

Ing. Mag. Stefan Gruber
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP GesmbH
E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at
www.sib.co.at



Umsatzsteuerrechtliche Fragen bei der Vermietung eines Grundstückes

Dieser Artikel beschäftigt sich mit den umsatzsteuerrechtlichen Fragen bei der Vermietung eines Grundstückes. Insbesondere ist zwischen umsatzsteuerbefreiter und umsatzsteuerpflichtiger Vermietung zu unterscheiden. Diese Differenzierung ist eng mit der Frage des Vorsteuerabzuges und einer Vorsteuerberichtigung aus der Sicht des Vermieters verbunden.

1. Vermietung von Grundstücken

Ob eine Vermietung von Grundstücken vorliegt, ist nach den Grundsätzen des ABGB zu untersuchen. Danach liegt ein Mietverhältnis vor, wenn jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf gewisse Zeit gegen ein bestimmtes Entgelt vornimmt.

Die Umsatzsteuer für die Leistung aus der Vermietung und Verpachtung ist vom **Entgelt** zu berechnen. Zum Entgelt gehören alle Kosten, die der Mieter für die Nutzung des Mietobjektes aufwenden muss (Hauptmietzins, Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag, Betriebskosten, Verwaltungskosten, Heizkosten, Mietvorauszahlungen, Ablösen, Wertsicherungsbeiträge, Entgelt für Einrichtungsgegenstände).

Nicht zum Entgelt gehören durchlaufende Posten, wie

- Bestandsvertragsgebühren gem. § 33 TP 5 GebG
- Investitionsablösen gem. § 10 MRG, die der Nachmieter dem Vermieter bezahlt
- Kautionen (diese werden erst dann zum Entgelt, wenn sie zugunsten des Vermieters zur Abdeckung eines Mietrückstandes verwendet werden)
- Ortstaxen und Kurtaxen

2. Unechte Steuerbefreiung und deren Ausnahmen gem. § 6 (1) Z 16 UStG

Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Mit dieser unechten Umsatzsteuerbefreiung ist der Ausschluss vom Vorsteuerabzug (§ 12 (3) UStG) bzw. eine Vorsteuerberichtigung (§ 12 (10) UStG) für die letzten 10 bzw. 20 Kalenderjahre verbunden.

Von dieser unechten Steuerbefreiung gem. § 6 (1) Z 16 UStG gibt es folgende Ausnahmen, für die **zwingend** Steuerpflicht besteht (ausgenommen: Vermieter ist Kleinunternehmer):

- Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (ermäßigter Steuersatz gem. § 10 (2) Z 4a UStG): Zur Entscheidung, ob eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt, ist der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. Werden dem Mieter neben der Wohnung auch Garagen oder Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen überlassen, stellt diese Leistung keine unselbständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung dar. Diese Leistung unterliegt zwingend der 20-%-igen Umsatzsteuer (Rz 1191 UStR).
- Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (ermäßigter Steuersatz gem. § 10 (2) Z 4a UStG)

- Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art (Normalsteuersatz)
- Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke (ermäßigter Steuersatz gem. § 10 (2) Z 4a UStG)

Alle nicht unter die o.a. Ausnahmen fallenden Vermietungen - wie die Vermietung von Büro- bzw. Geschäftsräumlichkeiten, Ordinationen und Fabrikations- und Lagerräumlichkeiten, Schulen und Kindergärten - sind grundsätzlich unecht umsatzsteuerbefreit.

3. Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung gem. § 6 (2) UStG

Gem. § 6 (2) UStG besteht **für den Vermieter** die **Option**, umsatzsteuerfreie Vermietungsumsätze steuerpflichtig zu behandeln; anzuwenden ist dann der Normalsteuersatz von 20 % USt. Eine solche Option verlangt keinen besonderen Antrag gegenüber dem Finanzamt, sondern die steuerpflichtige Behandlung der jeweiligen Umsätze.

Diese Ausübung oder Zurücknahme der Option kann bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerjahresbescheides erfolgen. Eine in einem Kalenderjahr durchgeführte Option hat keine Bindungswirkung für die Folgejahre. Zu beachten ist jedoch eine etwaige Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung.

Die Optionsmöglichkeit gem. § 6 (2) UStG ist ab 1.9.2012 nur mehr möglich, **soweit der Mieter/Pächter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen selbständigen Teil des Grundstückes nahezu ausschließlich (5 % Bagatellgrenze) für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.**

Mieter, bei denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, sind insbesondere Versicherungen, Versicherungsmakler, Banken, Ärzte, Vereine, Kleinunternehmer, Holdinggesellschaften und Körperschaften öffentlichen Rechts.

Der Vermieter kann bei jedem baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten, soweit der Mieter diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (UStR Rz 899b).

Kleinunternehmer iS des § 6 (1) Z 27 können nur dann zur Umsatzsteuerpflicht optieren, wenn zusätzlich mittels Regelbesteuerungsantrag auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet wird (§ 6 (3) UStG). Dieser Antrag bindet fünf Jahre. Ein Widerruf ist erst nach fünf Jahren, jeweils bis zum 31.1. des Folgejahres, möglich.

Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht wird dann möglich bzw. sinnvoll sein, wenn der Mieter Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen und der Vermieter wesentliche Investitionen plant. Ist der Mieter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und plant der Vermieter keine wesentlichen Investitionen bzw. wurden auch in der Vergangenheit keine wesentlichen Investitionen durchgeführt, für die ein Vorsteuerabzug getätigt wurde, ist eine Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht möglich bzw. sinnvoll.

Inkrafttreten der Neuregelung - § 28 (38) Z 1 UStG:

- Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31.8.2012 beginnen **und**
- der Vermieter das Gebäude nicht selber errichtet hat oder mit der Errichtung des Gebäudes nach dem 1.9.2012 begonnen wurde

Beginn des Miet- und Pachtverhältnis nach dem 31.8.2012 (UStR Rz 899c):

Maßgebend für den Beginn des Mietverhältnisses ist die tatsächliche Innutzungsnahme des Mietobjektes und nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet ein neues Mietverhältnis. Dies ist auch dann gegeben, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (z.B. Erbfolge, Umgründung) erfolgt.

In bestimmten Umgründungsfällen liegt Unternehmensidentität vor – siehe UStR Rz 899c.

Unternehmensidentität bleibt bestehen, wenn eine Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt (weil sich der wirtschaftliche Eigentümer/Vermieter nicht ändert).

Wird ein Mietvertrag durch einseitige oder zweiseitige Willenseinigung verlängert, liegt kein neues Mietverhältnis vor, wenn die Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung erfolgt.

Gebäudeerrichtung nach dem 1.9.2012:

Wurde mit der Gebäudeerrichtung vor dem 1.9.2012 begonnen, ist die Einschränkung der Optionsmöglichkeit gem. StabGesetz 2012 für den Errichter nicht anzuwenden. Beginn der Bauausführung ist dann gegeben, wenn mit den tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen begonnen wurde und eine Baubewilligung vorliegt.

Sanierungs- und Herstellungsaufwand, der nach dem 31.08.2012 getätigt wurde, führt nur dann zu einer Änderung der Mietverhältnisse, wenn dadurch ein neuer oder ein neu nutzbar gemachter, baulich abgeschlossener Gebäudeteil (z.B. Zu- oder Anbau, Gebäudeaufstockung) entsteht.

Die Altregelung ist daher auf folgende Fälle anzuwenden:

- Miet- und Pachtverhältnisse, die vor dem 01.09.2012 begonnen haben
- Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31.08.2012 begonnen haben, wenn mit der Einrichtung des Gebäudes durch den Vermieter bis zum 31.08.2012 begonnen wurde
- Bestimmte Mieter des Gesundheits- und Sozialbereiches

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur dann möglich, wenn er darlegen kann (z.B. durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Mietern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063) (Rz 900 UStR).

Ein Wechsel von steuerpflichtiger zu steuerfreier Vermietung oder umgekehrt bedeutet eine Änderung der Verhältnisse und bedingt eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG. Der Beobachtungszeitraum hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaft, Herstellungsaufwandes oder Großreparaturen beträgt 10 bzw. 20 Jahre.

4. Echte Steuerbefreiung bei Vermietung an Diplomaten gem. § 6 (1) Z 6d UStG

Ab 1.1.2004 kann eine Vermietung an Botschaften, Konsulate, internationale Organisationen oder auch an Diplomaten steuerfrei durchgeführt werden.

Diese echte Steuerbefreiung umfasst neben der Vermietung zu Wohnzwecken auch die Lieferung von Wärme und die Mitvermietung von Garagenplätzen (UStR Rz 747a). Voraussetzung der Steuerbefreiung ist die Vorlage einer vom BMfA ausgestellten Bescheinigung (U 46).

5. Umsatzsteuersätze bei Vermietung

Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 10 % gem. § 10 (2) 4a UStG, davon ausgenommen die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (Normalsteuersatz). Unter Wärme ist jede Form von Energie zu verstehen, die aus Energieträgern gewonnen wird und für Zwecke der Regulierung der Raumtemperatur abgegeben wird.

Des weiteren ist bei Vermietung von möblierten Wohnungen der auf die Vermietung von beweglichen Möbel entfallende Entgeltanteil nicht dem ermäßigten Steuersatz unterworfen (UStR Rz 1190). Wird eine Gesamtmiete vereinbart, ist das auf die beweglichen Einrichtungsgegenstände entfallende Entgelt im Wege der Schätzung zu ermitteln. Für Einrichtungsgegenstände, die fester Bestandteil der Wohnung sind wie Einbaumöbel, Küchenverbauung oder Sanitäranlagen ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Andere unselbständige Nebenleistungen (Rz 1189 ff UStR) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (Aufzugbenutzung, Endreinigung bei Ferienwohnungen, Warmwasserversorgung, Treppenbeleuchtung, Waschküchenbenutzung).

Für die Frage, ob eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt, ist der tatsächlich letzte Verwendungszweck maßgebend (UStR Rz 1185). Wird ein grundsätzlich als Wohnung dienender Mietgegenstand teilweise auch für andere Zwecke verwendet und ein einheitliches Mietentgelt verrechnet, kann nach derzeitiger Richtlinienmeinung insgesamt von einer Vermietung für Wohnzwecke ausgegangen werden (UStR Rz 1186).

Umsatzsteuer bei Vermietung von zu Wohnzwecken genutzten Räumlichkeiten (kein Kleinunternehmer):

Immobilienutzung	10% USt
Wärmelieferung	20% USt
Warmwasserlieferung	10% USt
Möbeleinrichtung (bewegliches Inventar)	20% USt
Garage, Abstellplatz	20% USt

Umsatzsteuer bei Vermietung von nicht zu Wohnzwecken genutzten Räumlichkeiten (kein Kleinunternehmer):

Immobilienutzung (unechte Umsatzsteuerbefreiung)	0% USt
bei Option gem. § 6 (2) UStG	20% USt
Garage, Abstellplatz	20% USt
Maschinen, betriebliche Anlagen	20% USt

6. Zusammenfassung

Bei Beginn einer Vermietung von Räumlichkeiten ist der Verwendungszweck abzuklären. Bei Vermietung nicht zu Wohnzwecken ist zwischen umsatzsteuerfreier und –pflichtiger Vermietung zu unterscheiden. Wenn eine Option zu Mehrwertsteuerpflicht (aufgrund eines vorsteuerabzugsberechtigten Mieters) möglich ist, ist diese auf ihre Sinnhaftigkeit zu überprüfen.

Bei allen Änderungen der Unternehmeridentität des Vermieters ist die Auswirkung auf die Optionsmöglichkeit gem. § 6 (2) UStG zu überprüfen.