



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0581-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Stb GmbH & Co KG, inAB, vom 29. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. April 2008 betreffend **Umsatzsteuer 2005** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	217.386,57 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	22.971,35 €
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	6.897,11 €	abziehbare Vorsteuern	-42.705,94 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				19.734,59 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber ist im Bereich des YZGewerbes tätig. Über das Vermögen des Berufungswerbers wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 5. September 2005 das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde nach vorhergehendem Zwangsausgleich (17. Mai 2005) mit 8. Juli 2005 aufgehoben.

2. Am 31. Jänner 2005 wurde zwischen dem Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Berufungswerbers und der Firma Z KG ein **Kaufvertrag** abgeschlossen, womit die im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Liegenschaften Grundbuch 123 im Gesamtausmaß von 5.101m² an die Firma Z KG verkauft wurden. Das Grundstück EZ xxx im Ausmaß von 2.080m² verblieb im Eigentum des Berufungswerbers.

Weiters wurde ein **Dienstbarkeitsvertrag** (ebenfalls vom **31. Jänner 2005**) mit folgendem wesentlichen Inhalt abgeschlossen:

„Die Z. beabsichtigt, auf dem Kaufobjekte unter anderem eine Tiefgarage zu errichten. Nach dem einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden, Lageplan soll diese Tiefgarage ca. 212m² unter das im Eigentume des Herrn Bw stehende Restgrundstück yyy ragen. Auf dieser im Plan ... dunkelgelb angelegten Teilfläche (Dienstbarkeitsfläche) sollen PKW-Abstellplätze und eine Stütze sowie die Begrenzungsmauer für die Tiefgarage der Z. von dieser errichtet werden. Diese Tiefgarage ist baulich so auszuführen, dass Herr Bw sein Grundstück yyy oberhalb der Tiefgarage unbeschränkt nutzen und oberhalb der Tiefgarage auf dem Grundstück yyy ein zweigeschossiges Gebäude errichten kann. Das Niveau der Decke der Tiefgarage ist so anzulegen, dass der in der Beilage A als Dienstbarkeitsfläche bezeichnete und der bis zum Gebäude anschließende Bereich oberirdisch als Zufahrt für Herrn Bw von der xStraße zum Grundstück yyy verwendet werden kann. Die Z. wird in diesem Bereich auf ihre Kosten nach Wunsch des Herrn Bw eine Asphalt- oder Betondecke anbringen.“

Herr Bw erteilt seine Zustimmung zur teilweisen Errichtung dieser Tiefgarage auf seinem Grundstücke yyy und wird diese Zustimmung auch im baubehördlichen Verfahren erklären. Er verpflichtet sich zur Duldung der diesbezüglichen Baumaßnahmen, welche unter möglichster Schonung seines Restgrundstückes yyy erfolgen werden. Die in Beilage A mit den Nummern 1 bis 6 bezeichneten KFZ-Abstellplätze werden Herrn Bw und dessen Rechtsnachfolgern im Eigentume der Liegenschaft EZ sss zur immerwährenden unentgeltlichen Benutzung zur Verfügung gestellt. Herrn Bw ist es gestattet, auf seine Kosten in dem in Beilage A mit den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Bereich eine Zufahrt in einer Breite bis zu 7,50 m zu einem im Anschluss an die Tiefgarage der Z. von Herrn Bw auf dessen Kosten auf dem Grundstücke yyy allenfalls zu errichtenden Tiefgaragen- oder Kellerraum herzustellen.“

Herr RA Dr. AB als Masseverwalter im Konkurse über das Vermögen des Herrn Bw, räumt hiemit mit Wirkung für diesen und dessen Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstücks yyy EZ sss der Z. und

deren Rechtsnachfolgern im Eigentum des Grundstückes EZaa die Dienstbarkeit der immerwährenden Duldung der Errichtung und des Betriebes einer Tiefgarage auf dem im Lageplan Beilage A als Dienstbarkeitsfläche bezeichneten Teil des Grundstückes yyy Grundbuch AA ein und erteilt hiemit seine ausdrückliche Einwilligung zur erstrangigen Einverleibung dieser Dienstbarkeit im Sinne dieses Vertragspunktes ob EZsss zugunsten der für das Grundstück EZaa neu zu eröffnenden Liegenschaft. Die Z. nimmt die Einräumung dieser Dienstbarkeit hiemit vertraglich an.

Die Z. räumt für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstückes EZaa Herrn RA Dr. AB als Masseverwalter im Konkurs des Herrn Bw, für diesen und dessen Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstückes yyy EZsss die Dienstbarkeit der immerwährenden unentgeltlichen Nutzung der in Beilage A mit den Nummern 1 bis 6 eingezeichneten KFZ-Abstellplätze sowie des Zuganges und der Zufahrt von der öffentlichen Straße durch die Tiefgarage zu diesen KFZ-Abstellplätzen 1 bis 6 sowie zu einem im Anschluss an die KFZ-Abstellplätze 1 bis 3 von Herrn Bw oder dessen Rechtsnachfolgern im Eigentum des Grundstückes yyy allenfalls zu errichtenden Tiefgaragen oder Kellerraum ein und erteilt hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung zur erstrangigen Einverleibung dieser Dienstbarkeit im Sinne dieses Vertragspunktes ob Grundstück EZaa zugunsten des Grundstückes yyy EZsss . Herr RA Dr. AB als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Herrn Bw, nimmt hiemit die Einräumung dieser Dienstbarkeit für Herrn Bw vertragsmäßig an.

Als Entgelt für die Einräumung der Duldung der Errichtung und des Betriebes einer Tiefgarage auf dem Grundstück yyy zugunsten des Grundstückes ppp wird ein einmaliger angemessener Betrag von **€ 180.000,00** vereinbart, welcher dem achtzehnfachen Jahresbetrag (immerwährende Nutzung laut Bewertungsgesetz) von € 10.000,00 entspricht. Als Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit der Nutzung der 6 PKW-Abstellplätze und der Zu- und der Abfahrt durch die Tiefgarage auf ppp zugunsten des Grundstückes yyy wird ein einmaliger angemessener Betrag von **€ 48.000,00** vereinbart, welcher dem achtzehnfachen Jahresbetrag (immerwährende Nutzung laut Bewertungsgesetz) von € 2.500,00 entspricht. Als Ersatz für die derzeit bestehende Zufahrt vom Grundstück ddd zum Grundstück yyy räumt die Z. Herrn RA Dr. AB als Masseverwalter über das Vermögen des Herrn Bw, für diesen und dessen Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstückes yyy die immerwährende und unentgeltliche Dienstbarkeit des Zuganges und der Zufahrt mit Fahrzeugen aller Art im an die Mauergasse anschließenden Bereich der Grundstücke ppp und eee zum Grundstück yyy Grundbuch AA laut dem einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Plan vom 07.12.2004 ein und erteilt hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung zur erstrangigen Einverleibung dieser Dienstbarkeit ob der für die Grundstücke ppp und eee neu zu eröffnenden Liegenschaft zu Gunsten des Grundstücks yyy EZsss im Sinne dieses Vertragspunktes..... Aus der **Verrechnung der Entgelte** der zugunsten des Grundstückes ppp (Z.) begründeten Dienstbarkeit der Duldung der Errichtung und Betriebes der Tiefgarage iHv € 180.000,00 mit der zugunsten des Grundstückes yyy begründeten Dienstbarkeit der Nutzung der 6 PKW-Abstellplätze und des Zuganges und der Zufahrt durch die Tiefgarage im Betrage von € 48.000,00 ergibt sich zugunsten des Herrn Bw ein Betrag von **€ 132.000,00....."**

3. In der **Umsatzsteuererklärung 2005** wurde ein Dienstbarkeitsentgelt iHv 132.000,- € gemäß § 6 Abs 1 Z 9 UStG 1994 (Grundstücksumsätze) als unecht steuerfrei behandelt. Nach Ansicht des Berufungswerbers (siehe Beilage zur Erklärung), würden Kaufvertrag und Dienstbarkeitsvertrag eine unteilbare Einheit darstellen. Nach Rz 775 UStR gehöre zu einem Grundstück auch das Zugehör. Darunter verstehe man u.a. Sachen des Grundeigentümers, die dem fortdauernden Gebrauch der Hauptsache gewidmet seien, weshalb das Dienstbarkeitsentgelt unter die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 9 UStG 1994 falle.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wurde zunächst mit Bescheid vom **2. April 2007 erklärungsgemäß** veranlagt.

4. Im **ergänzenden Schriftsatz vom 5. Februar 2008** vertrat der Berufungswerber die Auffassung, dass die Vereinbarung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Einräumung eines Baurechts gleichzusetzen sei, welches steuerfrei sei.

5. Nach Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO, erließ das Finanzamt am **1. April 2008** einen **neuen Sachbescheid** und unterwarf das (saldierte) Dienstbarkeitsentgelt in Höhe von 132.000,- € mit der Begründung der Umsatzsteuer, dass der Dienstbarkeitsvertrag nicht der Einräumung eines Baurechts gleichzusetzen sei. Der Anteil des Kaufpreises der auf die Nutzung der Garage zu Garagierungszwecken entfällt, sei der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz zu unterwerfen. § 6 Abs 16 UStG 1994 spreche von einer Vermietung und nenne in Klammer noch den Begriff der Nutzungsüberlassung. Auf eine Nutzungsüberlassung zum Zwecke der Garagierung laufe dieser Vertrag voll und ganz hinaus und sei somit unter den Begriff der oben angeführten Norm zu subsumieren.

6. In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 29. April 2008** wies der Berufungswerber darauf hin, dass es zwar richtig sei, dass auf dem vom Dienstbarkeitsvertrag umfassten Grundstücksteil eine Tiefgarage errichtet werden solle, doch räume der Berufungswerber in diesem Dienstbarkeitsvertrag lediglich die Errichtung einer unterirdischen Garage auf einem relativ kleinen Teil des Grundstückes ein. Konkret sei daher die Dienstbarkeitsvereinbarung nicht auf die Garagierung von Fahrzeugen, sondern auf die Bauführung zur Errichtung eines Bauwerks ausgerichtet. Eine solche Dienstbarkeit unterliege aber den allgemeinen Regeln des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 und sei daher umsatzsteuerfrei zu behandeln.

Es liege jedenfalls ein gemischter Vertrag vor, bei dem die Merkmale einer Vermietung gegenüber den für einen Baurechtsvertrag typischen Merkmalen stark in den Hintergrund treten würden, weshalb der vorliegende Vertrag umsatzsteuerlich wie der Verkauf eines Baurechts zu behandeln sei.

Darüber hinaus sei die Behörde im angefochtenen Bescheid von einer Belastung mit Umsatzsteuer in Höhe von 20 % auf den gezahlten Preis von 132.000,- € ausgegangen. Dabei werde aber übersehen, dass das Dienstbarkeitsentgelt einen Bruttopreis darstelle und die Umsatzsteuer aus dem Betrag von 132.000,- € herauszurechnen sei. Insgesamt ergebe sich damit bei einem Bruttopreis von 132.000,- € eine Umsatzsteuerbelastung von nur 22.000,- € (20 % von 110.000,- € netto).

7. Die Berufung wurde sodann der Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Festgestellter Sachverhalt:

Dem vorliegenden Dienstbarkeitsvertrag vom 31. Jänner 2005 zwischen dem Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Berufungswerbers und der Firma Z KG bzw aus den Grundbuchsauzügen zu EZ sss., Grundbuch AA. ist zu entnehmen, dass mit diesem Titel insgesamt **drei (Grund-) Dienstbarkeiten** begründet und verbüchert wurden:

1) EZ ooo, Z KG als servitutsbelastete Eigentümerin: Einräumung der Dienstbarkeit der Duldung des Zuganges und der Zufahrt gemäß Pkt. III des Vertrages hinsichtlich der Grundstücke ppp und eee zu Gunsten des Eigentümers des (herrschenden) Grundstückes yyy in EZ sss;. Hiefür wurde **kein Entgelt** vereinbart.

2) EZ ooo, Z KG als servitutsbelastete Eigentümerin: Einräumung der Dienstbarkeit der Duldung der immerwährenden unentgeltlichen Nutzung der mit den Nummern eins bis sechs gekennzeichneten Kfz-Abstellplätze sowie des Zuganges und der Abfahrt und Zufahrt durch die Tiefgarage zu diesen Abstellplätzen sowie zu einem im Anschluss an die Abstellplätze eins bis drei vom Berufungswerber allenfalls zu errichtenden Tiefgaragen- oder Kellerraumes gemäß Pkt. II des Vertrages hinsichtlich des Grundstückes ppp zu Gunsten des Eigentümers des (herrschenden) Grundstückes yyy in EZ sss;. Als **Entgelt** dafür wurde ein einmaliger Betrag von **48.000,-- €** vereinbart.

3) EZ sss;, Berufungswerber als servitutsbelasteter Eigentümer: Einräumung der Dienstbarkeit der immerwährenden Duldung der Errichtung und des Betriebes einer Tiefgarage gemäß Pkt. II des Vertrages auf Grundstück yyy zu Gunsten des Eigentümers des (herrschenden) Grundstückes ppp in EZ ooo. Als **Entgelt** dafür wurde ein Betrag von **180.000,-- €** vereinbart.

II. Rechtliche Würdigung:

1. Grundsätzliches:

Dienstbarkeiten iSd **§ 472 ABGB** sind dingliche Nutzungsrechte an einer fremden Sache, die deren Eigentümer in der Rechtsausübung beschränken, indem sie ihn zum Vorteil eines anderen zu einer **Duldung oder Unterlassung** verpflichten.

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen die Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen (**§ 3a Abs 1 UStG 1994**).

Die **Einräumung von Dienstbarkeiten an Grundstücken** wird grundsätzlich als **sonstige Leistung** behandelt, wobei die Leistung nicht in der einmaligen Rechtseinräumung, sondern im fortgesetzten Dulden besteht.

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 31. Jänner 2005 wurden insgesamt **drei unterschiedliche (Grund-) Dienstbarkeiten** begründet und verbüchert. Diese Rechtsvorgänge sind – entgegen der Ansicht des Berufungswerbers und des Finanzamtes – **umsatzsteuerlich getrennt** zu behandeln, weil verschiedene Leistungsvorgänge mit unterschiedlichen Rechtssubjekten in der Person des Leistungsempfängers bzw des leistenden Unternehmers vorliegen.

Grundsätzlich liegen in den beiden letztgenannten Fällen (die erstgenannte Dienstbarkeit wurde unentgeltlich eingeräumt) sonstige Leistungen gegen Entgelt vor, wobei der Berufungswerber im zweitgenannten Fall (lediglich) Leistungsempfänger war und die Firma Z KG leistendes Unternehmen war.

Die Frage der Besteuerung von Umsätzen kann sich daher nur auf den **letzten Fall** beziehen, bei dem der Berufungswerber iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 als Unternehmer eine sonstige Leistung (Duldung eines Zustandes) im Inland gegen Entgelt (180.000,- €) im Rahmen des Unternehmens ausgeführt hat. Dass die wechselseitigen Forderungen schlussendlich zur Vereinfachung der Verrechnung saldiert wurden, ändert nichts an deren (umsatzsteuer-)rechtlichen Beurteilung.

Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen war daher um den in Abzug gebrachten Betrag von 48.000,- € zu erhöhen, sodass sich der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage nun insgesamt auf 1.263.033,84 € beläuft.

2. Grundstücksumsatz oder Vermietung und Verpachtung?

Wie bereits oben festgestellt, wird die Einräumung von Dienstbarkeiten gemäß § 3a Abs 1 UStG 1994 als sonstige Leistung behandelt. Fraglich ist daher, ob diese sonstige Leistung unter den Befreiungstatbestand des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 (**Vermietung und Verpachtung**) oder – so wie der Berufungswerber vermeint – als Baurecht unter der Ziffer 9 leg.cit. (**Grundstücksumsätze**) zu subsumieren ist.

2.1. Baurecht

In der Berufungsschrift wurde eingewandt, „*dass die gegenständliche Dienstbarkeitsvereinbarung in wirtschaftlicher Betrachtung einem Baurecht gleichzusetzen ist.*“ Dem ist Folgendes zu erwidern:

Das **Baurecht** ist das durch Vertrag begründete dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs 1 BauRG). Das Baurecht wird durch Baurechtsvertrag begründet, wobei es für nicht weniger als 10 und nicht mehr als 100 Jahre bestellt werden kann (§ 3 Abs 1 BauRG). Im Gegensatz zum Recht der Dienstbarkeit (als unselbständiger Bestandteil des Grundstücks) stellt das Baurecht ein vom Grund und Boden unabhängiges und somit **eigenständiges Recht** und (veräußerbares) Verkehrsobjekt dar. Es gilt daher nach dem Gesetz als unbewegliche Sache (§ 6 Abs 1 BauRG). Das auf Grund des Baurechts errichtete Bauwerk ist Zubehör des Baurechts und ebenfalls unbeweglich. Eigentümer des zu errichtenden Bauwerks ist der Bauberechtigte, am Grundstück hat er die Rechte eines Nutznießers (§ 6 Abs 2 BauRG). Nach Erlöschen des Baurechts (also spätestens nach 100 Jahren) fällt das Gebäude an den Grundeigentümer und wird unselbständiger Teil der Liegenschaft.

Das Baurecht mag zwar in einigen Elementen, wie etwa in der Duldung der Nutzung, durchwegs mit der Dienstbarkeit vergleichbar sein, unterscheidet sich dennoch grundlegend u.a. dadurch, dass das Baurecht, als ein von der Liegenschaft getrenntes, eigenständiges Recht zu sehen ist und nur auf einen begrenzten Zeitraum erwirkt werden kann, während die Dienstbarkeit als unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft auch ein Recht auf immerwährende Nutzung begründen kann.

Dass eine wirtschaftliche Gleichsetzung zwischen Baurecht und Dienstbarkeit nicht gegeben ist, kommt auch in deren umsatzsteuerlichen Behandlung zum Tragen: Während die Einräumung einer Dienstbarkeit bei Zutreffen der Vorgaben des EuGH als Vermietung und Verpachtung (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994) angesehen werden kann, bewirkt der Grundeigentümer mit der Baurechtseinräumung einen **Grundstücksumsatz**, welcher zwar gemäß **§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994** von der Umsatzsteuer befreit ist, allerdings aber der **Grunderwerbsteuer** unterliegt (vgl *Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar*³, § 6 Tz 218).

Baurechte stehen nämlich gemäß § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleich. Das Grundstück und das Baurecht sind somit grunderwerbsteuerlich als **zwei getrennte** Grundstücke zu behandeln, womit die Begründung eines Baurechtes dem Steuertatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG unterliegt, was für den vorliegenden Fall eine (grunderwerb-)steuerliche Erfassung bedeutet hätte.

Für das Vorliegen einer Baurechtseinräumung ergeben sich aus dem Sachverhalt keine Anhaltspunkte und ist daher zu verneinen.

2.2. Vermietung und Verpachtung

Gemäß **§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994** sind steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 dann als steuerfrei zu behandeln, wenn es sich bei diesen Umsätzen u.a. um die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** und von Berechtigungen handelt, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (sogenannte „**grundstücksgleiche Rechte**“).

2.2.1. Grundstücksgleiches Recht oder Bestandteil des Grundstücks?

Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei der gegenständlichen Grunddienstbarkeit um ein **grundstücksgleiches Recht** oder um einen **Bestandteil des Grundstücks** handelt, ist zunächst Folgendes zu bemerken:

Dienstbarkeiten, die (wie hier zutreffend) mit dem Besitz an einer bestimmten Liegenschaft verbunden sind (Grunddienstbarkeiten), sind Rechte, die Bestandteile des Grundstücks sind und daher unter den Grundstücksbegriff fallen. Demgegenüber sollen mit dem erweiternden Tatbestand der „grundstücksgleichen Rechte“ gerade solche Rechte erfasst werden, die eben nicht Bestandteil des Grundstückes sind (wie etwa Mineralgewinnungsrechte).

Die in Streit stehende Dienstbarkeit ist als **Bestandteil des Grundstückes** und nicht als grundstücksgleiches Recht zu beurteilen, weshalb es sich auch erübrigkt, auf die in Schrifttum und Lehre vorherrschende Uneinigkeit, bezüglich der Frage, ob der Grundstücksbegriff des Gemeinschaftsrechts auch grundstücksgleiche Rechte umfasst, näher einzugehen.

2.2.2. Dienstbarkeit als Vermietung und Verpachtung?

In einem nächsten Schritt ist zu hinterfragen, ob die Einräumung einer Grunddienstbarkeit als **Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes** unter den Tatbestand des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 zu subsumieren ist.

Während der VwGH zur Rechtslage des UStG 1972 unter Anführung zivilrechtlicher Gründe noch die Auffassung vertrat, eine Dienstbarkeit sei grundsätzlich nicht unter den Begriff der

Vermietung und Verpachtung zu subsumieren, sind im Geltungsbereich des UStG 1994 zur Auslegung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung“ die Vorschriften der MwStSystRL und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen.

Hiezu normiert **Artikel 135 Abs 1 lit I der MwStSystRL** (vormals Artikel 13 der 6. Richtlinie), dass die Mitgliedstaaten die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken befreien. Der Wortlaut dieser Bestimmung gibt allerdings keinen Aufschluss über die Bedeutung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, weshalb auf die Judikatur des EuGH zurückzugreifen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH stellen die in der MwStSystRL vorgesehenen Befreiungen (u.a. für die Vermietung von Grundstücken) eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar, die eine unionsrechtliche Definition erfordern. Das grundlegende Merkmal einer Grundstücksvermietung sieht der EuGH darin, dass der Vermieter dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH C-451/06, Rs. „*Walderdorff*“; C-326/99, Rs. „*Stichting Goed Wonen*“; C-275/01, Rs. „*Sinclair Collis Ltd.*“; VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109).

Diesem Begriffsverständnis liegt im Wesentlichen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, was sich auch daran zeigt, dass der EuGH mehrmals ausdrücklich betont hat, dass der Vermietungsbegriff des Unionsrechts nicht auf die Zivilrechtsordnungen der Mitgliedstaaten verweist. Die Auslegung des Begriffes Vermietung und Verpachtung von Grundstücken kann daher nicht von der Auslegung abhängen, die im Zivilrecht eines Mitgliedstaates gegeben wird (EuGH 16.01.2003, Rs „*Maierhofer*“, C-315/00, RdNr 26).

Dass der Ausdruck „Vermietung und Verpachtung“ unionsrechtlich weiter zu sehen ist, als die entsprechenden Begriffe der einzelnen nationalen Rechtsordnungen und daher auch dingliche Rechte unter diesen Begriff fallen können, stellte der EuGH bereits in der Rs. „*Stichting Goed Wonen*“; C-275/01 fest. Demnach ist die Begründung – für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung – eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, grundsätzlich der Vermietung von Grundstücken gleichgestellt.

Für die Frage, wie ein steuerbarer Umsatz einzuordnen ist, ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände anzustellen, unter denen der Umsatz erfolgt (EuGH C-275/01, Rs. „*Sinclair Collis Ltd.*“, RdNr. 26). Der EuGH hat in seinen Urteilen auch mehrfach darauf hingewiesen, dass der Umsatz aus der Vermietung eines Grundstückes normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit darstellt, die allein an den Zeitablauf gebunden ist und nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt und sich deshalb von anderen Tätigkeiten unterscheidet,

die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert werden. Entscheidend ist daher das Wesen des Umsatzes.

Unter diesen Gesichtspunkten ist somit zu prüfen, ob die vorliegende Nutzungsüberlassung – entsprechend dem unionsrechtlichen Begriffsverständnis - unter den Begriff „Vermietung und Verpachtung“ zu subsumieren ist. Voraussetzung dafür ist, dass der Firma Z; als Servitutsberechtige auf Grund der Dienstbarkeitsvereinbarung das Recht eingeräumt wurde, die Grundfläche (das zivilrechtliche Grundeigentum erstreckt sich nach hA grundsätzlich auch auf den Untergrund unter einer Liegenschaft) auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung so in Besitz zu nehmen, als ob sie deren Eigentümerin wäre, bzw dass sie wie eine Eigentümerin Unbefugte von der Nutzung ausschließen kann.

Im gegenständlichen Fall erstreckt sich das dingliche Recht der Dienstbarkeit auf eine entgeltliche, immerwährende (passive) Nutzungsüberlassung von einem unter der Erdoberfläche gelegenen Teil des Grundstückes, welche zu keiner signifikanten Wertschöpfung führt. Diese Umstände würden grundsätzlich der Definition des Gerichtshofes entsprechen. Fraglich ist jedoch, ob auch eine **Ausschließlichkeit der Nutzungseinräumung** vorliegt.

In der Rs „*Walderdorff*“ (C-451/06) wurde dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren abgeschlossenen Pachtvertrages durch den Eigentümer des Grundstückes, auf welchem sich die Wasserfläche, für die die Berechtigung eingeräumt wurde befindet, durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche eine „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ darstellt.

Dies wurde vom Gerichtshof mit der Begründung verneint, weil im vorgelegten Fall eines der Elemente der Definition des gemeinschaftsrechtlichen Begriffes der Vermietung und Verpachtung fehlte und zwar das Recht der Ausschließlichkeit der Besitzennahme gleich einem Eigentümer. Die Eigentümerin des Grundstückes hatte sich nämlich das Recht vorbehalten, in diesen Gewässern zu fischen und jeden Tag einem Gast zu erlauben, dort zu fischen. Damit wurde dem Fischereiverein als Pächter nicht das Recht zugesprochen, das betreffende Grundstück ausschließlich in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. In diesem Urteil betonte der EuGH neuerlich, dass eine der Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerbefreiten Grundstücksvermietung ist, dass dem Mieter das Recht übertragen wird, alle Personen **einschließlich des Eigentümers** von der Nutzung des Gebäudes auszuschließen.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist daher fraglich, ob im vorliegenden Sachverhalt diese Ausschließlichkeit durch uneingeschränkte Verfügungsmacht auch tatsächlich gegeben ist, denn wie aus dem vorliegenden Plan ersichtlich, wurden dem Berufungswerber auf der durch Dienstbarkeit eingeräumten Fläche sechs Parkplätze - ebenfalls mittels Einräumung einer Dienstbarkeit – zur immerwährenden Nutzung zugeteilt.

Nach Ansicht der Referentin ist diese Ausschließlichkeit jedoch zu bejahen, weil zwischen Nutzung der Liegenschaft einerseits und Nutzung der Tiefgarage andererseits zu differenzieren ist. Mit Einräumung der Dienstbarkeit zur Duldung des Baus einer Tiefgarage hat der Berufungswerber nämlich zweifelsfrei sein Recht verloren, diesen (unterirdischen) Teil der Liegenschaft selbst (baulich) nutzen oder es anderen zu gestatten. Damit wurde die ausschließliche Nutzungsberechtigung am Grundstück gleich einem Eigentümer dem Servitutsberechtigten übertragen.

Die gegenständlichen Parkplätze befinden sich hingegen in der Tiefgarage, welche als Superädifikat **nicht** Zugehör des Grundstücks geworden ist, sondern als selbständiges Bauwerk (auf bzw unter fremdem Grund) zu beurteilen ist, das sich im Eigentum des Bauführers, somit der Firma Z; befindet. Die Einräumung der Nutzung der Parkplätze durch den Berufungswerber ist als ein eigenständiges Rechtsgeschäft zu sehen, welches nichts an der dem Servitutsberechtigten übertragenen ausschließlichen Nutzungseinräumung ändert.

Die vorliegende Dienstbarkeitseinräumung ist somit als Vermietung und Verpachtung iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 zu beurteilen.

2.2.3. Abstellen von Fahrzeugen

Schließlich ist zu hinterfragen, ob § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994, vorletzter Teilstrich, zur Anwendung gelangt. Demnach ist die „**Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art**“ nicht von der Umsatzsteuer befreit. Das Finanzamt bejahte die Subsumtion unter diese Bestimmung mit der Begründung, dass der in Streit stehende Dienstbarkeitsvertrag voll und ganz auf eine Nutzungsüberlassung zum Zwecke der Garagierung hinauslaufe.

Dieser Ansicht kann sich die Referentin nicht anschließen, weil sich der gegenständliche Dienstbarkeitsvertrag ausschließlich auf den Zweck der Nutzungsüberlassung des Grundstückes zum **Bau** einer Tiefgarage bezieht, welche als Superädifikat mit dinglicher Wirkung der Firma Z; zuzurechnen ist und nicht auf die Nutzungsüberlassung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen. Gegenstand des Leistungsaustausches ist folglich nicht die Überlassung einer Tiefgarage, sondern die Einräumung einer Dienstbarkeit, die den Berufungswerber in seiner Rechtsausübung beschränkt. Die Nutzungsüberlassung von

Räumlichkeiten für Zwecke der Garagierung von Fahrzeugen ist vielmehr Leistungsgegenstand zwischen der Firma Z; und ihren Kunden, sodass diese Ausnahmebestimmung nicht tatbestandsmäßig für den vorliegenden Sachverhalt ist.

Auch die Finanzverwaltung vertritt hinsichtlich der Frage, ob eine Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, wenn sich ein Bestandsvertrag auf ein unbebautes Grundstück bezieht und der Bestandnehmer selbst – etwa in der Rechtsform eines Superädifikats – ein Wohngebäude errichtet, die Ansicht, dass es sich hiebei um die Nutzungsüberlassung eines Grundstückes handelt, das **nicht zu Wohnzwecken** dient. Das Wohngebäude sei daher in diesem Fall nicht Gegenstand des Leistungsaustausches, weshalb auch nicht der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelange (UStR Rz 1188; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 10 Abs 2 Z 4, Anm 21).

3. Zusammenfassung

Die gegenständliche Dienstbarkeitseinräumung war als steuerbare sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 iVm § 3a Abs 1 UStG 1994 zu beurteilen. Der daraus resultierende Umsatz im Betrag von 180.000,- € fällt tatbestandsmäßig in den Anwendungsbereich des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 (Vermietung und Verpachtung) und war somit als unecht steuerfrei zu behandeln.

Die in Folge der Saldierung der Dienstbarkeitsentgelte entstandene Verminderung der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen war im Ausmaß von 48.000,- € zu korrigieren.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. März 2011