponente (z.B. Produkt- oder Warenverkostungen oder Bewirtung bei Betriebsbesichtigungen etc.).

In der **Umsatzsteuer** gibt es von der Einkommensteuer **abweichende Regelungen**. Sofern jedoch Bewirtungsspesen in der ESt zur Gänze abzugsfähig sind, ist in der Umsatzsteuer **ebenfalls der volle Vorsteuerabzug** möglich. Die "**ertragsteuerliche Hälferegulung**" ist jedoch in der **Umsatzsteuer nicht zu beachten**. Umsatzsteuerlich steht demnach für die **Geschäftsfreundebewirtung** bei Vorliegen der Voraussetzungen der **volle Vorsteuerabzug** zu, auch wenn ertragsteuerlich die Abzugsfähigkeit nur zu 50 % gegeben ist. Bei in der **Einkommensteuer** zur Gänze **nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen** steht korrespondierend auch **kein Vorsteuerabzug** zu.

Im vorliegenden Sachverhalt vertrat das **Finanzamt** die Meinung, dass aus den angefallenen **Essenskosten keine konkreten Geschäftsabschlüsse hervorgegangen** seien und **versagte** daher den **Vorsteuerabzug**. Das **BFG** ging aufgrund der vorgelegten ergänzenden Unterlagen davon aus, dass die Kosten für die **Geschäftsessen zur Gänze für das Unternehmen** der Beschwerdeführerin angefallen sind, es sich also um **betrieblich veranlasste Aufwendungen** handelt, für die der **Vorsteuerabzug** zur Gänze **zusteht**. Fehlende Teilnehmerlisten zu bestimmten Geschäftsessen änderten aufgrund der unwesentlichen Beträge nichts an der positiven Entscheidung für die Steuerpflichtige.

2. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (EStR RZ 3113, 3115, 3115a)

2.1. Allgemeines zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Gem § 7 EStG sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst, zu

verteilen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bezeichnet somit jenen Zeitraum, über den die AfA-Bemessungsgrundlage aufwandswirksam verteilt wird.

Mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist die Dauer der **normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit** zu verstehen. Zudem ist auch die **rechtliche Nutzungsdauer** maßgebend. Die Nutzungsdauer kann technisch, wirtschaftlich oder zeitlich bedingt sein. Die technische Nutzungsdauer wird durch den materiellen Verschleiß (Substanzverzehr infolge von Gebrauch oder Zeitablauf) bestimmt. Die **wirtschaftliche Nutzungsdauer** richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen ausgetauscht werden kann. Ein Absinken des Marktwerts des WG beeinflusst nicht die Nutzungsdauer, sondern führt allenfalls zu einer Teilwertabschreibung. Die **rechtliche Nutzungsdauer** eines WG bezeichnet den Zeitraum, in dem ein WG genutzt werden darf (z.B. bei unkörperlichen WG wie Mietrechten und Patentrechten).

Mit dem Wartungserlass 2018 wurden die Einkommensteuerrichtlinien betreffend die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wie folgt erweitert:

Die Nutzungsdauer ist **betriebsindividuell** und kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb abweichen. Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung durch den Besitzer oder andere subjektive Erwägungen, sondern die **objektive** Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081). **Subjektive Verwendungsabsichten**, wie zum Beispiel die geplante Dauer der Unternehmertätigkeit, oder Verkaufsabsichten betreffend das WG, **sind unmaßgeblich**. Die **objektive Nutzungsdauer** ergibt sich aus der Art des Wirtschaftsgutes (z.B. neu oder gebraucht) und aus der Verwendungsform im Betrieb (z.B. Verwendung im Ein- oder Mehrschichtbetrieb).

Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, können für Wirtschaftsgüter, die nicht in der **Österreichischen Baugeräteleiste 2015** (ÖBGL 2015) enthalten sind, die **deutschen amtlichen AfA-Tabellen** als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden (www.bundesfinanzministerium.de).

2.2. Inhalt und Anwendung der ÖBGL 2015

In der Österreichischen Baugeräteleiste (ÖBGL) sind die für die Bauausführung und Baustelleneinrichtung erforderlichen und gängigen Baumaschinenarten und Baugeräte angeführt. Nicht enthalten sind Baustellenausstattungen sowie Werkzeuge.

Die ÖBGL 2015 ist in 24 Gerätehauptgruppen unter einstelliger Verwendung der Buchstaben des Alphabets gegliedert. Weitere Unterteilungen sind Gerätegruppen, Geräteuntergruppen und die Geräteart. Diese werden jeweils durch eine zusätzliche Ziffer gekennzeichnet. Die Gerätehauptgruppen sind tabellarisch dargestellt.

Die Nutzungsdauer wird in der ÖBGL für jedes Gerät in Nutzungsjahren angegeben, wobei die Nutzungsdauern die Zeitspanne zeigen, in welchem das Gerät in einem einschichtigen Betrieb und mittlerer Auslastung wirtschaftlich und technisch erfolgreich eingesetzt werden kann. Die ÖBGL kann als Buch, als Online-Zugang oder auch als csv-Datei erworben werden (z.B. wko.at).

2.3. Ermittlung der steuerrechtlichen AfA mit Hilfe der ÖBGL 2015

Für Baugeräte, bei denen die AfA nach der „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ gem § 7 EStG 1988 zu bemessen ist, stellen die Werte der ÖBGL 2015 eine taugliche Grundlage dar, um daraus die jeweils steuerlich maßgebende Abschreibungsdauer wie folgt abzuleiten:

1. Die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG ergibt sich durch eine 50%ige Erhöhung (Erhöhung der Nutzungsdauer um den Faktor 1,5) der in der ÖBGL 2015 ausgewiesenen Nutzungsdauer. Dabei ist auf ganze Jahre aufzurunden.
2. Für Wirtschaftsgüter, die der Gruppe P.0 bis P.6 angehören (Kraftfahrzeuge und Anhänger), kann die Nutzungsdauer ohne Erhöhung aus der ÖBGL 2015 entnommen werden. Davon ausgenommen sind Pkws und Kombis, für die gemäß § 8 Abs. 6 EStG eine Mindestnutzungsdauer von 8 Jahren vorgesehen ist.

Diese Regelung gilt für Anschaffungen von Baugeräten in Wirtschaftsjahren, die **nach dem 31.12.2017** beginnen. Der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer ist vom Unternehmen nachzuweisen, wobei insbesondere Erfahrungswerten aus der Vergangenheit Bedeutung beigemessen wird.

Beispiel:

Die Nutzungsdauer eines Minikrans (Gerätehauptgruppe C.0.00) beträgt beispielsweise 7 Jahre. Ermittlung der **steuerrechtlichen** Nutzungsdauer:
7 Jahre Nutzungsdauer laut ÖBGL 2015 multipliziert mit dem Faktor 1,5 ergibt 10,5 Jahre. Diese Zahl ist auf 11 Jahre aufzurunden.
Die steuerrechtliche AfA für einen Minikran beträgt daher 11 Jahre.

3. Erhöhung der NoVA bei Neuwagenkäufen seit 1. Sep. 2018

Eine **EU-weite Änderung** beim Messverfahren für Abgas- und Verbrauchswerte führt dazu, dass bei dem nunmehr **seit 1.9.2018** zwingend anzuwendenden **WLTP-Verfahren** (Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure) um **durchschnittlich 20% höhere Werte** gemessen werden. Da der **Emissionswert** die **Bemessungsgrundlage** für die **NoVA** bildet, kommt es dadurch **faktisch** zu einer **Steuererhöhung**. Überschlägige Schätzungen gehen von einer **2 bis 3 Prozentpunkte** höheren NoVA aus. Bei einem bisher 32.700 € teuren PKW bedeutet dies etwa eine zusätzliche NoVA von 900 € und einen Anstieg des Preises auf 33.600 € für dasselbe Fahrzeug.

Auswirkungen können sich aber auch auf die **Bemessungsgrundlage** für den **Sachbezug** bei **Firmenautos** ergeben, wenn dadurch der Grenzwert von 124g/km überschritten wird. In diesem Fall sind dann 2% statt 1,5% der Anschaffungskosten als monatlicher Sachbezug **zu versteuern** bzw. der **Sozialversicherung** zu unterwerfen. **Nicht betroffen sind Gebrauchtfahrzeuge**, die eine Erstzulassung vor dem 1.9.2018 aufweisen. Bei diesen kann weiterhin nach dem bisherigen Verfahren gemessen werden.

4. Übergang der Steuerschuld (VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0003)

In einem Verfahren vor dem VwGH war strittig, ob die Weiterverrechnung von Kosten eine Bauleistung darstellen kann, die zum Übergang der Steuerschuld führt.

4.1. Der Sachverhalt:

Eine **GmbH**, die Bauleistungen erbringt, beschäftigte für Bauvorhaben in Österreich auch portugiesische Subunternehmer. Sie **erbrachte für die Subunternehmer Leistungen** (Unterbringung der Arbeitnehmer, Aufwendungen für Arbeitsmittel, Werkzeuge, Arbeitskleidung und Verpflegung) **und stellte ihren jeweils eigenen Aufwand für diese Leistungen den Subunternehmern mit einem Aufschlag von 10 % „Bearbeitungsgebühr“ in Rechnung**. Sie behandelte diese an die Subunternehmer erbrachten Leistungen **als Bauleistungen mit Übergang der Steuerschuld** gem. § 19 Abs. 1a UStG auf die Subunternehmer als Leistungsempfänger.

Im Zuge einer **Außenprüfung** wurde festgestellt, dass es sich bei diesen weiterverrechneten „Kostenbelastungen“ um **keine Bauleistungen** handelt. Es handelt sich somit um **eigene Leistungen**, die **gesondert der Umsatzsteuer** zu unterwerfen sind.

4.2. Das Verfahren vor dem BFG:

Die beschwerdeführende GmbH berief sich im Verfahren vor dem BFG auf die Erwähnung der Vermietung von Containern als Beispiel einer Bauleistung in Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien sowie auf die dort angeführte Aussage, dass **„im Zweifel vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich von einer Bauleistung“** ausgegangen werden kann.

Das BFG verwies darauf, dass die **Umsatzsteuerrichtlinien** als Erlass für das BFG **nicht bindend** sind. Außerdem sind die Container nicht – wie in der Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien – vom Vermieter aufgestellt und mit dem Grund und Boden fest verbunden. Es handelt sich **nach Ansicht des BFG bei den von der GmbH erbrachten**

Leistungen nicht um Bau-, sondern Besorgungsleistungen. Das BFG erklärte jedoch eine Revision für zulässig, weil zu der Frage "ob Bauleistungen und bestimmte Serviceleistungen zueinander im Verhältnis von Hauptleistung und unselbständiger Nebenleistung stehen" noch keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt.

4.3. Die Entscheidung des VwGH

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Bezüglich der erbrachten Serviceleistungen an die Subunternehmer stützt sich die GmbH auf den engen Zusammenhang dieser Leistungen mit dem Baugeschehen und hilfsweise auch weiterhin auf die Zweifelsregel in Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien 2000.

Ein Erlass – wie die Umsatzsteuerrichtlinien – ist rechtlich nicht verbindlich (vgl. z.B. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/ 15/0038 zu den Einkommensteuerrichtlinien). **Ob es zum Übergang der Steuerschuld auf den Subunternehmer kommt, hängt davon ab, ob tatsächlich Bauleistungen vorliegen.** Ist dies nicht der Fall, kommt es auch dann nicht zum Übergang der Steuerschuld, wenn die am Leistungsaustausch Beteiligten einvernehmlich gegenteiliger Ansicht sind.

Zu prüfen ist noch, ob es sich um unselbständige Nebenleistungen handelt. Das Vorliegen von unselbständigen Nebenleistungen ist auch im Zusammenhang mit Bauleistungen gem. § 19 Abs. 1a UStG zu beachten (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0049). **Unselbständige Nebenleistungen, die in der Hauptleistung aufgehen, können diese „Serviceleistungen“ der GmbH aber weder im Verhältnis zu den Bauleistungen der Subunternehmer, bei denen diese der GmbH nicht als Leistungsempfänger gegenüberstanden, noch im Verhältnis zu den Bauleistungen der GmbH an ihre Kunden, die nicht auch die Empfänger der „Serviceleistungen“ waren, gewesen sein.**

Dass der Wert dieser „Serviceleistungen“ letztendlich in die Bauleistungen der GmbH einfließt, ändert nichts daran, dass die Empfänger dieser Leistungen die Subunternehmer waren. Es liegt somit **keine Leistungseinheit** vor. Daher konnten die Leistungen, die für sich genommen keine Bauleistungen waren, auch nicht als unselbständige Nebenleistungen in Bauleistungen als Hauptleistung aufgehen. **Die Revision war daher als unbegründet abzuweisen.**

5. Neue Sterbetafeln für die versicherungsmathematische Berechnung von Personalarückstellungen veröffentlicht

Für die **versicherungsmathematische Berechnung** zu bilanzierender **Rückstellungen für Abfertigungen**, Jubiläumsgelder und **Pensionen** spielen Annahmen zu Invaliditätsrisiko, **Lebenserwartung** und Verheiratungswahrscheinlichkeiten eine wesentliche Rolle. Mitte August wurden die neuen Rechnungsgrundlagen ("**Sterbetafeln**") veröffentlicht und lösen die seit 2008 in Anwendung befindlichen Parameter ab. Insgesamt zeigt sich dabei eine sowohl bei Männern als auch bei Frauen leicht **gestiegene Restlebenserwartung**. Die Invaliditätswahrscheinlichkeiten sind leicht rückläufig. Die Verheiratungswahrscheinlichkeiten im höheren Alter nahmen hingegen zu.

Die Entwicklung dieser Parameter lässt tendenziell folgende Auswirkungen für die Bewertung der Rückstellungen erwarten: Bei den **Abfertigungsrückstellungen** ist mit keinen nennenswerten Veränderungen zu rechnen, bei den **Jubiläumsgeldrückstellungen** ist tendenziell von einem moderaten Anstieg auszugehen.

Größere Auswirkungen wird es bei den **Rückstellungen für Pensionen** geben. Hier wird vor allem bei den Pensionisten mit einem höheren Anstieg gerechnet. Bei den Anwartschaften ist zwar auch mit einem Anstieg zu rechnen, dieser sollte aber geringer ausfallen (**kompensierende Effekte** von höherer Lebenserwartung und niedrigerer Invaliditätswahrscheinlichkeit).

6. AfA-Satz für Betriebsgebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden

In der vom BMF bereits veröffentlichten finalen Fassung des EStR-Wartungserlasses 2018 wurde die Rechtslage ab 2016 für die Behandlung von Betriebsgebäuden, die zu Wohnzwecken überlassen werden, in die Rz 3155, 3155a bis d eingearbeitet. Nach der Definition im Wartungserlass liegt eine Überlassung zu Wohnzwecken insbesondere dann vor, wenn die Überlassung über einen längerfristigen Zeitraum von zumindest 3 Monaten andauert.

6.1. Aufteilung nach Gebäudeteilen

Bei gemischt genutzten **Gebäuden** sind jene Gebäudeteile, die für **Wohnzwecke** überlassen werden, mit **1,5 %** und die **restlichen Gebäudeteile** mit **2,5 %** abzuschreiben. Es erfolgt keine Überwiegensbetrachtung, jedoch gibt es eine Bagatellgrenze von 10 % der Nutzfläche, unter der eine Differenzierung zwischen betrieblicher Nutzung und Überlassung zu Wohnzwecken unterbleibt. Die vom Unternehmer selbst zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumlichkeiten bleiben bei der Ermittlung der 10 %-Grenze außer Ansatz.

Beispiel:

Ein Gebäude hat 1000 m². Der Unternehmer nutzt davon 800 m² zu betrieblichen Zwecken, 120 m² bewohnt er selbst und 80m² nutzt er für die Überlassung zu Wohnzwecken. **Welcher AfA-Satz ist anzuwenden?** Zunächst ist die 10 % Bagatellgrenze zu überprüfen. Der für eigene Zwecke genutzte Teil bleibt dabei außer Ansatz. Das Gebäude wird daher zu 91 % (=800/880) zu betrieblichen Zwecken und zu 9 % (=80/880) für die Überlassung zu Wohnzwecken genutzt. Der AfA-Satz beträgt daher einheitlich 2,5 %.

6.2. Unterbringung von Arbeitnehmern

Unabhängig von der Dauer der Beherbergung einzelner Arbeitnehmer liegt immer (also auch bei Beherbergung unter 3 Monaten) eine Überlassung zu Wohnzwecken vor, sodass der AfA-Satz in diesen Fällen **stets 1,5 %** beträgt. Die Bagatellgrenze von 10 % ist anzuwenden.

6.3. Gewerbliche Beherbergung

Gebäudeteile, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (z.B. Hotels, Gaststätten, gewerbliche Apartmentvermietung) dienen grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung, womit idR keine Überlassung zu Wohnzwecken vorliegt. Der AfA-Satz beträgt daher **2,5 %**. Wenn die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse von jenen der kurzfristigen Beherbergung abweichen, kann aber eine Überlassung zu Wohnzwecken vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine längerfristige Überlassung (= über 3 Monate) an betriebsfremde Personen erfolgt (z.B. langfristige Vermietung eines Apartments, Vermietung an Dauergäste im Hotel).

6.4. Mitvermietete andere Gebäudeteile

Gebäudeteile, die nicht unmittelbar der Befriedigung eines Wohnbedürfnisses dienen, z.B. Kellerabteile oder Lagerräume, sind dann nicht von der Wohnraumvermietung gesondert zu beurteilen, wenn:

- der betreffende **Raum im selben Gebäude** wie der überlassene Wohnraum liegt **und**
- alle Flächen vom **selben Vermieter** im Rahmen der Wohnraumüberlassung oder ergänzend zu dieser vermietet werden.

Liegen die Voraussetzungen kumulativ vor, so beträgt der AfA-Satz 1,5 %.

6.5. Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

Garagen bzw. Parkplätze, die mit der Wohnung mitvermietet werden, zählen nicht zur Wohnungsvermietung. Es ist daher **stets** ein AfA-Satz von **2,5 %** anzuwenden.

6.6. Unterjährige Nutzungsänderung

Bei einer unterjährigen Änderung der Nutzung ist **nach dem Überwiegensprinzip** der AfA-Satz gegebenenfalls anzupassen. Erfolgt die Nutzungsänderung somit in der ersten Jahreshälfte, so ist der AfA-Satz entsprechend der geänderten Nutzung für das ganze Jahr anzupassen. Erfolgt die **Nutzungsänderung in der zweiten Jahreshälfte**, so ist der AfA-Satz im betreffenden Jahr mangels Überwiegen **nicht anzupassen**.

Beispiel:

Eine Wohnung wird ab 01.01.2018 zu Wohnzwecken vermietet. Der Mieter nutzt die Wohnung ab Mai 2018 dann jedoch für gewerbliche Zwecke. Die Überwiegensbetrachtung stellt darauf ab, ob im Jahr der Nutzungsänderung insgesamt eine Vermietung zu Wohnzwecken bzw. zu gewerblichen Zwecken erfolgt. Da die gewerbliche Nutzung im Kalenderjahr überwiegt (> 6 Monate), beträgt der anzuwendende AfA-Satz im Jahr 2018 2,5 %. Würde der Mieter die Wohnung erst ab August 2018 für gewerbliche Zwecke nutzen, so würde der AfA-Satz nur 1,5 % betragen.

7. Vermietung von Kabanen (VwGH 21.3.2018, Ro 2015/13/0004)

In einem Verfahren vor dem VwGH war strittig, ob die Vermietung von Kabanen (containerartige Badehütten) unter die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke fällt.

7.1. Der Sachverhalt:

Die Fa. G W erklärte für das Jahr 2008 neben Erlösen aus der Bootsvermietung auch Erlöse aus der Vermietung sogenannter „**Kabanen**“, wobei diese letztere – unter der Annahme, dass eine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt – **mit dem Umsatzsteuersatz von 10 %** versteuerte.

Das Finanzamt unterwarf die **Umsätze aus der Kabanenvermietung dem Steuersatz von 20 %**. Begründend führte es aus, dass eine Vermietung zu Wohnzwecken nur dann vorliegt, wenn die vermieteten abgeschlossenen Räume privates Leben, insbesondere Nächtingungen, ermöglichen. Eine Befriedigung des Wohnbedürfnisses muss auf Dauer möglich sein. Eine ganzjährige Bewohnbarkeit ist jedoch bei bloßen Baracken **oder Containern von einfacher Ausstattung nicht gegeben. Auch ist ein dauerhaftes Wohnen auf einer Fläche von 8 m² nicht denkbar**. Aus diesen Gründen liegt keine Vermietung zu Wohnzwecken vor. Außerdem handelt es sich nach der Verkehrsauffassung bei Containern, auch wenn sie fest mit einem Betonfundament verschraubt sind, nicht um Gebäude, sodass auch die unechte Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG nicht angewendet werden kann. Nach Ansicht des Finanzamtes sind die Container („Kabanen“) in Größe und Erscheinungsbild den üblicherweise auf Baustellen eingesetzten Bauhütten ähnlich. Daher liegt eine Betriebsvorrichtung vor, deren Vermietung dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen ist.

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde statt und versteuerte die Umsätze mit 10 %. Begründend führte es aus, dass die vermieteten Kabanen auf Betonfundamenten aufgesetzt sind. Da die Kabanen durch Ver- und Entsorgungsleitungen auch fest mit dem Boden verbunden sind, können sie auch nicht leicht demontiert und versetzt werden. Ein Abbau dieser Kabanen ist somit nur unter Einsatz hoher Kosten möglich. Stromanschlüsse, Zu- und Abwasserleitungen können nicht unter Verletzung der Substanz verlegt werden. Auch können die Kabanen laut Auskunft der Baupolizei ganzjährig benutzt werden.

7.2. Die Entscheidung des VwGH

Der EuGH hat im Urteil vom 3.7.1997, Kommission/Frankreich, C-60/96, geurteilt, dass die Steuerbefreiung für die Vermietung beweglicher Gegenstände, die mobil (Wohnanhänger, Mobilheime) oder leicht versetzbar (Zelte, leichte Freizeitunterkünfte) sind, nicht anzuwenden ist.

Im Gegensatz dazu wurde vom EuGH im Urteil vom 16.1.2003, Meierhofer, C-315/00, festgestellt, **dass die Vermietung eines Gebäudes, das aus Fertigteilen errichtet wird**, die so in das Erdreich eingelassen sind, dass sie **weder leicht demontiert noch leicht versetzt werden können, eine Vermietung von Grundstücken darstellt**, auch wenn dieses Gebäude nach Beendigung des Mietvertrags entfernt und auf einem anderen Grundstück wieder

verwendet werden soll. **Entscheidend** war für den EuGH, dass die **Gebäude weder mobil noch leicht versetzbar** waren. Die Gebäude standen auf Betonsockeln, die auf einem in das Erdreich eingelassenen Betonfundament errichtet worden waren. Zwar konnten die Gebäude nach Beendigung des Mietvertrags zwecks späterer Wiederverwendung demontiert werden, jedoch nur durch Einsatz „von acht Personen während zehn Tagen“. **Solche Gebäude, die aus in das Erdreich eingelassenen Konstruktionen bestehen, sind Gebäude**, wobei es entscheidend darauf ankommt, dass die Konstruktionen nicht leicht demontiert und versetzt werden können. Nicht entscheidend ist, ob die Konstruktion untrennbar mit dem Boden verbunden ist. Auch die Dauer des Mietvertrages ist für die Beurteilung der Frage, ob es sich dabei um bewegliche Gegenstände oder Grundstücke handelt, irrelevant.

Im Urteil vom 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, urteilte der EuGH, dass die **Verpachtung eines Hausboots einschließlich der dazugehörigen Liegefläche und Steganlage als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** anzusehen ist. Entscheidend war dabei für den EuGH, dass das Hausboot mit nicht leicht zu lösenden Befestigungen (Leinen, Ketten, Ankern), die am Ufer und am Grund des Gewässers angebracht waren, ortsfest gehalten wurde, es an verschiedene Netze (Telefon, Strom, Wasser) angeschlossen war und nach dem Pachtvertrag ausschließlich zur auf Dauer angelegten Nutzung an diesem Liegeplatz (als Restaurant bzw. Diskothek) bestimmt war.

Aus der EuGH-Judikatur ist somit abzuleiten, 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. Dies gilt sogar dann, wenn es möglich ist, sie aufgrund ihres mobilen Charakters später wieder zu bewegen. Sie sind als Grundstück anzusehen, solange sie immobilisiert sind und sich nicht leicht, d.h. 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 davon gelangt der VwGH zum Ergebnis, dass die an der Alten Donau gelegenen Kabanen auf in das Erdreich eingelassenen **Betonfundamenten** aufgesetzt, **durch Ver- und Entsorgungsleitungen (Wasser, Strom, Kanal) fest mit dem Boden verbunden sind und ein Abbau der Kabanen nur unter Einsatz unverhältnismäßig hoher Kosten möglich ist. Es liegt daher eine Vermietung von Grundstücken vor**, auch wenn die tatsächliche Nutzung im Wesentlichen nur in der „Badesaison“ stattfand.

Die Amtsrevision des Finanzamtes war daher als unbegründet abzuweisen.