

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 01/2018

Inhaltsverzeichnis

Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht

1. Erwartete steuerliche Änderungen durch das neue Regierungsprogramm
2. Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten auch für Unternehmensberatungs-GmbH
3. Außergewöhnliche Belastungen - Erkenntnisse aus aktuellen Entscheidungen

Immobiliensteuerrecht

4. Mietvertrag und Fremdüblichkeit (VwGH vom 14.9.2017, Ra 2015/15/0032)
5. Mietentgelt und verdeckte Ausschüttung (Kurz-Info)
6. Kurzfristiges Vermieten von Grundstücken
7. Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken (UStR 2000, Rz 2081 ff)



1. Erwartete steuerliche Änderungen durch das neue Regierungsprogramm

Das neue Regierungsprogramm für den Zeitraum **2017 bis 2022** ist rund 180 Seiten stark und umfasst sehr allgemein gehaltene Themenbereiche wie z.B. "Staat und Europa", "Zukunft und Gesellschaft" oder auch "Standort und Nachhaltigkeit". Geplante **steuerliche Änderungen** sind dabei über das gesamte Programm **verstreut**. Nachfolgend sind wesentliche Punkte dargestellt, wobei es sich erwartungsgemäß derzeit mehr um **Zielsetzungen** als um konkrete Maßnahmen handelt. Auffallend dabei ist, dass offenbar so manche **Gesetzesänderung** aus der jüngeren Vergangenheit wieder **rückgängig** gemacht werden soll.

1.1. Steuerliche Anreize im Zusammenhang mit Immobilien

Hier sind diverse Maßnahmen geplant, welche etwa die **Verkürzung des Verteilungszeitraums** auf **10 Jahre** (aktuell 15 Jahre) für **Instandsetzungsarbeiten** sowie beim begünstigten Herstelleraufwand vorsehen. Das Regierungsprogramm beinhaltet die **generelle Verkürzung von Abschreibungsdauern** für nichtbegünstigte Herstellungsaufwendungen, wobei zwischen **Sanierung** und **Neubau** unterschieden werden soll. Wohl in Anlehnung an den "Handwerkerbonus" sollen **Wohnbauerrichtungs- und Wohnraumsanierungskosten** zukünftig mit einem **Investitionsfreibetrag** gefördert werden. Um sogenannte "**Mietkauf-Modelle**" attraktiver zu gestalten, ist schließlich angedacht, den **Vorsteuerberichtigungszeitraum** von 20 auf 10 Jahre zu **verkürzen**.

1.2. "Familienbonus Plus"

Bei der steuerlichen Unterstützung für Kinder soll es zu Änderungen bzw. Vereinfachungen kommen. Der sogenannte "**Familienbonus Plus**" ist als **Abzugsbetrag** i.H.v. **1.500 € pro Kind und Jahr** ausgestaltet, welcher bis zum 18. Lebensjahr gewährt werden soll, sofern ein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht und das Kind **in Österreich** lebt. Der Familienbonus-Plus ist jedoch nicht negativsteuerfähig. Als Kompensation soll der **Kinderfreibetrag** wie auch die steuerliche Absetzbarkeit von **Kinderbetreuungskosten** zukünftig **wegfallen**.

1.3. Vereinfachung der Steuergesetze – EStG 2020

Mit dem Ziel, das österreichische Einkommensteuergesetz zu vereinfachen, sind diverse Änderungen geplant, welche in dem neuen **EStG 2020** münden sollen (derzeit gilt das EStG 1988, wenngleich vielfach novelliert). So steht die Einführung einer "**Einheitsbilanz**" im Raum, durch welche die Unterscheidung zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 Bilanzierern wegfallen soll (nur ein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich!). Geplant sind die **Reduktion** der Anzahl der **Einkunftsarten** und eine **Vereinfachung der Gewinnermittlung für Personengesellschaften**. Überdies soll die **Besteuerung rechtsformneutraler** werden. Die neue Regierung plant außerdem eine **Tarifreform** und eine Vereinfachung bei den sonstigen Bezügen durch eine einheitliche Pauschalsteuer. An der begünstigten Besteuerung des 13. und 14. Bezuges ("**Weihnachtsgeld und Urlaubsgeld**") wird sich freilich **nichts ändern**. Schließlich ist noch die **Abschaffung der kalten Progression** ein erklärtes Ziel, welches durch die automatische Anpassung der Grenzbeträge für die einzelnen Progressionsstufen auf Basis der Vorjahresinflation erreicht werden soll.

1.4. Änderungen im Unternehmenssteuerrecht

Neben dem sehr allgemein formulierten Ziel der **Senkung der Körperschaftsteuer** auf ein attraktives Niveau, das zu nachhaltigen Investitionen in Österreich beiträgt, steht in diesem Bereich auch das **Rückgängigmachen jüngster Gesetzesänderungen** im Vordergrund. Dies reicht von der Senkung des Umsatzsteuersatzes für Übernachtungen auf 10% (von 13%) bis zu einem Zurück an den Start bei der **Einlagenrückzahlung** i.S.d. § 4 Abs. 12 EStG - hier soll wieder der Zustand vor der Steuerreform 2015/16 hergestellt werden. Darüber hinaus soll es z.B. bei der **Grunderwerbsteuer** zu einer **Erhöhung des Freibetrags** bei **Unternehmensübergaben** innerhalb der Familie kommen (derzeit beträgt der Betriebsfreibetrag 900.000 €). Im **internationalen Steuerrecht** soll es schließlich zu Änderungen bei der "**digitalen Betriebsstätte**" kommen, wofür allerdings Verhandlungen auf bilateraler Ebene (Doppelbesteuerungsabkommen) oder auf EU-Ebene notwendig sein werden. Kernintention bei der digitalen Betriebsstätte ist das **Besteuerungsrecht** an Gewinnen digitaler Geschäftsmodelle **aufgrund von signifikanter digitaler Präsenz** - selbst wenn es an der physischen Präsenz des Unternehmens (in Österreich) mangelt.

1.5. Administrative Änderungen - insbesondere bei der Lohnverrechnung

Durch Zusammenlegen und **Harmonisierungen** erwartet sich die neue Regierung Vereinfachungen und **Kosteneinsparungen**. Vorgesehen sind etwa die **Harmonisierung der Beitragsgrundlagen** und die Schaffung einer einheitlichen Dienstgeberabgabe (beinhaltet dann DB, DZ, Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung sowie Kommunalsteuer). Anstelle der bisherigen Praxis, mehrere Abgabenänderungsgesetze pro Jahr (Stichwort Frühjahrs- und Herbstlegistik) zu beschließen, ist zukünftig, vergleichbar wie in Deutschland, ein **Jahressteuergesetz** vorgesehen.

1.6. Betriebsprüfung auf Antrag und Ausweitung des „Advance Ruling“

Im Sinne **höherer Rechtssicherheit** sollen Betriebsprüfungen von den Unternehmen selbst beantragt werden können. Der **Auskunftsbescheid** gem. § 118 BAO ("Advance Ruling") sorgt ja schon seit seiner Einführung für mehr Rechtssicherheit, da die steuerlichen Folgen für noch nicht verwirklichte Sachverhalte im Vorfeld mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden können. Thematisch ist nun eine inhaltliche **Ausdehnung** (neben Gruppenbesteuerung, Umgründungen und Verrechnungspreise) auf **Fragen des internationalen Steuerrechts** wie auch des **Umsatzsteuerrechts** vorgesehen. Darüber hinaus soll es zu einer schnelleren Erledigung durch die Finanzbehörden kommen.

Der **Gesetzwerdungsprozess** bleibt freilich noch **abzuwarten**. Wir werden Sie über weitere Änderungen informieren.

2. Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten auch für Unternehmensberatungs-GmbH

Normalerweise entsteht die **Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats**, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (**Sollbesteuerung**). Wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, **verschiebt** sich die **Umsatzsteuerschuld um einen Monat**. Es kann somit auch zu einer Umsatzsteuerschuld kommen, wenn die Rechnung vom Kunden noch gar nicht bezahlt ist. **Freiberufliche Unternehmer** (insbesondere Ziviltechniker, Ärzte, Rechtsanwälte, Journalisten, Dolmetscher und auch Unternehmensberater) konnten davon **abweichend** immer schon die Umsatzsteuer erst mit der Monatsvoranmeldung anlässlich des **tatsächlichen Zahlungseingangs** abführen (**Istbesteuerung**). Bei **Gesellschaften** gilt die **Istbesteuerung** ex lege dann, wenn diese **berufsrechtlich** zugelassen sind und eine **freiberufliche Tätigkeit** ausführen. Dies ist auch der Grund dafür, warum eine Wirtschaftstreuhand-GmbH oder Rechtsanwaltskanzleien in Form einer GmbH der Istbesteuerung unterliegen.

Einer Entscheidung des **VwGH** (GZ Ro 2015/15/0045 vom 28.6.2017) zufolge besteht für die **Istbesteuerung** von **Gesellschaften** aber ein **wesentlich größerer Anwendungsbereich**. Im Anlassfall wurde entgegen der Ansicht von Finanzamt und BFG entschieden, dass die **Umsätze** einer **Unternehmensberatungs-GmbH ebenfalls** der **Istbesteuerung** unterliegen. Diesen Überlegungen liegt der Grundsatz der **Neutralität des europäischen Mehrwertsteuersystems** zugrunde. Wäre nämlich der Steuerpflichtige keine Kapitalgesellschaft (hier GmbH), sondern eine **natürliche Person**, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezieht, würde ihr **grundsätzlich** die **Istbesteuerung** gemäß § 17 Abs. 1 UStG zustehen. Im Sinne der **Gleichbehandlung** soll es dann auch keinen Unterschied machen, ob die Tätigkeit einer berufsrechtlichen Regelung unterliegt (wie es beispielsweise bei Unternehmensberatung nicht der Fall ist).

Praktisch bedeutet diese Entscheidung für **freiberufliche Gesellschaften** eine **wesentliche Erleichterung**. Künftig kann die **Istbesteuerung** für sämtliche in § 22 Z 1 lit. b EStG genannten Tätigkeiten – **unabhängig**, ob der Steuerpflichtige eine **natürliche Person** oder eine **Kapitalgesellschaft** ist - angewandt werden.

3. Außergewöhnliche Belastungen - Erkenntnisse aus aktuellen Entscheidungen

Einige BFG-Entscheidungen haben sich zuletzt mit der steuerlichen Anerkennung von Ausgaben als **außergewöhnliche Belastungen** befasst:

- **Kein Kilometergeld für Fahrten zur Kur:** Werden Fahrten **vom Wohnort zum Kurhotel** mit dem **eigenen PKW** (normales Kfz und kein Behindertenfahrzeug) durchgeführt, so kann für diese Strecken **nicht** das **amtliche Kilometergeld** als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden. Es sind lediglich die **zusätzlichen Treibstoffkosten** im Sinne von behinderungsbedingten Mehraufwendungen relevant. Das **Kilometergeld** betrifft hingegen **sämtliche Fahrzeugkosten** und adressiert somit auch die Kosten für den (zeitbedingten) Wertverlust, für Versicherungen usw. Bei **außergewöhnlichen Belastungen** gibt es aber **keine Abnutzung für Absetzung** und darüber hinaus besteht das Geldflussprinzip. Aus diesen beiden Überlegungen ist der **Ansatz pauschaler Kosten**, die auch eine Abgeltung der Abnutzung beinhalten, bei außergewöhnlichen Belastungen **nicht zulässig** (BFG GZ RV/7102814/2011 vom 28.8.2017).
- **Zahlungen für Pflegeheim der Ex-Schwiegermutter:** Bei Erfüllung mehrerer recht **restriktiver Bedingungen** können Zahlungen für das **Pflegeheim der Ex-Schwiegermutter** eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn weder der Ex-Schwager, die geschiedene Gattin oder die Enkelkinder die Kosten des Pflegeheims übernehmen können und ein **Regress** gegenüber diesem Personenkreis **nicht möglich** ist. Darüber hinaus darf eine Bereicherung durch **Vermögensübertragungen** nicht stattgefunden haben (z.B. Übertragung einer Liegenschaft als Ersatz für die Pflegekosten). Vermögensübertragungen sind dabei mit ihrem Wert von den geleisteten Zahlungen für das Pflegeheim in Abzug zu bringen und **mindern die Höhe der außergewöhnlichen Belastung** (BFG GZ RV/7102417/2009 vom 18.4.2017).
- **Kein Ehegatten-Splitting zur Umgehung des Selbstbehaltes:** Im gegenständlichen Fall hatte die deutlich weniger verdienende Ehepartnerin die **Behandlungskosten** für die beiden gemeinsamen **Kinder** getragen. Die Kinder waren beim Ehemann versichert, der auch **Kostenersatz** bei der **Sozialversicherung** beantragte und bekam. Die Tragung der Behandlungskosten wurde bei der Ehepartnerin als **freiwilliges Verhalten** und **nicht als außergewöhnliche Belastung** qualifiziert. Nach Ansicht des BFG ist es ungewöhnlich und nicht durch objektivierbare außersteuerliche Motive erklärbar, dass der viel weniger verdienende Ehepartner die Kosten der Behandlung der Kinder alleine trägt (BFG GZ RV/7102661/2015 vom 6.2.2017). Dem **Ausnutzen von Einkommensunterschieden** in der Familie zur Vermeidung von zu berücksichtigenden Selbstbehalten sind daher gewisse **Grenzen gesetzt** - vor allem dann, wenn keine (alleinige) rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht.

4. Mietvertrag und Fremdüblichkeit (VwGH vom 14.9.2017, Ra 2015/15/0032)

Rechtsbeziehungen (Verträge) zwischen nahen Angehörigen können steuerrechtlich nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und **auch zwischen Fremden** unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134). Dies soll verhindern, dass nahen Angehörigen Teile des steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleidete Zahlungen zukommen, mit deren Zufluss bei diesen entweder gar keine Steuerpflicht oder eine niedrigere Progression besteht (vgl. EStR, Rz 1127).

Der **Kreis der betroffenen „nahen Angehörigen“** geht weit über die „unmittelbaren Angehörigen“ iSd § 25 BAO hinaus. Dazu zählen etwa auch nahe Angehörige von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, Stifter bzw. Begünstigte einer Privatstiftung oder Kommanditisten einer Komplementär GmbH etc. (vgl. EStR, Rz 1129).

Vereinbarungen zwischen Angehörigen müssen daher

- nach **außen ausreichend zum Ausdruck kommen** (Publizität),
- einen **eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben** und
- zwischen **Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen** werden (vgl. EStR, Rz 1130).

Die genannten Anforderungen müssen nach der Judikatur des VwGH (zB. VwGH 18.2.2008, 2006/15/0208, VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149)

- **kumulativ** und
- im **Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses** vorliegen.

Obige Kriterien erlangen vor allem im Rahmen der freien Beweiswürdigung in jenen Fällen Bedeutung, bei denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Freie Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine (eigenen) Beweisregeln gibt.

Bei **Mietverträgen** etwa sind wichtige Vertragsbestandteile der Bestandsgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich, die Höhe des Bestandszinses, etwaige Wertsicherungsklauseln, Vereinbarungen über Mieterinvestitionen, Instandhaltung und die Tragung von Betriebskosten.

Die Gestaltung einer solchen Vereinbarung war Gegenstand einer Beschwerde nach einer Außenprüfung. Der Beschwerde lag folgender **Sachverhalt** zugrunde:

Die **Gemeinde X hat einer KG**, bestehend aus dem Musikverein X als Komplementär und 3 Funktionären dieses Musikvereines als Kommanditisten, eine Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Rohbau **ein Baurecht an dieser Liegenschaft auf 100 Jahre eingeräumt**.

In weiterer Folge wurde dieser Rohbau durch die KG zu drei Mietwohnungen und einem Probelokal für den Musikverein umgebaut. Die Wohnungen wurden fremdvermietet, der Proberaum an den Musikverein. Im Zuge einer Außenprüfung der KG wurde durch die Prüferin festgehalten, dass die Wohnungsvermietung durchaus zu fremdüblichen Konditionen erfolgte, die **Vermietung an den Musikverein einem Fremdvergleich** (im Wesentlichen auf Grund einer zu geringen Miete) jedoch **nicht standhält**. Außerdem fanden „Rückflüsse“ von entrichteten Mietzahlungen von der KG an den Musikverein X statt.

Die Vermietung an den Musikverein stellt mangels Vorliegen der Fremdüblichkeit keine unternehmerische Tätigkeit dar, und es wurden die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt.

Dagegen erhob die KG Beschwerde und es wurde dieser auch durch das BFG statt gegeben.

Begründung des BFG:

Bei der Art des vermieteten Objektes ist es durchaus glaubhaft, dass die zu erwartenden Betriebskosten zunächst noch nicht absehbar gewesen sind, und die Anpassung der Miete nach einer gewissen Phase von vornherein vorgesehen war. Die ursprünglich sehr gering vereinbarte Miete steht der Annahme, dass das Probelokal dem Unternehmensbereich der KG zuzuordnen sei, daher nicht entgegen. **Das zunächst vereinbarte Mietentgelt von € 400,- monatlich** hat in etwa der Höhe der Betriebskosten entsprochen und durch eine **Erhöhung auf € 1.500,-** ist auch eine **allfällige AfA-Komponente** abgedeckt. Tatsache ist, dass die KG die vereinbarte Miete erhalten und der Umsatzsteuer unterzogen hat.

Eine Revision wurde vom Bundesfinanzgericht für unzulässig erklärt.

Das **Finanzamt** erhob gegen dieses Erkenntnis **außerordentliche Revision** beim VwGH und führte dazu wie folgt aus:

Da die **Erhöhung der Miete von € 400,- auf € 1.500,-** nachträglich und rückwirkend erst im Zuge der Außenprüfung stattfand, ist das BFG von der langjährigen Rechtsprechung des VwGH sowohl hinsichtlich der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen als auch hinsichtlich der Nichtanerkennung von nachträglichen Vereinbarungen im Steuerrecht abgewichen. Darüber hinaus hat das BFG „Rückflüsse“ der Mieteinnahmen an den Komplementär Musikverein X als nicht beachtlich eingestuft, da die KG die Mieten vorher tatsächlich erhalten und der Umsatzsteuer unterworfen hat. Auch in dieser Frage wurde der Fremdvergleich durch das BFG nicht berücksichtigt.

Der **VwGH** erkannte die Revision jedoch als **nicht zulässig** und bestätigte damit das stattgebende Erkenntnis des BFG.

5. Mietentgelt und verdeckte Ausschüttung (Kurz-Info)

Eine GmbH (Tochtergesellschaft einer anderen GmbH, die wiederum im Eigentum einer Stiftung steht) errichtete ein Einfamilienhaus mit Errichtungskosten (inkl. Grund) von rund 2 Mill. Euro und mit Anschaffung von Einrichtungsgegenständen mit rund € 213.000,- (zuzüglich USt) und vermietete dieses Objekt an ihren Prokuristen (Sohn des Geschäftsführers und Begünstigter der Stiftung).

Das Finanzamt und ebenso das BFG beurteilten diese Vereinbarung als nicht fremdüblich und daher als verdeckte Ausschüttung und Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Dagegen richtete sich die Revision.

Erkenntnisse des VwGH vom 18.10.2017, Ro 2016/13/0033 und Ro 2016/13/0050:

Die Miete von ursprünglich € 2.250,- wurde später auf € 3.270,- zuzüglich USt erhöht. Die vereinbarte Miete für die Liegenschaft samt Haus entsprach der zum Zeitpunkt des Abschlusses nachhaltig erzielbaren Marktmiete, daher lag hinsichtlich der Liegenschaft eine **fremdübliche Vermietung** vor. Diesbezüglich war daher keine verdeckte Ausschüttung gegeben.

Die Einrichtungsgegenstände wurden jedoch dem Mieter **ohne Entgelt** überlassen, da aus dem Mietvertrag kein Möblierungszuschlag ersichtlich war. Das gesamte Entgelt wurde dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterzogen. Auch die Beschreibung des Mietgegenstandes umfasst keine Einrichtungsgegenstände. Die unentgeltliche Überlassung dieser Gegenstände stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar. Es steht **kein Vorsteuerabzug** zu und die Bruttoanschaffungskosten der Einrichtung (rund € 250.000,-) gelten als verdeckte Ausschüttung.

6. Kurzfristiges Vermieten von Grundstücken

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist im Umsatzsteuergesetz gesondert geregelt, und diese Regelungen wurden in den letzten Jahren auch mehrmals geändert. Seit 2017 gelten grundsätzlich folgende Bestimmungen:

6.1. Steuersatz von 10 % (§ 10 Abs. 2 Z 3 UStG)

Dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen

- die Vermietung zu Wohnzwecken (ausgenommen Heizungskosten)
- die Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften zur Erhaltung, dem Betrieb und der Verwaltung von Wohnungseigentumsanlagen, soweit diese zu Wohnzwecken genutzt werden

6.2. Steuersatz von 13 % (Änderungen geplant)

Dem ermäßigten Steuersatz von 13 % unterliegen

- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen
- die Vermietung von Campingplätzen

6.3. Steuersatz von 20 %

- die Vermietung von Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen (auch Umzäunungen und Straßen)
- die Vermietung von Garagen
- die Vermietung von beweglichen Einrichtungsgegenständen
- Heizkosten im Rahmen der Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken
- die kurzfristige Vermietung von Geschäftsräumen – seit 01.01.2017

6.4. Steuersatz von 0 % (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG)

Alle Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, die nicht dem Steuersatz von 10 %, 13 % oder 20 % unterliegen, sind grundsätzlich unecht von der Umsatzsteuer befreit, im Wesentlichen gehört dazu die Vermietung von Büros und Geschäftsräumlichkeiten.

6.5. Option zur Steuerpflicht

Statt der Befreiung kann der Unternehmer zur Umsatzsteuerpflicht optieren und die Miete mit 20 % Umsatzsteuer belasten. Für Mietverhältnisse, die nach dem 31.08.2012 beginnen sowie in den Fällen, in denen mit der Errichtung des Gebäudes durch den Vermieter nicht bereits vor dem 01.09.2012 begonnen wurde, ist die **Option nur zulässig**, soweit der Mieter das Grundstück zu mindestens 95 % für **Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen**.

6.6. Kurzfristige Vermietung von Geschäftsräumen

Seit 01.01.2017 unterliegt die Vermietung von Grundstücken während eines ununterbrochenen Zeitraumes von nicht mehr als 14 Tagen zwingend dem Normalsteuersatz von 20 %, wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur

- zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (also steuerpflichtige Umsätze, echt steuerfreie Umsätze)
- für kurzfristige Vermietungen oder
- zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses

verwendet. Somit ist bei der kurzfristigen Vermietung keine Unterscheidung mehr nötig, ob der Kunde zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht, aufwendige Vorsteuerkorrekturen können damit vermieden werden.

Da die kurzfristige Vermietung (unter diesen Umständen) steuerpflichtig ist, ist ein **Verzicht auf die Steuerbefreiung** (d. h. eine Option zur Steuerpflicht) **weder erforderlich noch möglich**.

Wird das Grundstück hingegen auch für Umsätze verwendet, welche den Vorsteuerabzug ausschließen, so fällt dieser Sachverhalt nicht unter die kurzfristige Vermietung und es bleibt bei der bisherigen Steuerbefreiung (ausgenommen ist die Nutzung für Wohnbedürfnisse).

Durch die Neuregelung ergibt sich für den Unternehmer der Vorteil, dass dadurch die Notwendigkeit der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen sowie allfälliger Vorsteuerberichtigungen entfällt, und der Vermieter nicht mehr hinterfragen muss, ob sein Kunde zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht.

Beispiel:

Wenn ein Beherbergungsunternehmen vor dem 1.1.2017 einen Seminarraum zum Teil an Nichtunternehmer oder Unternehmer, die nicht zu 95 % zum Vorsteuerabzug berechtigt waren (Ärztseminare), vermietete, so konnte für diese Umsätze nicht zur Steuerpflicht optiert werden. Die Folge war, dass er für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Seminarraum nicht den vollen Vorsteuerabzug geltend machen konnte und er möglicherweise sogar anteilige Vorsteuerberichtigungen aus Vorjahren vornehmen musste, da diese Vermietung bisher zwingend unecht umsatzsteuerfrei war.

Aufgrund der Neuregelung unterliegen diese Umsätze der Umsatzsteuer, und es ist keine Vorsteuerkorrektur erforderlich.

Variante:

Wird das Hotel hingegen teilweise für unecht steuerfreie Umsätze verwendet (Vermietung eines Geschäftslokals im Hotelbereich an eine Bank), so wird das Grundstück auch für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Somit fällt die kurzfristige Vermietung des Seminarraums an Nichtunternehmer nicht unter die neue Rechtslage, es wird eine Vorsteuerkorrektur erforderlich.

Für die Prüfung, ob es sich um eine kurzfristige Vermietung handelt, ist grundsätzlich jeder Mietumsatz separat zu beurteilen.

Dank der Neuregelung der Vermietung von Veranstaltungs- bzw. Seminarräumen ersparen sich Hotelbetriebe unverhältnismäßige Kosten, Risiken und administrative Mehraufwendungen.

7. Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken (UStR 2000, Rz 2081 ff)

7.1. Allgemeines

Mit dem Wartungserlass 2017 (Richtlinie des BMF vom 05.12.2017, BMF-010219/0375-IV/4/2017) wurden die UStR an die gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016 und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen betreffend die Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken beschrieben:

7.2. Berichtigungszeitraum (UStR Rz 2081 und 2081a)

Der **Berichtigungszeitraum von 19 Jahren** bei Grundstücken (einschließlich Gebäuden) ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken betreffen, die der Unternehmer **nach dem 31.3.2012 erstmals** in seinem Unternehmen als Anlagevermögen **verwendet oder nutzt** (vorher 9 Jahre). Der Vorsteuerberichtigungszeitraum beginnt mit dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr. Der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ist daher nicht maßgebend.

Dieser 19-jährige Vorsteuerberichtigungszeitraum gilt auch für Gegenstände, die vor 2017 erstmals verwendet worden sind und die zum Zeitpunkt der ersten Verwendung einer Vorsteuerberichtigungsfrist von 4 Jahren **als bewegliche Gegenstände unterlegen sind** (Gegenstände, die zwar den Grundstücksbegriff des Art. 13b VO (EU 282/2011 idF VO (EU) 1042/2013 erfüllen, aber keine Grundstücke gem. § 2 GrEStG darstellen). In einem solchen Fall **sind die auf die vor 2017 bereits abgelaufenen Fünftel-Zeiträume entfallenden Vorsteuerbeträge abzuziehen und nur der Restbetrag ist auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen.** Ist der ursprüngliche 5-Jahreszeitraum bereits verstrichen, kommt es zu keiner Berichtigung mehr.

Beispiel:

Eine 2016 angeschaffte und fest eingebaute Windturbine (€ 100.000,- Vorsteuer) wird 2018 gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei veräußert. Da die Windturbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer 5-Jahresberichtigung unterlag, ist das bereits abgelaufene Fünftel abzuziehen. Der Restbetrag (vier Fünftel der gesamten Vorsteuern) wird auf 19 Jahre aufgeteilt. Da der Gegenstand im Jahr 2018 geliefert wird, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung des gesamten noch offenen (auf 18 Jahre entfallenden) Berichtigungsbetrages:

$$€ 100.000,- * 4/5 = € 80.000,- / 19 = € 4.210,53 * 18 = 75.789,54$$

Variante:

Wurde die Windturbine bereits 2012 in Betrieb genommen, unterbleibt die Berichtigung.

7.3. Unterjährige Änderung der Verhältnisse (UStR Rz 2084)

Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse unterjährig im Laufe eines Veranlagungszeitraumes, so ist die **Vorsteuerberichtigung entsprechend der tatsächlichen Nutzung im laufenden Veranlagungszeitraum** durchzuführen. Die unterjährige Berichtigung muss **spätestens in der letzten Voranmeldung des betreffenden Veranlagungszeitraumes** erledigt werden.

Bei Gebäuden berechnet sich das Nutzungsausmaß grundsätzlich nach dem **Flächenschlüssel kombiniert mit der Nutzungsdauer**.

Beispiel:

A errichtet im Jahr 2014 ein Gebäude (Geschäftsräumlichkeiten) und nutzt es zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze. Er zieht die Vorsteuer in Höhe von € 200.000,- im Jahr 2014 zur Gänze ab.

Am 11.10.2017 schließt A einen Mietvertrag mit einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter (z.B. Arzt) ab. A kann gem. § 6 Abs. 2 iVm § 28 Abs. 38 Z 1 UStG nicht auf die Anwendung der unechten Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG verzichten. Die Vermietung muss daher unecht steuerbefreit erfolgen. Der Mieter bezieht das Objekt vereinbarungsgemäß am 16.10.2017.

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2017 berechnet sich nach der Nutzung des Gebäudes im Jahr 2017. Diese erfolgte an 77 von 365 Tagen steuerfrei. Die steuerpflichtige Nutzung betrug daher bis 15.10.2017 288 Tage. Somit liegt eine **steuerfreie Nutzung** im Jahr 2017 in Höhe von 21,10 % (77 von 365 Tagen) vor.

Es ist daher eine Vorsteuerkorrektur zu Lasten des A im Ausmaß von € 2.110,- (1/20 von € 200.000,- x 21,10 %) spätestens in der Voranmeldung 12/2017 durchzuführen.