

Kap 2 Der Vermieter als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht

2.1 Wer ist Unternehmer?

Vermieter sind Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, die grundsätzlich Umsatzsteuer zu verrechnen und an das Finanzamt abzuführen haben und in der Regel auch zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Dabei kann es sich um Einzelpersonen, Personenvereinigungen, wie insbesondere Grundstücksgemeinschaften oder Wohnungseigentumsgemeinschaften, oder Körperschaften handeln.

Die **Nutzung** einer Wohnung für eigene Zwecke stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar. Ebenso führt die **Veräußerung** einer einzigen privaten Immobilie in der Regel noch zu keiner Unternehmereigenschaft.

Mietverträge mit **nahen Angehörigen** werden nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten.

Bei der Nutzungsüberlassung von Wohnraum von einer **Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter** ist ebenfalls wesentlich, ob das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält.

2.2 Liebhaberei

Keine Unternehmereigenschaft liegt vor, wenn eine Tätigkeit als „Liebhaberei“ im Sinne der Liebhabereiverordnung einzustufen ist. Treten im Rahmen der sogenannten „**kleinen Vermietung**“ Verluste auf, wird von Beginn an Liebhaberei vermutet. Dies betrifft die Vermietung von Eigentumswohnungen, Appartements oder Ein- und Zweifamilienhäusern – eben jenen Objekten, die primär zur privaten Nutzung geeignet sind. Die Einkunftsquelle wird in diesen Fällen nur dann steuerlich anerkannt, wenn mittels einer **Prognoserechnung** nachgewiesen werden kann, dass in einem absehbaren Zeitraum (20 – 23 Jahre) ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist.



HINWEIS

Es würde den Umfang dieser Broschüre überschreiten, im Detail auf die Liebhabereinstufung und die Frage der Einkunftsquelle näher einzugehen. Es wird daher auf die diesbezügliche Fachliteratur verwiesen.

2.3 Echte und unechte Steuerbefreiung

Zu beachten ist, dass bei bestimmten Umsätzen eine „**unechte**“ **Steuerbefreiung** besteht, wobei für diesen Fall zwar keine Umsatzsteuer anfällt, aber auch kein Vorsteuerabzug möglich ist. Dies bedeutet, dass bei Lieferungen und Leistungen, die der Vermieter für die Ausführung solcher unecht steuerbefreiten Umsätze bezieht, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

In Sonderfällen kann es auch zur Anwendbarkeit einer „**echten**“ **Steuerbefreiung** im Bereich der Vermietung kommen (Diplomaten). In diesem Fall muss ebenfalls keine Umsatzsteuer entrichtet werden. Im Gegensatz zur unechten Befreiung, kann ein Vorsteuerabzug aber vorgenommen werden. Zu den einzelnen Steuerbefreiungen *siehe Tz 3.2.*

2.4 Kleinunternehmer

Die Umsätze der Kleinunternehmer sind **unecht steuerbefreit**.

Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen **Nettoumsätze im Veranlagungszeitraum € 30.000,- nicht übersteigen**. Bei der Berechnung dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Seit 1.1.2017 sind zudem Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, nicht in die Umsatzgrenze miteinzurechnen.

Kap 3

Die laufende Vermietung

3.1 Mietverträge

Beim Abschluss von Mietverträgen wird häufig auf Mustervordrucke zurückgegriffen. Diese berücksichtigen oftmals umsatzsteuerliche Details nicht ausreichend. Wie die Mietumsätze im Einzelfall umsatzsteuerlich einzuordnen sind, sollte aber bereits im Mietvertrag festgehalten werden. Es ist auch anzugeben, ob die Mietvorschreibungen Umsatzsteuer enthalten oder nicht. Für jene Fälle, in denen eine Nutzungsänderung durch den Mieter zu einer Änderung in der umsatzsteuerlichen Behandlung der Mietumsätze führen kann, sind entsprechende vertragliche Vorkehrungen zu treffen. *Siehe dazu Tz 3.3.*

3.2 Steuersätze und Steuerbefreiungen

Die **Steuersätze** sind in § 10 UStG geregelt. Danach beträgt der Normalsteuersatz 20% und die ermäßigten Sätze 10 und 13%. Bei der Vermietung kommen der Normalsteuersatz sowie der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung. Die Beherbergung unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 13%. Zudem können unechte und in Ausnahmefällen auch echte Steuerbefreiungen zur Anwendung gelangen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Vermietungsumsätzen richtet sich zum einen nach der **Art des Vermietungsobjektes** und zum anderen nach der **Verwendung des Mietobjektes** durch den Mieter. **Nebenleistungen** sind unter Umständen separat zu beurteilen. Zudem sind persönliche Steuerbefreiungen zu berücksichtigen (zB Kleinunternehmerregelung).

Es ist daher genau **zu untersuchen**

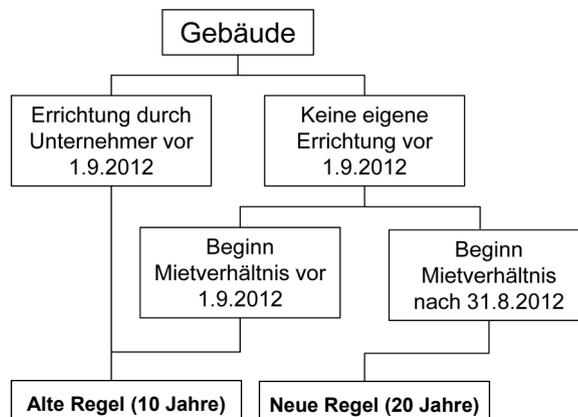
- um welche Art von Mietobjekt es sich handelt (möblierter oder unmöblierter Wohnraum, Geschäftsräume, Garagen oder sonstige Parkflächen, Werbeflächen, gemischt genutzte Wohnungseinheiten, fest mit dem Grund verbundene Maschinen etc),

Unter dem Begriff „**Beherbergung**“ wird die entgeltliche Zurverfügungstellung von Wohnraum zum Zwecke eines (vorübergehenden) Aufenthaltes, verbunden mit den in einem Betrieb der Fremdenbeherbergung üblichen Dienstleistungen, verstanden.

Die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen erfordert über die bloße Überlassung von Räumlichkeiten, einschließlich deren typischer Nebenleistungen, hinaus auch eine **gewisse Betreuung der überlassenen Räumlichkeiten oder des Gastes**. Dazu zählen zB die Reinigung der Räumlichkeiten oder die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche und Handtüchern sowie die Beheizung, Kühlung und Beleuchtung sowie die Möglichkeit der Benützung hoteleigener Einrichtungen (zB Schwimmbad, Sauna).

Die zusätzliche Erbringung von Dienstleistungen muss es dem Gast ermöglichen, **ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen** an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen. Die bloße Überlassung von möbliertem Wohnraum führt noch nicht zur Beherbergung.

Leistung des Unternehmers	0%*	10%	13%	20%
Vermietung zu Wohnzwecken		✓		
Verrechnung Heizungskosten				✓
Verrechnung von Betriebskosten für Wohnraum ohne Wärme		✓		
Vermietung unbeweglicher Einrichtungsgegenstände im Wohnraum		✓		
Vermietung beweglicher Einrichtungsgegenstände im Wohnraum				✓
Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen			✓	



Beispiel:

Ein Vermieter errichtet 2016 ein zweigeschossiges Gebäude und verwendet es wie folgt:

- die Räume des Erdgeschoßes vermietet er an einen Rechtsanwalt für dessen Kanzlei,
- die Räume im ersten Obergeschoß vermietet er an einen Arzt für dessen Ordination.

Lösung:

Die Vermietungsumsätze sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Die Geschoße des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbstständige Grundstücksteile. Die Frage der Option kann daher für jeden Grundstücksteil gesondert geprüft werden:

- Für die Räumlichkeiten im Erdgeschoß kann der Vermieter auf die Steuerbefreiung verzichten und zur Steuerpflicht optieren. In diesem Fall unterliegen die Mietentgelte dem 20%igen Steuersatz.
- Für das Obergeschoß ist eine Option nicht möglich, da der Arzt die Räume zur Ausführung steuerbefreiter Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen und weder das Mietverhältnis noch die Errichtung vor dem 1.9.2012 begonnen hat. Die Mietentgelte sind unecht steuerbefreit.

Steht bereits zum Zeitpunkt der Errichtung fest, dass das Obergeschoß steuerfrei vermietet wird, sind die Vorsteuern für diesen Teil des Gebäudes nicht abzugsfähig. Die gesamten Vorsteuern sind diesfalls entsprechend aufzuteilen.

Wurden im Zuge der Errichtung die Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht, da von einer steuerpflichtigen Vermietung des gesamten Gebäudes ausgegangen wurde, kommt es jährlich zu einer Vorsteuerkorrektur (siehe Tz 3.7).

Ein **Mieterwechsel** nach dem 31.8.2012 führt nur dann zur eingeschränkten Optionsmöglichkeit, wenn das Mietobjekt nicht vor dem 1.9.2012 vom Vermieter selbst errichtet wurde. Hat der Vermieter das Mietobjekt nicht selbst errichtet, sondern (entgeltlich oder unentgeltlich) erworben, ist ein Mieterwechsel nach dem 31.8.2012 schädlich. Ein **Wechsel auf Vermieterseite** nach dem 31.8.2012 führt stets zum eingeschränkten Optionsrecht.

Erwerb des Gebäudes	Nach dem 31.8.2012 erfolgt ein Mieterwechsel
Eigene Errichtung vor 1.9.2012	Keine Einschränkung der Optionsmöglichkeit
Anschaffung vor 1.9.2012	Option zur Steuerpflicht
Eigene Errichtung nach 1.9.2012	nur möglich, wenn der Mieter das Grundstück zu mind 95% für Zwecke nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen
Anschaffung nach 1.9.2012	

Ein Mieterwechsel liegt auch dann vor, wenn der Wechsel im Zuge einer **nicht steuerbaren Gesamtrechtsnachfolge** (zB Erbfolge oder Umgründung) erfolgt. Bleibt jedoch im Rahmen einer **Umgründung** die Unternehmeridentität erhalten, liegt kein Mieter- oder Vermieterwechsel vor (zB Verschmelzung zur Aufnahme, wenn die aufnehmende Gesellschaft der ursprüngliche Vertragspartner war).

6.5 Anzahlungs- und Endrechnungen

Insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe werden Akontozahlungen vertraglich vereinbart bzw. geleistet. Diese sind beim Zahlungseingang vor Ausführung der Leistung auch bei Sollbesteuerung nach dem Ist-Prinzip zu versteuern. Der Zahlende kann die Umsatzsteuer als Vorsteuer im Ausmaß der Zahlung bei Vorliegen einer Anzahlungsrechnung, die alle Rechnungsmerkmale enthält, abziehen.

Wesentlich ist die Ausgestaltung der End- oder Schlussrechnung. Wird über die bereits ausgeführte Leistung insgesamt abgerechnet, so sind in ihr die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt worden sind.

Beispiel:

	Netto	USt	Brutto
Gesamtleistung	100.000,--	20.000,--	120.000,--
abzüglich			
1. Teilzahlung/ Anzahlungs- rechnung	- 20.000,--	- 4.000,--	- 24.000,--
2. Teilzahlung/ Anzahlungs- rechnung	- 20.000,--	- 4.000,--	- 24.000,--
Summe	60.000,--	12.000,--	72.000,--

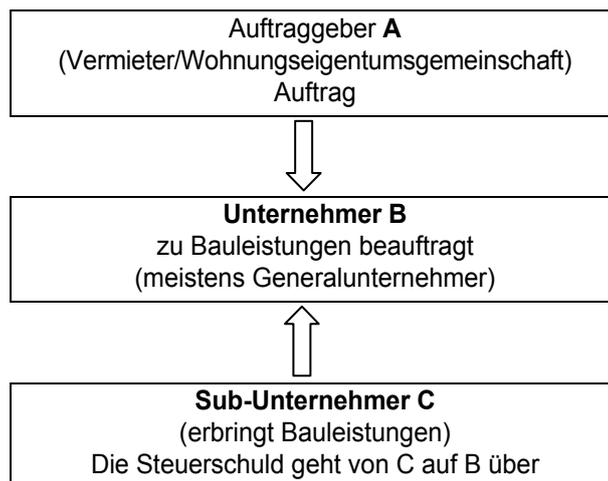
Werden in der Endrechnung die vereinnahmten Teilentgelte und der darauf entfallende Steuerbetrag nicht offen abgesetzt, schuldet der Unternehmer diese Steuerbeträge aufgrund der Rechnung. Der Leistungsempfänger hat aus der gesamten Endrechnung (sowohl aus den bereits in den Anzahlungsrechnungen ausgewiesenen Steuerbeträgen als auch aus den zusätzlichen Steuerbeträgen) keinen Vorsteuerabzug, da die Rechnung nach Ansicht der Finanzverwaltung offensichtlich unrichtig ist. Die Rechnung kann aber berichtigt werden.

Kap 11

Sonstige Fragen

11.1 Bauleistungen und Reinigungsleistungen

Bei Bauleistungen und Reinigungsleistungen (seit 2011) gilt bei bestimmten Auftragsverhältnissen, zB zwischen Generalunternehmer und Subunternehmer (siehe Grafik) die sogenannte „**Reverse-Charge-Regel**“. Dies bedeutet, dass es zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt. Im Normalfall trifft diese Regelung nicht auf Vermieter oder Wohnungseigentumsgemeinschaften zu, sodass Rechnungen von Professionisten an Vermieter grundsätzlich mit Umsatzsteuerausweis zu erfolgen haben.



Hinweis

Eine Übersicht über Bauleistungen finden Sie im Anhang unter Tz 12.6.

11.2 Bauherrenmodelle – Vorsorgewohnungen

Bauherrenmodelle und Vorsorgewohnungen (oder Ertragswohnungen) gelten als Möglichkeit zur sicheren