

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz , über die Beschwerde vom 28.08.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 09.07.2014, betreffend Umsatzsteuer 10-12/2013 und Umsatzsteuer 1-4/2013 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Es erfolgt keine detaillierte Wiedergabe des verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, da der entscheidungsrelevante Sachverhalt unstrittig ist. Strittig ist alleine die Rechtsfrage, ob im Fall einer Verschmelzung der mietenden Gesellschaft in eine aufnehmende Gesellschaft, die bisher nicht Partei des gegenständlichen Mietverhältnisses war, ein neues Mietverhältnis im Sinn des § 28 Abs. 38 UStG 1994 vorliegt. Fraglich ist somit, ob auf die Fortsetzung des ursprünglichen Mietverhältnisses durch den Gesamtrechtsnachfolger des bisherigen Mieters (die aufnehmende Gesellschaft) oder auf die Unternehmeridentität des Mieters vor bzw. nach der Verschmelzung für die Beurteilung des Vorliegens eines neuen Mietverhältnisses iSd 1. StabG 2012 abzustellen ist.

Hinzuweisen ist im Zusammenhang mit dem bisherigen Verfahrensgang allenfalls darauf, dass gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO das Unterbleiben des Erlasses einer Beschwerdevorentscheidung beantragt wurde und der ursprüngliche Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 4.6.2018 zurückgezogen wurde. Ergänzend wird festgehalten, dass seitens der Amtspartei dem Richter telefonisch

am 20.3.2018 mitgeteilt wurde, dass zur hier strittigen Rechtsfrage nur auf die Aussagen der UStRI 2000 in der Rz 899c verwiesen werde und eine weitere Stellungnahme dazu nicht mehr erfolgen werde.

### **Entscheidungsrelevanter unstrittiger Sachverhalt (mit Schreiben der Bf vom 10.12.2013 dem Finanzamt so auch offengelegt)**

Im Jahr 2011 wurde der ursprüngliche Mieterin (in der Folge: ursprüngliche Mieterin) vertraglich ein Teil des Gebäudes vermietet. Die Vermietung erfolgte durch die Vermieterin (in der Folge: Vermieterin), welche zum umsatzsteuerlichen Organkreis der XXAG gehört.

Der Vermieter ist nicht Errichter des Gebäudes, sodass das sog. Errichterprivileg nicht greift und der tatsächliche Errichter gehört nicht zum Organkreis der XXAG (schriftliche Auskunft der Bf vom 23.2.2018). Die Vermietung erfolgte gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig (Option zur steuerpflichtigen Behandlung durch den Vermieter).

Mit Verschmelzungsvertrag vom 9/2013 (Eintragung im Firmenbuch am 10/2013) wurde die ursprüngliche Mieterin auf die Nachfolge-Mieterin (in der Folge: Nachfolge-Mieterin) verschmolzen. Diese Nachfolge-Mieterin ist eine Organgesellschaft der Organträgerin Bf (in der Folge: Bf). Der Umfang der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze der Bf ist geringer als 95%. Gleichermaßen gilt für die Nachfolge-Mieterin.

Zudem ist zu beachten, dass es auf Mieterseite auch Veränderungen hinsichtlich der bestehenden Organschaftsverhältnisse gab. Die Bf war bis 9/2013 Organträgerin der Organgesellschaft ursprüngliche Mieterin und ab 10/2013 der Organgesellschaft Nachfolge-Mieterin.

Durch das Stabilitätsgesetz 2012 erfolgte eine Einschränkung der Möglichkeit hinsichtlich der Vermietung von Geschäftsräumen zur Steuerpflicht zu optieren, wenn -im Fall des hier gegebenen Nichtgreifens des Errichterprivilegs- nach dem 31.8.2012 ein neues Mietverhältnis begründet wird.

Da seitens der Mietparteien die Ansicht vertreten wird, dass aufgrund der infolge der Verschmelzung eingetretenen zivil- und abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge kein neues Mietverhältnis vorliege sondern dieses nahtlos fortgesetzt werde, wurde die Vermietungsleistung der Nachfolge-Mieterin weiterhin mit Umsatzsteuer fakturiert, welche die Organträgerin der Nachfolge-Mieterin (=Bf) anteilig auf Basis des Vorsteuerschlüssels als Vorsteuer abzog.

Das Finanzamt vertrat wie in den UStRI 2000 (Rz 899c) dazu vorgeschrieben die Ansicht, dass aufgrund mangelnder Unternehmeridentität auf der Mieterseite ein neues Mietverhältnis, welches nach dem 31.8.2012 begründet worden sei, vorliege. Die ursprüngliche Mieterin sei aufgrund der Verschmelzung untergegangen und mit der Nachfolge-Mieterin sei sodann nach dem Stichtag des 1. StabG 2012 ein neues Mietverhältnis begründet worden. Da sowohl die ursprüngliche Mieterin als auch die Nachfolge-Mieterin den Mietgegenstand für unecht befreite Umsätze (ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzuges) verwende, stehe aufgrund der Neuregelung durch das Stabilitätsgesetz 2012 die Optionsmöglichkeit nicht mehr zu und das Grundstück hätte

steuerfrei vermietet werden müssen. Die für die Vermietung ausgewiesene Umsatzsteuer werde daher nur aufgrund der Rechnungslegung geschuldet und eine derartige Steuer dürfe nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen dieser Feststellung wirken sich bei den jeweiligen Organträgerinnen aus. Aus diesem Grund wurde der vorgenommene Vorsteuerabzug bei der Bf um folgende Beträge gekürzt:

Vorsteuerkürzung mit Bescheiden vom 9.7.2014: Für die Monate 10/2013 bis 2/2014 um je € 6.268,77 und in den Monaten 3 und 4/2014 um je € 6.385,99, somit in Summe für 10-12/2013 um € 18.806,31 und im Zeitraum 1-4/2014 um € 25.309,52.

Das Finanzamt hat sich im Rahmen seiner gegenständlichen Feststellungen nicht auf die Argumentation gestützt, dass nach Rz 899c der UstRI 2000 auch bei einem Wechsel innerhalb der Organschaft auf der Mieterseite die Unternehmeridentität des Mieters nicht fortbestehe, wenn in der Organschaft die Organgesellschaft wechsle.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist am 1.9.2014 eine **Beschwerde** mit einer ausführlichen Darstellung des relevanten Sachverhaltes und umfangreichen rechtlichen Begründungen eingebracht.

Im Wesentlichen wird rechtlich ausgeführt, dass aufgrund der erfolgten Verschmelzung iSd Art. I UmgrStG eine zivilrechtliche Universalsukzession (§ 96 Abs. 1 Z 1 GmbHG) vorliege und infolge der Spezialnorm des § 6 Abs. 4 UmgrStG die Nachfolge-Mieterin in die Rechtsstellung der ursprünglichen Mieterin eingetreten sei. Weiters werden sehr viele Judikate und Literaturstellen zur Untermauerung der Rechtsansicht der Bf zitiert. Soweit diese nach dem Studium durch den Richter als relevant für die Entscheidungsfindung anzusehen sind, werden diese zur Vermeidung von Doppeldarstellungen im Rahmen der Darstellung der Rechtsgrundlagen und der rechtlichen Würdigung in diesem Erkenntnis angeführt. Im Ergebnis sei jedenfalls, da das Gesetz auf ein neues Mietverhältnis abstelle, festzuhalten, dass nach sämtlichen Aussagen in der Literatur das Vorliegen eines neuen Mietverhältnisses bei Gesamtrechtsnachfolge nach den maßgeblichen bestandrechtlichen Vorschriften zu verneinen sei. Für die Ansicht der Finanzverwaltung finde sich auch keine fundierte Begründung.

Weiters wird in der Beschwerde (vorbeugend) auch auf die möglicherweise noch erfolgende Argumentation der mangelnden Unternehmeridentität bei einem Wechsel innerhalb der Organschaft eingegangen. Nach der in der Beschwerde vertretenen Ansicht würde im Fall der Involvierung einer Organschaft die Unternehmeridentität immer nach dem nach Außen auftretenden und umsatzsteuerlich einzigen Unternehmer, nämlich dem Organträger, gewährleistet sein. Überdies sei auch hier zu bedenken, dass die Nachfolge-Mieterin unmittelbar in die Rechtsstellung der ursprünglichen Mieterin eintrete und somit die ursprüngliche Organschaft nahtlos fortgesetzt werde. Auch diese Ansicht der Finanzverwaltung zur wechselnden Unternehmeridentität bei einem Wechsel innerhalb einer Organschaft werde von der Fachwelt abgelehnt.

Aus den Beilagen zur Beschwerde ist ersichtlich, dass die Verschmelzung der ursprünglichen Mieterin auf die Bf Teil eines größeren Umgründungs- und Strukturierungsvorganges war. Diese Vorgänge (mehrere Einbringungen und

Verschmelzungen iSd UmgrStG) wurden in Ihrer Gesamtheit auch dem Finanzamt mit einem Schreiben vom 25.9.2013 mitgeteilt.

## Beweiswürdigung

Wie bereits ausgeführt ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt unstrittig und wird auch im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 19.11.2014 im Wesentlichen so dargestellt. Auch dem Beschwerdevorbringen zum Sachverhalt wurde seitens des Finanzamtes in keinem Punkt widersprochen.

## Rechtsgrundlagen

§ 6 Abs. 2 letzter Absatz UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 lautet: Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

§ 28 Abs. 38 UStG 1994 ordnet hinsichtlich des Inkrafttretens der Einschränkung der Optionsmöglichkeit an: § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 **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, sowie hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 17 auf Wohnungseigentum, das nach dem 31. August 2012 erworben wird. Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ist nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die ihn zum Bezug einer Beihilfe nach § 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes, BGBl. Nr. 746/1996, berechtigen.

Nach den EB zu dieser Gesetzesänderung soll die Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken insoweit eingeschränkt werden, als dieses Recht nur mehr zusteht, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich dieser Leistungen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Diese **Regelung soll unerwünschte Gestaltungen vermeiden**. Insbesondere soll verhindert werden, dass durch die bloße Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft ungerechtfertigte umsatsteuerliche Vorteile entstehen. Zur Vermeidung von Härten sollen nach der tatsächlichen Nutzungnahme zum angeführten Stichtag bereits begonnene Mietverhältnisse nicht unter die Neuregelung fallen.

Die hier **maßgeblichen Bestimmungen der MwStSystRI** lauten:

Artikel 131: Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.

Artikel 135 (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

.....  
I) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

(2) Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I ausgeschlossen: a) Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind; b) Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen; c) Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen; d) Vermietung von Schließfächern. Die **Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I** vorsehen.

Artikel 137 (1) Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei folgenden Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden:

.....  
d) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 fest. Die Mitgliedstaaten können den Umfang dieses Wahlrechts einschränken.

Wie dem **Urteil des EuGH vom 12.1.2006 in der Rs C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg**, entnommen werden kann, entspricht die Einschränkung des Optionsrechtes durch das 1. StabG 2012 den unionsrechtlichen Vorgaben.

Zur Organschaft führt § 2 UStG 1994 aus: Abs. 1: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Abs. 2: Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbstständig ausgeübt,

.....  
2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische, Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein

Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

Da beim Vermieter das sog. Errichterprivileg nicht zur Anwendung gelangen kann, ist zu prüfen, ob hier ein Mietverhältnis vorliegt, welches nach dem 31.8.2012 begonnen hat. In diesem Fall würde die Einschränkung der Optionsmöglichkeit, wie sie das StabG 2012 eingeführt hat, greifen und die Vermietungserlöse müssten als unecht befreit behandelt werden. Dies hätte zur Folge, dass es zu Vorsteuerkorrekturen nach § 12 Abs. 10 kommen müsste.

Bei der Beurteilung dieser Rechtsfrage sind auch die **Bestimmungen des UmgrStG** mitzudenken, nach denen die übernehmende Körperschaft als Rechtsnachfolger unmittelbar in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt.

Nach Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, 7. Auflage, § 3, (mwN) tritt infolge der Verschmelzung eine gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ein. Das gesamte Vermögen der übertragenden Körperschaft geht mit allen Rechten und Pflichten (inklusive aller Rechts- und Vertragsverhältnisse) auf die aufnehmende Gesellschaft über, diese tritt in sämtliche Rechtspositionen der übertragenden Körperschaft ein. An diese gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge knüpft auch die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge an und führt nach § 19 BAO zu einer umfassenden Kontinuität zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in materiellrechtlicher wie auch in verfahrensrechtlicher Sicht hinsichtlich aller Rechte und Pflichten voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (Verweis auf VwGH, u.a. VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0376).

Die von der Bf genannte Bestimmung des § 96 Abs. 1 GmbHG normiert, dass Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden können. Die Verschmelzung kann erfolgen

1. durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) oder
2. durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von ihnen dadurch gegründete neue Gesellschaft gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Neugründung).

Abs. 2 leg.cit.: Soweit im folgenden nichts Abweichendes bestimmt wird, sind die §§ 220 bis 233 AktG sinngemäß anzuwenden.

Auch nach VwGH vom 28.6.2016, 2013/13/0066, führt eine Verschmelzung zu einer Gesamtrechtsnachfolge (wenn auch nicht zur Fortführung einer Gruppe).

So gelten Verschmelzungen gemäß § 6 Abs. 4 UmgrStG auch als nicht umsatzsteuerbar und die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Es liegt nach Achatz/Ruppe, UStG

<sup>5</sup>, § 2 Tz 157, eine auf umsatzsteuerliche Positionen beschränkte Gesamtrechtsnachfolge ein.

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

### **Rechtliche Würdigung**

Nach Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, 7. Auflage, § 6, ist die Ansicht der Finanzverwaltung, nach der im Fall einer Verschmelzung der bisher mietenden Körperschaft auf eine andere Gesellschaft mangels Unternehmeridentität („die Immobilie wird „bewegt“) ein schädlicher Mieterwechsel vorliege, zu eng. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge in bestehende Verträge sei bei Verschmelzungen immer davon auszugehen, dass kein neues Mietverhältnis vorliege.

Art. 19 MwStSystRI unterstreicht diese Auffassung: Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

Nach UFS vom 24.4.2013, RV/0088-W/12 wird hinsichtlich der Gesamtrechtsnachfolge iRe Verschmelzung durch § 19 Abs. 1 BAO normiert, dass diese zivilrechtliche Verschmelzung uneingeschränkt auch als abgabenrechtliche Verschmelzung zu werten ist. Nach VwGH vom 19.9.2007, 2004/13/0097, gilt jedenfalls auch für die Umsatzsteuer, dass der Gesamtrechtsnachfolger in materiellrechtlicher und verfahrensrechtlicher Sicht an die Stelle seines Rechtsvorgängers tritt.

Nach Rz 4 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 versteht man unter einer Verschmelzung (Fusion, merger) im rechtlichen Sinn die Vereinigung von Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, wobei das gesamte Vermögen (einschließlich der Schulden) der übertragenden Körperschaft unter Ausschluss der Abwicklung **im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) auf die übernehmende Körperschaft übergeht** und die Rechtspersönlichkeit der übertragenden Körperschaft erlischt. Die aktienrechtlichen Verschmelzungsvorschriften gelten sinngemäß auch für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Rz 114: Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) im Rahmen von Verschmelzungen bedeutet, dass das gesamte Vermögen der übertragenden Körperschaft mit allen Rechten und Pflichten uno actu mit dem Wirksamwerden der Verschmelzung (vgl. Rz 9) übergeht. **Die übernehmende Körperschaft tritt in sämtliche Rechtspositionen der übertragenden Körperschaft ein**, unabhängig davon, ob ihr diese bekannt sind oder nicht. Die Gesamtrechtsnachfolge wirkt ipso jure und verdrängt andere privatrechtliche Regelungen der Weitergabe von Rechten und Pflichten, wodurch **die Kontinuität der Rechtsverhältnisse sichergestellt** werden soll.

Rz 115: § 225a Abs. 3 Z 1 AktG bewirkt den **Übergang sämtlicher privatrechtlicher Rechtsverhältnisse** des Rechtsvorgängers.

Bei einer gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger auch in alle Rechts- und Vertragsverhältnisse ein.

Entgegen den Aussagen in den Umgründungssteuerrichtlinien vertritt die öst.

Finanzverwaltung (UStRI 2000 Rz 899c) im gegebenen Zusammenhang eine andere Ansicht, die auch in der gegenständlichen Feststellung der Betriebsprüfung ihren Niederschlag gefunden hat. Demnach würde ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis begründen. **Dies soll mangels Unternehmeridentität auch dann gelten, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung) erfolgt.** **Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt.** Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rahmen eines Zusammenschlusses neue Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen werden, in deren Betriebsvermögen sich bereits das vermietete Grundstück befindet. Unternehmeridentität liegt auch vor bei einer Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet, sowie bei einer Abspaltung oder Abteilung, wenn das vermietete Grundstück bei der abspaltenden/abteilenden Gesellschaft verbleibt. **Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel liegt weiters vor, wenn die Änderung auf Vermieterseite innerhalb einer Organschaft stattfindet, die bei Begründung des Mietverhältnisses schon bestanden hat.** Entsteht die Organschaft erst nach Begründung des Mietverhältnisses, kann ein Vermieterwechsel nur ausgeschlossen werden, wenn sich das Mietobjekt vor Entstehung der Organschaft bereits im Betriebsvermögen des Organträgers befand. Die dargestellte Wirkung der Organschaft gilt analog für die Prüfung des Vorliegens eines Wechsels auf Mieterseite. Ebenso liegt Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel vor, wenn eine Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt und die Vermietung durch den bisherigen Eigentümer und nunmehr Fruchtgenussberechtigten erfolgt. Wird ein Mietvertrag durch einseitige Willenserklärung oder durch zweiseitige Willenseinigung verlängert, liegt kein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis vor, wenn die Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung erfolgt.

Im Ergebnis wäre nach Ansicht der Finanzverwaltung im Fall einer Verschmelzung auf der Mieterseite Unternehmeridentität nur dann gegeben, wenn die aufnehmende Gesellschaft bereits Mieter war. War dagegen die hineinverschmolzene Gesellschaft Mieter würde durch die Umgründung die Unternehmeridentität des ursprünglichen Mieters untergehen und in weiterer Folge mit der aufnehmenden Gesellschaft bzw. mit dem durch die Verschmelzung neu entstandenen Unternehmer ein neues Mietverhältnis begründet werden, sodass der Ausschluss von der Optionsmöglichkeit greifen würde.

Diese Auffassung ist nach Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 6 Rz 509c unrichtig. Geht das Mietverhältnis durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen Mieter oder Vermieter über, dann wird kein neues Mietverhältnis begonnen (s dazu ausführlich Lang, SKW 2013, 792; Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen, in Berger/Bürgler et al, § 6 Rz 474/3). Vielmehr wird das bestehende Mietverhältnis vom Rechtsnachfolger fortgeführt (aA Melhardt/Reinbacher, ÖStZ 2012, 181 ff).

Die hier angeführte andere Ansicht von Melhardt/Reinbacher, ÖStZ 2012, 181, führt dazu lediglich aus, dass „ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke ein neues Mietverhältnis begründe“. Warum bei einer Gesamtrechtsnachfolge ohne neue Willenseinigung ein neues Mietverhältnis vorliegen soll, wird auch hier nicht erläutert.

Kanduth/Kristen in Berger/Bürgler u.a. UStG ON § 6 Tz 515 dazu: Nach Ansicht des BMF begründet ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw Pachtverhältnis (vgl UStR 2000 Rz 899 c; vgl dazu auch Katzlinger, ÖStZ 2013/760, 413). Dies gilt nach Ansicht des BMF mangels Unternehmeridentität auch für einen Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung), außer es bleibt im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten (s näher UStR 2000 Rz 899 c; zutr krit Hendl/Pülzl, SWK 2012, 676; Wagner/Probsdorfer, VR 2012 H 12, 34; Moser, SWK 2013, 767; Lang, SWK 2013, 792 ff). Der Wechsel des Vermieters aufgrund einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (Erbschaft, Umgründung) führt entgegen der Auffassung des BMF mE zu keinem neuen Miet- oder Pachtverhältnis iSd Übergangsbestimmung (vgl Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 2012, 1174; zu Umgründungen mit Eintritt in bestehende Verträge vgl weiters Wagner/Probsdorfer, VR 2012 H 12, 34; Lang, SWK 2013, 794). Gleiches gilt mE für die unentgeltliche Übertragung der Immobilie im Wege einer Schenkung, auch wenn dadurch ein Eigenverbrauchstatbestand verwirklicht wird. Dies ergibt sich auch aus der Auslegung des BMF zur Frage des Beginns eines Mietverhältnisses, wonach die tatsächliche Innutzungnahme maßgeblich ist. Ein Vermieterwechsel mit Übergang des vor dem 1. 9. 2012 abgeschlossenen und begonnenen Mietverhältnisses kann nach dieser Interpretation (selbst wenn dieser auf entgeltlicher Basis erfolgt) keinen Anwendungsfall der Neuregelung darstellen. Nicht als Mieterwechsel bzw neu beginnendes Mietverhältnis gilt die Verlängerung eines zeitlich begrenzten Mietvertrags ohne Änderung von Vermieter und Mieter und ohne zwischenzeitliche Unterbrechung (vgl BMF-Info „FAQ – 1. Stabilitätsgesetz 2012“).

Ruppe/Achatz, geben lediglich die Ansicht der Finanzverwaltung wieder und führen dann die Kritiker dieser Ansicht an (UStG<sup>5</sup>, § 6 Tz 412).

Auch nach Kanduth-Kristen und Komarek in SWK 2012, 1167, ist der Sichtweise der Finanzverwaltung nicht zu folgen, da aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge kein neues Mietverhältnis begründet werde.

Äußerst kritisch -auch aufgrund der großen Probleme, die sich in der Praxis ergeben- sieht auch Lang in SWK 2013, 792 die Sichtweise der Finanzverwaltung. Auch

nach seiner Ansicht wird aufgrund der angeordneten Gesamtrechtsnachfolge kein neues Mietverhältnis begründet. Der Autor betont insbesondere auch, dass nach der gesetzlichen Bestimmung des § 28 Abs. 38 UStG 1994 nur auf den Beginn eines neuen Mietverhältnisses und nicht auf die Unternehmeridentität abzustellen sei. Auch im Zusammenhang mit anderen Bestimmungen (zB. Zur Vorsteuerkorrektur) ändert eine Gesamtrechtsnachfolge nichts an den wesentlichen Verhältnissen.

Nach Katzlinger in ÖStZ 2013, 413 setzt das vom Gesetz geforderte neue Mietverhältnis eine neue Willenseinigung voraus. Wenn aber der Vermieter einen Parteienwechsel nicht verhindern kann und es dazu auch keiner Zustimmung des Vermieters bedarf, könne gar kein neues Mietverhältnis im Sinn einer Willenseinigung iSd § 1094 ABGB über den Bestandgegenstand und den Bestandzins zustande kommen. Aufgrund der Formulierung des § 28 Abs. 38 UStG 1994 könne daher auch für Zwecke der Umsatzsteuer in derartigen Fällen kein neues Mietverhältnis unterstellt werden.

Ähnlich auch Bergmann/Bieber in Finanz Journal 2015, 207: Das Gesetz stellt auf den Beginn des Bestandverhältnisses und nicht auf die beteiligten Personen ab. Eine Rechtsnachfolge auf Seiten des Bestandgebers oder Bestandnehmers nach dem Stichtag muss daher unschädlich sein. Wenn ein rechtsnachfolgebedingter Vertragspartnerwechsel ohne Zustimmung des anderen Vertragspartners durch einseitige Willenserklärung oder von Gesetzes wegen stattfindet liegt kein neues Bestandverhältnis vor. Wenn aber eine zweiseitige Willensübereinstimmung vorliegt, wird ein neues Bestandverhältnis begründet. Mangels gesetzlicher Anhaltspunkte dafür kommt es nicht auf die Unternehmeridentität an, vielmehr ist vertragsbezogen auf den Beginn des Bestandverhältnisses abzustellen.

Nachdem nach dem Gesetzeswortlaut auf den Beginn eines Mietverhältnisses und somit auf das Vorliegen eines neuen zivilrechtlichen Bestandvertrages abzustellen ist, spielen nach Ansicht des Richters im gegebenem Zusammenhang die Aussagen der UStRI 2000 zur Organschaft keine Rolle. Die umsatzsteuerliche Organschaft fingiert einerseits, dass **für Zwecke der Umsatzsteuer nur ein Unternehmen** (der Organkreis), vertreten durch den Organträger, vorliegt und Innenleistungen zwischen den Mitgliedern der Organschaft unter bestimmten Voraussetzungen demgemäß nicht steuerbar sind. Ob ein neues Mietverhältnis vorliegt, ist aber nach zivilrechtlichen Kriterien zu würdigen. Würde man die seitens der UStRI 2000 vertretene Auffassung vertreten, dass die Organschaft hier von wesentlicher Bedeutung ist, müsste man überdies zu dem Ergebnis kommen, dass dann eigentlich ja immer das Unternehmen ( der Organkreis bzw. der Organträger) Vermieter oder Mieter ist und sich die Frage der Fortsetzung der Unternehmeridentität bei einem Wechsel unter den Organgesellschaften gar nicht stellen würde.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nach nahezu allen aufliegenden Literaturmeinungen bei einer Verschmelzung die aufnehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger der verschmolzenen Gesellschaft in deren Rechte und Pflichten eintritt. Aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge wird das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fortgesetzt und, da es zudem dazu auch keiner neuerlichen Willenseinigung bedarf, wird auch kein neues Mietverhältnis begründet. Ebenso wenig führt eine im

Zuge eines Umgründungsvorganges eingetretene Änderung bei Organgesellschaften zu einem neuen Mietverhältnis. Die Inkrafttretensbestimmung des 1. StabG 2012 stellt für den Ausschluss des Optionsrechtes eindeutig auf die Begründung eines neuen Mietverhältnisses nach dem Stichtag des 1. StabG 2012 ab. Da aber ein derartiges neues Mietverhältnis nicht begründet wurde, besteht für die Vermieterin weiterhin die Möglichkeit die Vermietungsumsätze steuerpflichtig zu behandeln. Soweit diese Umsätze im Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen der Bf stehen, steht anteilig weiterhin der Vorsteuerabzug zu. Zumal seitens der Amtspartei keine stichhaltige Erläuterung der in den UStRI 2000 vertretenen Rechtsansicht vorgebracht wurde, dagegen aber die in der Literatur vertretene Ansicht überzeugend ist, schließt sich der Richter der zuletzt angeführten Ansicht an.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision war für zulässig zu erklären, da es zu der hier zu lösenden Rechtsfrage noch keine Rechtsprechung des VwGH gibt.

Linz, am 6. Juni 2018