

Vermietung und Verpachtung durch Körperschaften öffentlichen Rechts

Die Vermietung und Verpachtung durch Gemeinden als Körperschaften öffentlichen Rechts folgt in vielerlei Hinsicht den umsatzsteuerlichen Grundlagen, welche auch die privatrechtlichen, sonstigen Vermieter treffen. Die Grundlagen und die Ausnahmen bei Körperschaften öffentlichen Rechts aus umsatzsteuerlicher Sicht werden in diesem Beitrag dargestellt. Es wird auch auf die aktuelle Situation iZm COVID-19 eingegangen.

Von Ursula Stingl-Lösch

Inhaltsübersicht:

A. Einleitung

1. Unternehmerische Tätigkeit iSd Umsatzsteuergesetzes
2. Vermögensverwaltende Tätigkeit iSd Körperschaftsteuergesetzes

3. Gewerbliche Vermietung – BgA gem § 2 Abs 1 KStG

4. Grundstücksbegriff iSd UStG

B. Besonderheit KörR – UStR Rz 265: Bestandvertrag und Jahresmindestmiete

1. Bestandvertrag iSd § 1090 ABGB
2. Jahresmindestmiete



RFG 2020/20

KStG;
UStG

gewerbliche
Vermietung;
Vermögens-
verwaltung;

Jahres-
mindestmiete;
steuerfreie
Vermietung;
kurzfristige
Vermietung

3. Exkurs: Mindestmiete und COVID-19
- C. § 6 Abs 1 Z 16 UStG – steuerpflichtige vs steuerfreie Vermietung
- D. Option in die Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG
 1. Gebäudeerrichtung nach 31. 8. 2012 bzw käuflich erworben
 2. Gebäudeerrichtung vor 1. 9. 2012
 3. Vorsteuerabzug im Zuge der Optionserklärung
- E. Steuersätze
 1. Steuersatz von 10%
 2. Steuersatz von 20%
 3. Exkurs: Zurverfügungstellung von Wärme
- F. Exkurs: kurzfristige Vermietung
 1. Nutzung Grundstück zu ausschließlich unternehmerischen Zwecken
 2. Nutzung Grundstück auch für nicht umsatzsteuerpflichtige Zwecke
- G. Exkurs: Veräußerung eines Mietobjekts
 1. Umsatzsteuerfreie Veräußerung von Grundstücken
 2. Immobilienertragsteuer – Herstellerbefreiung

A. Einleitung

IZm der Vermietung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts sind folgende umsatz- und körperschaftsteuerliche Grundlagen zu beachten bzw Begriffe zu definieren:

1. Unternehmerische Tätigkeit iSd Umsatzsteuergesetzes

Gemeinden als Körperschaften öffentlichen Rechts (kurz: KöR) sind aus Sicht des Umsatzsteuergesetzes gem § 2 Abs 3 UStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art iSd § 2 Abs 1 KStG (kurz: BgA), ausgenommen jenen, die gem § 5 Z 12 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gewerblich oder beruflich tätig.

Als BgA iSd Umsatzsteuergesetzes (kurz: UStG) gelten jedoch stets:

- Wasserwerke;
- Schlachthöfe;
- Anstalten zur Müllbeseitigung;
- Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen;
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KöR.

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KöR wird somit als fiktiver BgA iSd § 2 Abs 3 UStG, ohne dass die Voraussetzungen für Unternehmer gem § 2 Abs 1 UStG erfüllt werden, als unternehmerische Tätigkeit angesehen. In der Regel sind in diesem Bereich die vermögensverwaltenden Vermietungen von Grund und Boden, Gebäuden, Gebäudeteilen und Superädifikaten durch KöR umfasst.

2. Vermögensverwaltende Tätigkeit iSd Körperschaftsteuergesetzes

KöR unterliegen gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG nur mit ihren BgA der unbeschränkten Steuerpflicht. Die vermögensverwaltende Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (idR objektbezogen) ist nicht als BgA

iSd § 2 Abs 1 KStG einzustufen und unterliegt nicht der Körperschaftsteuerpflicht.

Die Grenzen der Definition „Vermögensverwaltung“ liegen dort, wo umfangreiche Nebenleistungen angeboten werden. Noch zur Vermögensverwaltung zuzuordnende Nebenleistungen sind ua¹⁾:

- Beistellung eines Hausbesorgers, Schneeräumung, Müllabfuhr;
- üblicherweise vom Hausbesorger zu verrichtende Tätigkeiten;²⁾
- Zurverfügungstellung von Gemeinschaftsräumen, Waschküche, Sauna, Bad;
- gelegentliche und freiwillige Übernahme von Poststücken;³⁾
- Bereitstellung von Heizwärme und Warmwasser, Überprüfung der Heizfunktionen;
- Adaptierungs- und Ausbaurbeiten;⁴⁾
- Lüften des Hauses, gelegentliche Überwachungstätigkeiten.

Die Anerkennung der Vermietung von Grundstücken durch KöR aus Sicht des UStG ist abhängig von diversen Voraussetzungen, welche in UStR Rz 265 (ua vertragliche Voraussetzungen, jährliche Mindestmiete) zusammengefasst werden.

3. Gewerbliche Vermietung – BgA gem § 2 Abs 1 KStG

Werden hingegen umfangreiche Nebenleistungen (Beispiele: Reinigung, Catering, Sicherheitsdienstleistungen) im Zuge einer Gebäudevermietung erbracht, so kann eine Einstufung als BgA iSd § 2 Abs 1 KStG zu einer unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG führen, sofern alle Kriterien für das Vorhandensein eines BgA gem § 2 Abs 1 KStG erfüllt werden:⁵⁾

- Wirtschaftliche Selbständigkeit;
- ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (jährliche Nettoeinnahmen von zumindest € 2.900,-)⁶⁾
- Erzielung von Einnahmen oder im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen;
- keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Anerkennung eines gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen BgA führt wiederum zu einer unternehmerischen Tätigkeit der KöR iSd § 2 Abs 3 UStG.

4. Grundstücksbegriff iSd UStG

Als letzter Begriff soll der Grundstücksbegriff erläutert werden. Dieser ist maßgeblich für die richtige Anwendung des UStG iZm Grundstücken. Mit 1. 1. 2017 wurde im UStG der Grundstücksbegriff an die EU-Mehrwertsteuer⁷⁾ angepasst. Unter Grundstücken

1) Vgl EStR Rz 5437.

2) VwGH 20. 11. 1989, 88/14/0230.

3) VwGH 20. 11. 1989, 88/14/0230.

4) VwGH 16. 2. 1988, 87/14/0044.

5) Siehe Raab, Die Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten durch KöR in der Umsatzsteuer (Teil 1), ÖStZ 2010, 430.

6) Siehe KStR Rz 70.

7) Art 13 b VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 1042/2013.

sind seit diesem Zeitpunkt va folgende Bereiche subsumiert:⁸⁾

- Ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude (von Menschen errichtete Konstruktion mit Dach und Wänden – ua Haus) oder jedes derartige Bauwerk (üblicherweise nicht als Gebäude geltende Konstruktionen – ua Straßen, Brücken, Windturbinen), das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Inwieweit ein Gebäude oder Bauwerk unter den Grundstücksbegriff fällt, hängt davon ab, wie leicht diese abgebaut oder bewegt werden können. Die Beurteilung, ob ein Objekt leicht abzubauen ist, kann aufgrund des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwands erfolgen.

B. Besonderheit KÖR – UStR Rz 265:

Bestandvertrag und Jahresmindestmiete

Die Anerkennung eines Mietverhältnisses durch die Finanzverwaltung setzt die Erfüllung folgender Voraussetzungen voraus:

1. Bestandvertrag iSd § 1090 ABGB

Der Abschluss eines entgeltlichen Mietvertrages iSd § 1090 ABGB zwischen der Gemeinde als Vermieter und dem Mieter ist eine Grundvoraussetzung zur Anerkennung eines Mietverhältnisses. Dabei ist zu beachten, dass schriftlich abgeschlossene Verträge eine höhere Beweiskraft haben als lediglich mündlich vereinbarte Abmachungen. Des Weiteren stellen Gebrauchsüberlassungen keine umsatzsteuerlich relevanten Mietverhältnisse dar, sofern sie nicht auf Bestandverträgen beruhen.

2. Jahresmindestmiete

Eine weitere wichtige Voraussetzung zur Anerkennung des Mietverhältnisses aus umsatzsteuerlicher Sicht ist die Verrechnung einer ausreichend hohen Miete durch die Gemeinde. Die Verrechnung eines reinen Anerkennungsziemes ist für die steuerliche Anerkennung nicht ausreichend.⁹⁾ Gem UStR Rz 265 hat die Gemeinde als Vermieterin zumindest die Betriebskosten iSd §§ 21 bis 24 MRG (sofern diese nicht direkt vom Mieter übernommen werden) zuzüglich einer anhand der AfA-Komponente errechneten Mindestmiete in Rechnung zu stellen.

Die AfA-Komponente beträgt 1,5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten inkl Grund und Boden zuzüglich aller vorgenommenen aktivierungspflichtiger Aufwendungen sowie Kosten für Großreparaturen, welche auf das vermietete Objekt entfallen. Die Bemessungsgrundlage wird durch Subventionen bzw Zuwendungen iSd § 3 Abs 1 Z 6 EStG **nicht** gekürzt.

Sofern keine Aufzeichnungen mehr über die tatsächlichen Kosten vorhanden sind, können diese geschätzt werden. Ein unentgeltlich erworbener Grund und Boden (zB Schenkung) kann bei der Berechnung der Mindestmiete außer Ansatz gelassen werden.

Praxistipp

Zu beachten ist weiteres, dass die von der Gemeinde selbst aufgewendeten Aufwendungen zur Anmietung eines Objektes (ua Miete, Betriebskosten) bzw Drittkosten zumindest in der gleichen Höhe an den Mieter weiterzuerrechnen sind.

Beispiel

Eine Gemeinde vermietet ein Geschäftslokal an einen Buchhändler, mit welchem ein Mietvertrag iSd § 1090 ABGB abgeschlossen wurde. Die Anschaffungskosten inkl Kosten für Großreparaturen und anteiliger Grund und Boden betragen € 276.000,-. Die Betriebskosten werden direkt vom Mieter übernommen.

Die Höhe der jährlichen Mindestmiete beträgt gem UStR Rz 265 1,5% der oben angeführten Kosten in Höhe von € 276.000,-. Die Jahresmindestmiete beträgt somit € 4.140,- (276.000 x 1,5%). Heruntergebrochen auf einen Monat sollte das monatliche Mietentgelt mindestens € 345,- betragen.

Im Jahr 2020 führt die Gemeinde eine Generalsanierung an dem Gebäude durch. Die anteiligen Kosten, welche auf das vermietete Geschäftslokal entfallen, betragen € 30.000,-. Die Berechnung der jährlichen Mindestmiete ist zu adaptieren. Die Bemessungsgrundlage beträgt nunmehr € 36.000,- und die jährliche Mindestmiete € 4.590,- (€ 382,50 pro Monat).

Wird die jährliche Mindestmiete unterschritten, besteht gem UStR Rz 265 kein umsatzsteuerliches Mietverhältnis. Es ist keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und der Vorsteuerabzug steht nicht zu. Allfällig bereits geltend gemachte Vorsteuern sind auf eine Berechtigung gem § 12 Abs 10 UStG zu kontrollieren und gegebenenfalls in der UVA zu berichtigen.

Praxistipp

Zur Minimierung des Risikos, die jährliche Mindestmiete zu unterschreiten, sollte mit einem höher festgelegten Mietentgelt entgegengewirkt werden. Des Weiteren empfiehlt sich eine vertraglich fixierte Indexierung des Mietentgelts. →

8) Vgl UStR Rz 639v.

9) VwGH 29. 5. 2018, Ra 2017/15/0022; Bleyer, ÖStZB 2018, 694.

3. Exkurs: Mindestmiete und COVID-19¹⁰⁾

Durch die Situation rund um COVID-19 kann es auch bei KöR zu einer Beeinträchtigung des Geschäftszwecks und damit einhergehend zu Mietreduktion bzw. Mietausfällen aufgrund einer konkreten Betroffenheit des Mieters von COVID-19 kommen. Dadurch kann es in weiterer Folge zu einer Unterschreitung der in UStR Rz 265 geforderten jährlichen Mindestmiete kommen.

Das BMF hat in einer Auskunft vom 16. 4. 2020 (GZ 2020 – 0.241.663) bekannt gegeben, dass ein „coronabedingtes“ Unterschreiten der in UStR Rz 265 verankerten jährlichen Mindestmiete für die Anerkennung des umsatzsteuerlichen Mietverhältnisses nicht schädlich ist. Diese zeitliche Unterschreitung der Vorgaben in UStR Rz 265 ist (vorläufig) bis Ende September 2020 möglich.

C. § 6 Abs 1 Z 16 UStG – steuerpflichtige vs steuerfreie Vermietung

Unabhängig davon, ob der fiktive BgA Vermietung und Verpachtung durch KöR iSd § 2 Abs 3 UStG als unternehmerische Tätigkeit anerkannt ist, ist für die Steuerpflicht § 6 Abs 1 Z 16 UStG maßgeblich. Die Vermietung von Grundstücken¹¹⁾ ist grundsätzlich gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG von der Umsatzsteuerpflicht befreit. Von dieser Steuerbefreiung bestehen jedoch folgende Ausnahmen:

- Die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;
- die kurzfristige Vermietung von Grundstücken.

Bei der steuerfreien Vermietung von Grundstücken handelt es sich um eine sog „unechte“ Steuerbefreiung, bei welcher ein Vorsteuerabzug gem § 12 UStG aus den Vorleistungen und laufenden Aufwendungen nicht gegeben ist.

D. Option in die Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG

Das UStG ermöglicht dem Vermieter jedoch eine Option in die Steuerpflicht für gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG als steuerfrei zu behandelnde Vermietungen. Diese Optionsmöglichkeit ist jedoch seit dem Stabilitätsgesetz 2012 nur mehr in einer eingeschränkten Form anwendbar, abhängig vom Zeitpunkt der Gebäudeerrichtung bzw davon, ob das Gebäude vom Vermieter käuflich erworben wurde.

1. Gebäudeerrichtung nach 31. 8. 2012 bzw käuflich erworben

Die Option in die Steuerpflicht kann dann ausgeübt werden, wenn der Mieter das Grundstück oder den bau-

lich abgeschlossenen Gebäudeteil nahezu ausschließlich für Umsätze, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (zumindest jedoch 95%), verwendet.

Praxistipp

Der Vermieter hat vor Abschluss des Mietvertrages sicherzustellen, dass der Mieter die Räumlichkeiten nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. In welcher Form der Vermieter sich eine Bestätigung vom Mieter holt, ist Verhandlungssache. In der Regel ist es sinnvoll, jährlich eine Bestätigung beim Mieter betreffend umsatzsteuerpflichtiger Verwendung der Räumlichkeiten anzufordern.

Sofern es eine Änderung bei den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen des Mieters kommt, ist ab diesem Zeitpunkt die Miete als steuerfrei zu behandeln.¹²⁾ IZM den in Abzug gebrachten Vorsteuern kommt es gem § 12 Abs 10 UStG zu einer Vorsteuerberichtigung.

Beispiel

Eine Gemeinde errichtet im Jahr 2020 ein neues Gebäude, in welchem neben dem Gemeindeamt auch eine Ordination für einen Arzt eingerichtet wird. Die Gemeinde schließt mit dem Arzt einen Mietvertrag ab und verrechnet ein der Mindestmiete entsprechendes Mietentgelt zuzüglich Betriebskosten.

Die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten ist gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG steuerfrei, die Mietentgelte sind ohne Umsatzsteuer vorzuschreiben. Aus den laufenden Aufwendungen sowie den anteiligen Errichtungskosten der Ordination steht der Gemeinde kein Vorsteuerabzug zu. Eine Option in die Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG ist nicht möglich, da der Arzt (Umsätze von Ärzten sind gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG steuerfrei, Vorsteuerabzug steht nicht zu) als Mieter die Räumlichkeiten nicht für Umsätze verwendet, welche einen Vorsteuerabzug zulassen.

Da Grundstücke (ua Ackergrundstücke) in der Regel nicht selbst errichtet werden, kommt bei Verpachtung dieser in den seltensten Fällen die Option zur Steuerpflicht zur Anwendung. Sollte eine Option angedacht werden, sollte vor Geltendmachung dieser kontrolliert werden, in welchem Verhältnis Vor- und Umsatzsteuern stehen (Günstigkeitsvergleich).

2. Gebäudeerrichtung vor 1. 9. 2012

Der Vermieter kann gem § 6 Abs 2 UStG iVm § 28 Abs 38 Z 1 UStG unabhängig von den steuerlichen Gegebenheiten beim Mieter in die Steuerpflicht optieren, sofern das Gebäude durch den Vermieter vor dem 31. 8. 2012 errichtet bzw mit der Errichtung begonnen wurde.

10) <https://indemedia.at/news/news-gesrz/auswirkungen-von-mietreduktionen-infolge-sars-cov-2-virus-auf-die-unternehmereigenschaft-von-koer> (Stand 7. 5. 2020).

11) Beachten Sie den seit 1. 1. 2017 geltenden Grundstücksbegriff.

12) Vgl UStR Rz 899 a – ein einmaliges Unterschreiten der 95%-Grenze auf bis zu 92,5% innerhalb von 5 Jahren ist unbeachtlich.

Beispiel

Die Gemeinde hat im Jahr 2011 ein Mehrparteienhaus errichtet, welches neben 20 Wohnungen zwei Geschäftseinheiten beherbergt. Im Jahr 2020 wird ein Geschäftslokal an einen gemeinnützigen Verein (ohne betriebliche Tätigkeiten) neu vermietet.

Die Vermietung des Geschäftslokals ist gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG wiederum steuerfrei. Aufgrund der Übergangsregelung in § 28 Abs 38 Z 1 UStG kann die Gemeinde bei Erfüllung der Voraussetzungen gem UStR Rz 265 (Bestandsvertrag und Mindestmiete) in die Steuerpflicht optieren.

che belegen, dass im Zeitpunkt der bezogenen Vorleistungen die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung mit großer Sicherheit anzunehmen war.¹⁴⁾

E. Steuersätze

Die Vorschreibung des Mietentgelts hat abhängig von der Art der Nutzung mit unterschiedlichen Steuersätzen zu erfolgen. Wichtig ist dabei, dass die Betriebskosten als Nebenleistungen der Miete als Hauptleistung folgen.

1. Steuersatz von 10%

Die Vermietung von Räumlichkeiten zu Wohnzwecken ist gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG zwingend mit 10% Umsatzsteuer zu verrechnen. Aufgrund der in § 6 Abs 1 Z 16 UStG normierten Steuerpflicht von Vermietung zu Wohnzwecken hat in diesem Bereich keine Optionsausübung gem § 6 Abs 2 UStG vor Aufnahme der Vermietungstätigkeit zu erfolgen.

Seit 1. 11. 2018 sind gem § 10 Abs 2 Z 3 lit b und c UStG des Weiteren die Umsätze aus der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen sowie die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke wieder mit dem begünstigten Steuersatz von 10% zu verrechnen.

2. Steuersatz von 20%

Der 20%ige Normalsteuersatz gem § 10 Abs 1 UStG ist in der Regel auf die noch verbliebenen Kategorien anzuwenden (ua Geschäftsräumlichkeiten, Kfz-Stellplätze, Betriebsvorrichtungen und kurzfristige Vermietung).

3. Exkurs: Zurverfügungstellung von Wärme

Die Lieferung von Wärme ist unabhängig von der Vermietung als eigenständige Leistung anzusehen und gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG immer mit 20% Umsatzsteuer zu verrechnen.

F. Exkurs: kurzfristige Vermietung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 wurde die Steuerpflicht für kurzfristige Vermietungen ab dem 1. 1. 2017 eingeführt. Dabei ist es nicht relevant, ob es sich beim Mieter um einen Unternehmer, einen Verein oder eine Privatperson handelt. Die Einführung der kurzfristigen Vermietung als Teil der steuerpflichtigen Vermietungsumsätze betrifft vorwiegend Unternehmer, welche einzelne Räumlichkeiten anderen Personen für einen kurzen Zeitraum zur Verfügung stellen (zB Seminarräume).

Ziel war es, bei den betroffenen Unternehmern den Verwaltungsaufwand betreffend die Kontrolle, ob die Überlassung von Räumlichkeiten nunmehr steuerpflichtig oder steuerfrei zu behandeln ist, zu verringern: Bis zum 31. 12. 2016 musste im Zuge der kurz-

13) Vgl UStR Rz 899c; VwGH 31. 5. 2017, Ro 2016/13/0016.

14) Vgl UStR Rz 900ff; VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0063.

Unter dem Begriff „mit der Errichtung begonnen wurde“ versteht UStR Rz 899c den bei Vorliegen der Baubewilligung tatsächlichen Beginn der Arbeiten vor dem 31. 8. 2012. Darunter fällt ua der Aushub der Baugrube, ein symbolischer Spatenstich fällt jedoch nicht darunter. Keine ausreichenden Maßnahmen sind hingegen der Beginn der Planungs- und Projektierungsarbeiten. Abbrucharbeiten sind als Beginn der Bautätigkeit anzusehen, wenn diese zur Durchführung der Baubewilligung notwendig sind.¹³⁾

Wird ein Gebäude, welches vor dem 1. 9. 2012 errichtet worden ist, vom Vermieter nach dem 31. 8. 2012 derart umgebaut bzw erweitert, dass ein neuer Gebäudeteil entsteht, so kommt es zu einer fiktiven Neuerrichtung nach dem 31. 8. 2012. Diese zieht die strengeren Regelungen gem § 6 Abs 2 UStG betreffend Option in die Steuerpflicht nach sich.

Des Weiteren kommt es aus umsatzsteuerlicher Sicht bei einem Erwerb eines Mietobjektes zur Einstufung der zivilrechtlich weiterbestehenden Mietverträge als sog „neue“ Mietverträge. UStR Rz 899c spricht hier von einem Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite, welcher für Umsatzsteuerzwecke ein neues Mietverhältnis begründet. Die Optionsmöglichkeit in die Steuerpflicht wird dadurch gem § 6 Abs 2 UStG eingeschränkt.

3. Vorsteuerabzug im Zuge der Optionserklärung

Plant der Vermieter im Rahmen einer steuerfreien Vermietung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG, diese mittels Ausübung der Option umsatzsteuerpflichtig zu gestalten, sind folgende zeitliche Abläufe zu beachten:

Der Vorsteuerabzug aus Vorleistungen (zB Errichtung des Mietobjektes, Sanierung, Großreparaturen, Umbauten) kann grundsätzlich erst nach erfolgter Ausübung der Option geltend gemacht werden.

Die Ausübung der Option erfolgt über einen formlosen Akt mittels Aufnahme der Umsätze bzw Vorsteuern in der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats, in welchem die Vermietungstätigkeit begonnen wurde.

Sofern ein Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen vor der Optionsausübung geltend gemacht werden soll, wird seitens der Finanzverwaltung ein Nachweis über die spätere steuerpflichtige Vermietung verlangt. Mögliche Nachweise sind ua unterfertigte (Vor)Mietverträge oder Beschlüsse bzw Dokumentationen, wel-

fristigen Vermietung von Räumlichkeiten jede Vermietung separat auf die Möglichkeit zur oben genannten Option in die Steuerpflicht kontrolliert werden.

Folgende Kriterien sind zu beachten:

- Die Vermietung erfolgt maximal für einen ununterbrochenen Zeitraum von 14 Tagen.
- Das Grundstück wird sonst nur zur Ausführung von Umsätzen, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, für kurzfristige Vermietungen oder zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendet.

Maximal 14 Tage

Die Dauer der maximal erlaubten durchgängigen Vermietung einzelner Räumlichkeiten an die gleiche Person darf maximal 14 Tage am Stück betragen. Für Vermietungen, welche diesen Zeitraum überschreiten, gelten die bereits ausführlich erläuterten Regelungen betreffend Steuerfreiheit und Option in die Steuerpflicht.

Nutzung der Räumlichkeiten

Das Grundstück bzw. Gebäude, auf bzw. in welchem die vom Vermieter kurzfristig zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten gelegen sind, darf sonst nur zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dazu zählen:

- steuerpflichtige Umsätze;
- echte steuerfreie Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 1 bis 6 UStG (zB Ausfuhrlieferungen);
- Umsätze, die gem § 15 UStG bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich außer Ansatz bleiben (zB Hilfsgeschäfte).

Die kurzfristige Vermietung von Räumlichkeiten ist gem § 10 UStG zwingend mit 20% Umsatzsteuer zu verrechnen. Ein allfälliger Vorsteuerabzug steht bei Erfüllung der Voraussetzungen gem § 12 UStG zu.

1. Nutzung Grundstück zu ausschließlich unternehmerischen Zwecken

Die Steuerpflicht betreffend die kurzfristige Vermietung sieht, wie oben angeführt, vor, dass das Grundstück ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken verwendet wird. Diese wird bei Gemeinden wohl dann vorliegen, wenn ein Gebäude einem BgA iSd § 2 Abs 3 UStG zugordnet werden kann (zB Kindergarten, Freibad). Eine Kontrolle, ob eine Steuerpflicht aus einer möglichen kurzfristigen Vermietung besteht, sollte vor einer Gelegenheitsüberlassung vorgenommen werden.

Beispiel

Eine Gemeinde überlässt Privatpersonen und Vereinen die Räumlichkeiten des Hallenbads zur Nutzung, wobei diese Überlassungen auf einzelne Abende, ohne einen dauerhaften Mietvertrag, beschränkt sind. Die Nutzungsentgelte des Hallenbads werden mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Das Hallenbad wird zu 100% unternehmerisch genützt.

Das Gebäude des Hallenbades ist Teil des BgA Hallenbads, welcher gem § 2 Abs 3 UStG als unternehmerische Tätigkeit der Gemeinde einzustufen ist. Die Gemeinde verwendet das Grundstück aus-

schließlich (zu 100%) für Umsätze, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Da die kurzfristigen Überlassungen jeweils nicht länger als 14 Tage dauern, sind diese steuerpflichtig. Betreffend die vorzuschreibende Mieta ist auch hier UStR Rz 265 zu beachten, die Jahresmiete ist auf die tageweise oder stundenweise Vermietung herunterzubrechen.

2. Nutzung Grundstück auch für nicht umsatzsteuerpflichtige Zwecke

Wird das Grundstück hingegen auch bzw. nur für Umsätze oder Zwecke verwendet, welche den Vorsteuerabzug ausschließen, so kommt es bei der kurzfristigen Überlassung der darin befindlichen Räumlichkeiten zu keiner Steuerpflicht. Eine allfällige Option in die Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG kann bei Erfüllung der oben angeführten Voraussetzungen vorgenommen werden.

Beispiel

Die Gemeinde überlässt die Schulaula der Volksschule für einzelne Abende an Privatpersonen, Unternehmer oder Vereine und stellt einen Unkostenbeitrag in Rechnung.

Da die Volksschule nicht ausschließlich für Umsätze verwendet wird, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, kommt die Regelung zur kurzfristigen Vermietung nicht zur Anwendung. Eine allfällige steuerpflichtige Vermietung hat aufgrund der allgemeinen Regelungen zur Vermietung und Verpachtung zu erfolgen.

G. Exkurs: Veräußerung eines Mietobjekts

Bei der Veräußerung eines Mietobjekts ist auf zwei Stolpersteine Rücksicht zu nehmen:

1. Umsatzsteuerfreie Veräußerung von Grundstücken

Die Veräußerung von Grundstücken ist gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Option in die Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG ist möglich.

Sofern für ein Gebäude im Errichtungszeitraum von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. bei späteren Großreparaturen und aktivierungspflichtigen Aufwendungen ein Vorsteuerabzug gem § 12 UStG geltend gemacht worden ist, ist im Zuge einer steuerfreien Grundstücksveräußerung § 12 Abs 10 UStG zu beachten:

Die steuerfreie Veräußerung eines zur steuerpflichtigen Vermietung verwendeten Gebäudes führt gem § 12 Abs 10 UStG zu einer Veränderung der Verhältnisse. Der Beobachtungszeitraum bei Grundstücken beträgt 20 Jahre (bis 31. 3. 2012: 10 Jahre). Sofern noch offene 1/10tel bzw. 1/20stel vorhanden sind, sind diese als Vorsteuerberichtigung spätestens in der letzten Umsatzsteuervoranmeldung des betreffenden Jahres zu erfassen.

Praxistipp

In der Regel empfiehlt es sich, vor der Veräußerung des Grundstückes einen Günstigkeitsvergleich (Höhe Umsatzsteuer aus Option im Vergleich mit Vorsteuer aus Berichtigung gem § 12 Abs 10 UStG) anzustellen bzw zu kontrollieren, ob in Vorjahren Vorsteuern aus Anschaffungs- und Herstellungskosten, Großreparaturen oder aktivierungspflichtige Aufwendungen geltend gemacht worden sind.

Beispiel

Die Gemeinde errichtete im Sommer 2012 (Vorsteuerberichtigungszeitraum 20 Jahre!) einen Nahversorger. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf € 750.000,-. Das Gebäude wird seit diesem Zeitpunkt steuerpflichtig unter Einhaltung von UStR Rz 265 inkl jährlicher Indexierung des Mietentgelts an einen Lebensmitteleinzelhändler vermietet. Die Vorsteuern aus der Errichtung (€ 150.000,-) und den laufenden Aufwendungen wurden geltend gemacht. Im Dezember 2020 soll das Gebäude an den Lebensmitteleinzelhändler um € 550.000,- veräußert werden.

Der Verkauf des Grundstücks soll gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei erfolgen. Daher ist im Zuge der Veräußerung zu kontrollieren, ob im Zuge der Errichtung bzw allfälliger Großreparaturen und aktivierter Aufwendungen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden ist.

Aufgrund der steuerfreien Veräußerung kommt es gem § 12 Abs 10 UStG innerhalb des 20-jährigen Beobachtungszeitraums zu einer Veränderung der Verhältnisse. Die sich daraus ergebende Vorsteuerkorrektur ist in der UVA des Monats des Verkaufs, spätestens jedoch in der letzten UVA des Jahres zu erfassen.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung sind vom Berichtigungszeitraum noch elf Jahre offen, wodurch

11/20 der ursprünglich geltenden Vorsteuer (€ 150.000,- x 11/20 = € 82.500,-) in der UVA zu berichtigen sind.

Zu beachten ist in diesem Fall jedoch, dass der Lebensmitteleinzelhändler zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wodurch auch eine Option in die Steuerpflicht überlegenswert ist. Da die zu verrechnende Umsatzsteuer jedoch Teil der Bemessungsgrundlage gem § 4 iVm § 5 GrEStG ist, erhöhen sich dadurch die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr.

2. Immobilienertragsteuer – Herstellerbefreiung

Grundstücke und darauf befindliche Gebäude, welche der Vermögensverwaltung zugeordnet werden, sind im Zuge der Veräußerung der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 3 Z 4 KStG zuzuordnen und unterliegen in weiterer Folge gem §§ 30 ff EStG der Immobilienertragsteuer.¹⁵⁾

Die in § 30 Abs 2 Z 2 EStG verankerte Herstellerbefreiung ist für vermietete Gebäude, welche von der Gemeinde selbst errichtet wurden, nicht anwendbar. Mit der Vermietung gilt das Gebäude als für betriebliche Zwecke verwendet, wodurch die Befreiungsbestimmung keine Anwendung findet. Ein allfälliger Gewinn aus dem Grundstücksverkauf ist anhand § 30 Abs 3 und 4 EStG zu ermitteln und mit 25% Immobilienertragsteuer zu versteuern. Hinsichtlich Ermittlung der Immobilienertragsteuer, Selbstberechnung und Meldung durch den Parteienvertreter wird an dieser Stelle auf den Beitrag Immobilienertragsteuer („ImmoEST“) bei Gemeinden¹⁶⁾ verwiesen.

15) Siehe *Stingl-Lösch*, Immobilienertragsteuer („ImmoEST“) bei Gemeinden, RFG 2020/4.

16) *Stingl-Lösch*, Immobilienertragsteuer („ImmoEST“) bei Gemeinden, RFG 2020/4.

→ In Kürze

Die steuerlichen Auswirkungen einer Vermietung von Räumlichkeiten sollten bereits im Zuge der ersten Planungen berücksichtigt werden. Diese haben aufgrund der sich ergebenden Besonderheiten bei Körperschaften öffentlichen Rechts ua Auswirkungen auf die rechtliche und/oder finanzielle Ausgestaltung (ua abzugsfähige Vorsteuer im Zuge der Gebäudeerrichtung) des Projekts. Aber auch während der laufenden Vermietung (ua aufgrund der seit dem Stabilitätsgesetz 2012 verschärften Optionsregelungen in die Steuerpflicht) bis hin zum Verkauf eines Mietobjekts ist auf die umsatzsteuerlichen Besonderheiten zu achten, um nicht nachträglich bereits in Abzug gebrachte Vorsteuern wieder berichtigen zu müssen.

→ Zum Thema**Über die Autorin:**

Mag. Ursula Stingl-Lösch ist Steuerberaterin bei der NÖ Gemeindeberatung in St. Pölten.

Kontaktadresse: Neue Herrengasse 10/4, 3100 St. Pölten.

Tel. +43 (0)2742 32 186, E-Mail: ustingllo-esch@noegbg.at,

Internet: www.noegbg.at

Von derselben Autorin erschienen:

Registrierkassenpflicht in der Gemeinde und beim Verein, RFG 2016, 13;

Vereinfachungen der Registrierkassenpflicht für Vereine und Körperschaften öffentlichen Rechts, RFG 2016/23;
Registrierkassenpflicht – eine Praxisübersicht, RFG 2017, 69;
Breitbandoffensive – eine steuerliche Übersicht zum Vorsteuerabzug, RFG 2017, 113;
Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 1), RFG 2019/12;
Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 2), RFG 2019/22;
Immobilienertragsteuer („ImmoEST“) bei Gemeinden, RFG 2020/4.

→ Literatur-Tipp

Embacher, Basiswissen Immobilienverwaltung, 2. Auflage (2019)

MANZ Bestellservice:

Tel: +43 (0)1 531 61-100

Fax: +43 (0)1 531 61-455

E-Mail: bestellen@manz.at

Besuchen Sie unseren Webshop unter www.manz.at

