

Ing. Mag. Stefan Gruber
stefan.gruber@sib.co.at



Mag. Stephanie Dillinger
stephanie.dillinger@sib.co.at

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs Ges.m.b.H.
www.sib.co.at

Die Vermietung von Grundstücken aus der Sicht der Umsatzsteuer

Der vorliegende Artikel setzt sich mit der Thematik der Umsatzsteuer bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auseinander. Einerseits wird die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG bzw die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG – welche zuletzt durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 wesentlich verändert wurde – erläutert; andererseits erhalten Sie einen Überblick über die ebenfalls durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 abgeänderte Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG sowie den seit 1.5.2016 geltenden neuen Umsatzsteuersatz.

1. Allgemein

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).

2. Unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG und deren Ausnahmen

Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei gemäß § 6 UStG – genauer gesagt liegt eine unechte Umsatzsteuerbefreiung vor. Das bedeutet, dass die Umsätze aus der Vermietung nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, aber auch kein Vorsteuerabzug zusteht (§ 12 Abs 3 UStG) bzw. ist damit unter Umständen eine Vorsteuerberichtigung (§ 12 Abs 10 UStG) für die letzten 10 bzw. 20 Kalenderjahre verbunden.

Von dieser unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG gibt es im Wesentlichen die folgenden Ausnahmen, für die keine Umsatzsteuerbefreiung normiert ist (ausgenommen: Vermieter ist Kleinunternehmer):

- Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (ermäßigter Steuersatz gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG):

Zur Entscheidung, ob eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt, ist der letzte Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. Vom begünstigten Steuersatz (10 %) sind die Lieferung von Wärme und die Vermietung von beweglichen Einrichtungsgegenständen ausgenommen. 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 von 13% gemäß § 10 Abs 3 Z 3 lit a UStG)
- Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art (Normalsteuersatz)
- Grundstücks-Vermietung für Campingzwecke (ermäßigter Steuersatz von 13% gemäß § 10 Abs 3 Z 3 lit b UStG)
- Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß § 5 Abs 1 Studentenheimgesetz (ermäßigter Steuersatz von 10% gemäß § 10 Abs 2 Z 3 lit c UStG)

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

3. Übergangsregelung betreffend den ermäßigten Steuersatz von 13% - § 28 Abs 42 Z 2 UStG

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 kam es in bestimmten Bereichen zur Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes von 10% auf 13%. Dies betrifft beispielsweise Umsätze betreffend die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.

Die Änderung tritt mit 1.5.2016 in Kraft und ist auf Umsätze bzw Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 30.4.2016 ausgeführt werden bzw sich ereignen.

Betreffend Umsätze, die zwischen dem 1.5.2016 und dem 31.12.2017 ausgeführt werden ist die alte Rechtslage (10% Steuersatz) weiterhin anzuwenden, wenn

- die Buchung vor dem 1.9.2015 oder
- die An- oder Vorauszahlung vor dem 1.9.2015

vorgenommen wurde.

4. Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung gemäß § 6 Abs 2 UStG

Gemäß § 6 Abs 2 UStG besteht für den Vermieter die Option, umsatzsteuerfreie Vermietungsumsätze steuerpflichtig zu behandeln; anzuwenden ist dann der Normalsteuersatz von 20 %. 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 bzw. eine eventuelle Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs 10 UStG.

Die Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs 2 UStG ist aufgrund der Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 **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 (UStR Rz 899b).

Es ist mittlerweile Standard geworden, dass in den Mietverträgen eine entsprechende Klausel aufgenommen wird, die den Mieter verpflichtet, dem Vermieter mitzuteilen, ob er das Mietobjekt ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen bzw eine Informationspflicht des Mieters festhalten, bei Änderungen eine Mitteilung an den Vermieter zu erstatten.

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

Kleinunternehmer im Sinn des § 6 Abs 1 Z 27 können nur dann zur Umsatzsteuerpflicht optieren, wenn zusätzlich mittels Regelbesteuerungsantrag auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs 3 UStG) verzichtet wird. Dieser Antrag bindet den Unternehmer für fünf Jahre. Ein Widerruf ist danach 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 in Anspruch genommen wurde, ist eine Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht möglich bzw. sinnvoll.

5. Inkrafttreten der Neuregelung - § 28 Abs 38 Z 1 UStG:

- Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31.8.2012 beginnen und
- der Unternehmer (Vermieter) das Gebäude nicht vor dem 1.9.2012 selber errichtet hat oder mit der Errichtung des Gebäudes nicht vor 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.

Unternehmeridentität bleibt bestehen, wenn eine Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt, da sich in diesem Fall der wirtschaftliche Eigentümer – also der 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 gemäß dem 1. Stabilitätsgesetz 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 ist, 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 gemäß § 12 Abs 10 UStG. Der Beobachtungszeitraum hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaft, Herstellungsaufwandes oder Großreparaturen beträgt 10 bzw. 20 Jahre (siehe sogleich unten).

6. Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG

Im Rahmen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 kam es im Zusammenhang mit Grundstücken iSd § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu einer Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 auf 20 Jahre.

Die neue Rechtslage findet auf die nachfolgend angeführten Sachverhalte Anwendung:

- erstmalige Verwendung und Nutzung im Anlagevermögen nach dem 31.3.2012
- Vermietung zu Wohnzwecken – Mietvertragsabschluss nach dem 31.3.2012 – § 28 Abs 38 Z 2 UStG

Im Detail bedeutet das, dass der verlängerte Berichtigungszeitraum einerseits bei der Vermietung von Grundstücken anwendbar ist, die der Unternehmer nach dem 31.3.2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt.

Die Regelung des § 12 Abs 10 UStG ist gemäß § 12 Abs 12 UStG sinngemäß auch für Gegenstände anzuwenden, die nicht zum Betriebsvermögen gehören – also im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Wesentlich ist hierfür der Zeitpunkt der tatsächlichen Innutzungsnahme (Vermietung des Gebäudes).

Der verlängerte Berichtigungszeitraum gilt auch für nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen sowie Großreparaturen, wenn diese nach dem 31.3.2012 in Verwendung genommen werden.

Andererseits gilt der verlängerte Zeitraum für die Vermietung zu Wohnzwecken, wenn der Mietvertrag nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde.

Die Altregelung – Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren – ist somit noch auf die folgenden Fälle anwendbar:

- Wenn das Gebäude vor dem 1.4.2012 verwendet oder genutzt wird, auch wenn es später zu einem Mieterwechsel kommt. Für Anschaffungs- und Herstellungskosten und Kosten betreffend Großreparaturen nach dem 31.3.2012 gilt wiederum die Neuregelung.
- Bei Abschluss des Mietvertrages für Wohnzwecke vor dem 1.4.2012, auch wenn die erstmalige Verwendung und Nutzung erst nach dem 31.3.2012 erfolgt. Bei einem späteren Mieterwechsel ist die Neuregelung anzuwenden.

Die Berichtigung ist jeweils anteilig (monatliche Aliquotierung) für das Jahr der Änderung vorzunehmen; im Falle der Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks (bzw der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten für Großreparaturen) ist die Berichtigung für den restlichen Zeitraum spätestens in der Voranmeldung des letzten Voranmeldungszeitraums vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgt.

7. Echte Steuerbefreiung bei Vermietung an Diplomaten gemäß § 6 Abs 1 Z 6 lit d UStG

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

Hierbei handelt es sich – im Unterschied zu der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG – um eine echte Steuerbefreiung. Diese umfasst neben der Vermietung zu Wohnzwecken auch die Lieferung von Wärme und die Mitvermietung von Garagenplätzen (UStR Rz 747a). Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ist die Vorlage einer vom BMEIA ausgestellten Bescheinigung (U 46).

8. Umsatzsteuersätze bei der Vermietung zu Wohnzwecken

Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG, davon ausgenommen ist die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (Normalsteuersatz – 20 %). Unter Wärme ist jede Form von Energie zu verstehen, die aus Energieträgern gewonnen wird und für Zwecke der Regulierung der Raumtemperatur abgegeben wird. Dies gilt laut Ansicht des BMF auch für die Klimatisierung von Räumen.

Des Weiteren ist bei der Vermietung von möblierten Wohnungen auf den auf die Vermietung von beweglichen Einrichtungsgegenständen entfallenden Entgeltsanteil nicht der ermäßigte Steuersatz anwendbar (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 etwa Einbaumöbel, Küchenverbauung oder Sanitäranlagen ist hingegen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Andere, im Zusammenhang mit der Vermietung stehende, 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).

Für die unterschiedlichen Fallkonstellationen ist daher jeweils der folgende Umsatzsteuersatz bei der Vermietung von zu Wohnzwecken genutzten Räumlichkeiten anzuwenden (kein Kleinunternehmer):

- | | |
|--------------------------------------|---------|
| - Immobiliennutzung | 10% USt |
| - Wärmelieferung | 20% USt |
| - Warmwasserlieferung | 10% USt |
| - Bewegliche Einrichtungsgegenstände | 20% USt |
| - Garage, Abstellplatz | 20% USt |

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

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

9. Zusammenfassung

Wie oben dargestellt, gilt es mittlerweile betreffend die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Folgen bei der Vermietung und Verpachtung viele verschiedene Sachverhaltskonstellationen zu beachten bzw zu dokumentieren, insbesondere aufgrund der Vielschichtigkeit der Problematiken bei der Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG oder bei der Einstufung von Nebenleistungen etc.