

Zahlreiche Änderungen

Grundstücksvermietung, insbesondere Immobilienleasing, im UStG 1994

Zur Problematik im Zusammenhang mit Haupt- und Nebenleistungen

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

*) Dr. Christian Prodinger ist Leiter der Steuerabteilung eines Finanzinstitutes.

Mit dem UStG 1994¹⁾ haben sich zahlreiche Änderungen im Zusammenhang mit Lieferungen, vor allem aber mit sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (insbesondere Vermietung) ergeben. Bei einer Vermietung von Grundstücken ist zunächst zu entscheiden, ob überhaupt Steuerpflicht vorliegt; gegebenenfalls interessiert auch der Steuersatz, der für die Hauptleistung zur Anwendung kommt. Gerade bei einer Vermietung kommen infolge der Hauptleistung auch immer wieder Nebenleistungen zum Zuge, deren umsatzsteuerliches Schicksal interessiert. Auch werden diverse Nebenkosten an den Mieter weiterverrechnet, sodaß auch die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen dieser Weiterverrechnung bedeutsam sind.

¹⁾ BGBl. 663/1994 i. d. F. BGBl. 819/1994 und 21/1995.

Immobilienleasing ist nun in umsatzsteuerlicher Sicht – im Regelfall – nur eine Art der Vermietung von Grundstücken. Es ergibt sich, daß die meisten der umsatzsteuerlichen Probleme auf übliche Mietverhältnisse (ohne Finanzierungscharakter) ebenso übertragbar sind. Da aber beim Immobilienleasing einige Zusatzprobleme auftreten, kann die Gesamtproblematik übergreifend am Beispiel dieser Vertragsausformung dargestellt werden.

Die folgenden Ausführungen sollen also einen Leitfaden für die Umsatzsteuerprobleme im Zusammenhang mit Haupt- und Nebenleistungen bei der Vermietung von Grundstücken, in concreto beim Immobilienleasing schaffen.

1. Steuerliche Beurteilung von Leasingverträgen

Unter Finanzierungsleasingverträgen sind Verträge zu verstehen, bei denen der Leasingnehmer während einer gewissen Zeit (der sogenannten Grundmietzeit) die Nutzung an einem Wirtschaftsgut innehat. Zum Unterschied zu normalen Mietverträgen zahlt der Leasingnehmer während dieser Grundmietzeit auch die Investitionskosten des Leasinggebers, und zwar entweder zur Gänze (sogenannter Vollamortisationsvertrag) oder nur zum Teil (Teilamortisationsvertrag oder Restwertvertrag). Im letzten Fall ist am Ende der Grundmietdauer noch der sogenannte Restwert offen, der also die nicht erfolgte Tilgung aufzeigt. Den Finanzierungsleasingverträgen ist es typisch, daß die Gefahr des zufälligen Unterganges oder der zufälligen Beschädigung des Wirtschaftsgutes vom Leasingnehmer getragen wird.²⁾

²⁾ Vgl. EStR 1984, Abschn. 4 Abs. 1.

Je nach der konkreten Ausgestaltung des Leasingvertrages wird das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer oder aber – so im Regelfall – dem Leasinggeber zugerechnet. Die Zurechnung zum Leasinggeber erfolgt beim Vollamortisationsvertrag, wenn die Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegt und der Leasingnehmer kein Optionsrecht hat, das Wirtschaftsgut am Ende der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgelt erwerben zu können. Beim Restwertvertrag darf die Grundmietzeit höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betragen, Chance und Risiko der Wertänderung dürfen nicht allein beim Leasingnehmer liegen, und der Restwert ist auf den Verkehrswert zu kalkulieren. In beiden Fällen darf kein Spezialleasing vorliegen.³⁾

³⁾ Vgl. EStR 1984, Abschn. 4 Abs. 2 und 3; weiters Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Rz. 22.

Beim Immobilien-Finanzierungsleasing auf dem Grund und Boden des Leasinggebers (oder eines Dritten) sind grundsätzlich beide Vertragsvarianten möglich, wiewohl darauf hinzuweisen ist, daß in der Praxis fast ausschließlich Restwertverträge abgeschlossen werden. Wird das Gebäude vom Leasinggeber auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers errichtet, so kann nur ein Restwertvertrag zur Zurechnung beim Leasinggeber führen. Dies jedoch auch nur unter der Voraussetzung, daß die – abzuschließende – Nutzungsvereinbarung über den Grund und Boden erheblich länger als die Grundmietzeit ist, der Grundmietzins ortsüblich kalkuliert ist und der Leasinggeber in der Lage ist, das Gebäude nach Ablauf der Grundmietzeit auch an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu verkaufen oder zu vermieten.⁴⁾

⁴⁾ Vgl. EStR 1984, Abschn. 4 Abs. 4.

Für die konkrete umsatzsteuerliche Beurteilung eines Immobilien-Finanzierungsleasingvertrages ist daher als Vorfrage die ertragsteuerliche Zurechnung des Leasinggutes zu entscheiden. Die umsatzsteuerliche Beurteilung folgt – jedenfalls im Regelfall – der ertragsteuerlichen Beurteilung.⁵⁾

⁵⁾ Siehe Kolacny/Scheiner in Egger/Krejci, Das Leasinggeschäft, Wien 1987, 535 ff.

Ist das Leasinggut von allem Anfang dem Leasingnehmer zuzurechnen, liegt ertragsteuerlich ein Ratenkauf vor. Umsatzsteuerlich ist diesfalls von einer Lieferung eines Grundstückes auszugehen. Im gegebenen Fall stellen die Zinsen, die in der Leasingrate enthalten sind, das Entgelt für eine Kreditgewährung dar, die nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG steuerfrei ist.⁶⁾ Die entsprechende Auswirkung ist aber nicht von praktischer Bedeutung, da im Falle einer Annahme einer Lieferung von einer Grundstückslieferung auszugehen ist, die wiederum nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG umsatzsteuerbefreit ist. Zu erwähnen ist, daß beide Befreiungen sogenannte unechte Befreiungen darstellen, sodaß das Recht auf Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG verlorengelassen bzw. eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen ist.

⁶⁾ Vgl. zu dieser Problematik ausführlich Widhalm, ÖStZ 1995, 174, mit Verweis auf die Judikatur des EuGH; weiters zur Abgrenzung Prodingner, ÖStZ 1995, 265.

Im Regelfall werden Leasingverträge – wie erwähnt – jedoch so ausgestaltet, daß ertragsteuerlich eine Zurechnung zum Leasinggeber erfolgt. Umsatzsteuerlich liegt diesfalls keine Lieferung, sondern eine in einer Vermietung bestehende sonstige Leistung vor.⁷⁾

⁷⁾ Vgl. überblicksmäßig zur Vermietung unbeweglicher Gegenstände Pilz, SWK-Heft 13/1995, Seite A 312.

2. Grundstücksvermietung

In Erfüllung des Richtlinienrechts der Europäischen Union⁸⁾ wurde in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG die Vermietung von Grundstücken (unecht) von der Umsatzsteuer befreit. Zukünftig hat der Vermieter (Leasinggeber) dem Mieter (Leasingnehmer) die Miete (Leasingrate) ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.⁹⁾ Der Vermieter ist dafür nach § 12 Abs. 3 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hat sich aufgrund einer bereits vor 1995 begonnenen Vermietungstätigkeit ein Vorsteuerabzug ergeben, so ist die Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 UStG zu korrigieren, da nach herrschender, wenn auch diskussionswürdiger Auffassung¹⁰⁾ auch durch die Gesetzesänderung eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse vorliegt.

⁸⁾ Art. 13 Teil B lit. b 6. EG-RL.

⁹⁾ Klargestellt sei, daß Steuerschuldner natürlich der leistende Unternehmer ist und bleibt und der Leistungsempfänger daher nie Umsatzsteuer zu zahlen hat. Nachdem es im Wirtschaftsleben üblich und überdies dem Zweck der Umsatzsteuer entsprechend ist, daß dieser Kostenfaktor im Rahmen des zivilrechtlichen Preises an den Leistungsempfänger weiterbelastet wird, wird i. d. F. vereinfachend von der vom Mieter zu zahlenden bzw. von der diesem zu verrechnenden Umsatzsteuer gesprochen.

¹⁰⁾ Vgl. Scheiner, ÖStZ 1994, 293; weiters Quantschnigg/Sonnleitner, Steuerwege in die EU, Wien 1994, 231 f., sowie BFH 14. 5. 1992, BStBl. II 983.

Um die entsprechenden Rechtsfolgen des Verlustes des Vorsteuerabzuges zu vermeiden, wurde richtlinienkonform in § 6 Abs. 2 UStG eine Optionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen eingeführt, einen nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln. Als Rechtsfolge ergibt sich, daß die Miete wieder mit Umsatzsteuer – und zwar grundsätzlich mit dem Normalsteuersatz von 20% – in Rechnung zu stellen ist. Dafür bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, und es findet auch keine Korrektur der Vorsteuerbeträge der Vergangenheit statt.

Die Optionsmöglichkeit ist dabei auf den einzelnen Umsatz gerichtet, sodaß für mehrere Mietverhältnisse eines Unternehmers umsatzbezogen optiert werden kann oder auch nicht. Auch ist eine mehrmalige Ausübung der Option möglich, sodaß immer wieder zwischen Steuerpflicht und Steuerfreiheit entschieden werden kann.¹¹⁾

¹¹⁾ Hiezu z. B. Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar, § 6 Rz. 406 ff.

Aufgrund einer im Beitrittsvertrag erreichten Sonderregelung konnte die bisherige Rechtslage bei der Vermietung von Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, aufrechterhalten werden. In Konkretisierung dieser bis Ende 1998 gültigen Sonderregelung¹²⁾ unterliegt nach § 10 Abs. 2 Z 4 UStG die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Das Vorsteuerabzugsrecht des Vermieters bleibt dabei erhalten.

¹²⁾ Die Regelung kann aufgrund des geltenden Einstimmigkeitsprinzips ohne Zustimmung Österreichs nicht geändert werden.

Maßgebend für die Einordnung eines Mietverhältnisses ist dabei nach dem BMF¹³⁾ die tatsächliche letztliche Verwendung des Mietgegenstandes, sodaß bei mehrfachen Miet- bzw. Untermietverhältnissen auf die Nutzung des letzten Mieters abzustellen ist. Bei gemischter Nutzung ist das Entgelt entsprechend aufzuteilen. Nach der Auffassung des BMF¹⁴⁾ kann jedoch auch einheitlich der Normalsteuersatz angewendet werden. Bei einem grundsätzlich Wohnzwecken dienenden Mietgegenstand kann bei einheitlichem Mietentgelt auch dann der ermäßigte Steuersatz generell angewendet werden, wenn einzelne Räume nicht Wohnzwecken dienen (Arbeitszimmer, Ordinationsräumlichkeiten etc.).¹⁵⁾

¹³⁾ BMF 7. 2. 1995, GZ 09 4501/4-IV/9/95, in AÖFV 87/1995.

¹⁴⁾ A. a. O.

¹⁵⁾ Vgl. Ruppe, a. a. O. § 10 Rz. 63 ff.

Zusammenfassend ergibt sich daher, daß die Vermietung von Grundstücken (unecht) umsatzsteuerbefreit sein kann (USt-Satz gedanklich 0%), weiters ein Satz von 20% (Ausübung der Option) oder aber von 10% (Wohngebäude) anzuwenden sein kann.¹⁶⁾

¹⁶⁾ Vgl. zu den einzelnen Bestimmungsteilen der Neuregelungen und den Auswirkungen die tiefgreifende Abhandlung von Tanzer, AnwBl. 1994, 961.

3. Nebenleistungen, Kostenverrechnung

Ist nun unter Zugrundelegung einer Vermietung der Steuersatz der Hauptleistung festgestellt, so kann abgeleitet davon – und unter Beachtung einiger Ausnahmeregelungen – die umsatzsteuerliche Behandlung von weiterverrechneten Kosten bzw. von sonstigen Beträgen im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis erörtert werden.

Einen Überblick über einige interessierende Bereiche, die chronologisch diskutiert werden sollen, gibt nachstehende Tabelle:

Vermietung von Grundstücken

Tabelle S. A 623

Art.....	Vermietung	Vermietung Regelfall	Option	Vermietung Wohnzwecke
Miete.....	0	20	10	
Betriebskosten allgemein	0	20	10	
Strom allgemein, Wasser.....	0	20	10	
Wärme (Heizung).....	0	20	20	
Garagen als Hauptleistung.....	20	–	–	
Garagen als Nebenleistung	0	20	10	
Baurechtszinsen (weiterverrechnet).....	0	20	10	
Grundstücksmiete (weiterverrechnet).....	0	20	10	
Notar-/Rechtsanwaltskosten	0	20	10	
S t e u e r n u n d G e b ü h r e n (z. B. Grundsteuer, Kanalgebühr).....	0	20	10	
Versicherungen allgemein.....	0	20	10	
V e r s i c h e r u n g e n i m N a m e n u n d a u f Rechnung des Leasingnehmers	0	0	0	
Verzugszinsen.....	0	0	0	
Mahnspesen	0	0	0	
Baukostenzuschüsse.....	0	20	10	
Ablösen nach § 10 MRG.....	–	–	0	
Mietvertragsgebühr	0	0	0	
Mietvorauszahlungen	0	20	10	
Kautionen.....	0	0	0	
Mieterinvestitionen (freiwillig)	0	0	0	
Mieterinvestitionen (verpflichtend).....	0	20	10	

Miete Die unterschiedlichen Voraussetzungen von in der Vermietung von Grundstücken bestehenden sonstigen Leistungen und die daraus resultierenden Steuersätze wurden bereits oben ausführlich dargestellt.

Betriebskosten allgemein

Im Regelfall werden dem Mieter neben dem laufenden Mietentgelt auch die zunächst vom Vermieter zu zahlenden allgemeinen Betriebskosten in Rechnung gestellt. Festzuhalten ist zunächst, daß der Vermieter hinsichtlich dieser Kosten nur dann vorsteuerabzugsberechtigt ist, wenn eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt oder aber nach § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optiert wurde. Hat der Vermieter eine Reduktion der Kosten durch den Vorsteuerabzug vorgenommen, wird er wohl nur den Nettobetrag als Basis der Weiterverrechnung heranziehen. Bei Mischrechnungen kann es jedoch zur Weiterverrechnung von Bruttobeträgen kommen, sodaß letztlich eine Umsatzsteuerkumulierung zum Tragen kommt.

Da weiterverrechnete Betriebskosten umsatzsteuerlich nicht als durchlaufende Posten zu betrachten sind,¹⁷⁾ gehören sie zum Entgelt und teilen daher das Schicksal der Miete.¹⁸⁾ Dabei soll es nach Kolacny/Scheiner¹⁹⁾ unerheblich sein, ob die Betriebskosten mit Umsatzsteuer (vor)belastet sind (z. B. Müllabfuhr, Hausverwaltung) oder aber nicht (z. B. Grundsteuer, Versicherung).

¹⁷⁾ Vgl. zur einkommensteuerlichen Beurteilung und zu den Ausnahmen EStR 1984 Abschn. 81 Abs. 12.

¹⁸⁾ Ruppe, a. a. O. § 4 Rz. 55.

¹⁹⁾ ÖStZ 1990, 81.

Daraus ergibt sich aber, daß die Betriebskosten mit jenem Steuersatz weiterzuverrechnen sind, dem auch die Hauptleistung Vermietung unterliegt. Im gesetzlichen Regelfall fällt daher aufgrund der Umsatzsteuerbefreiung auch auf weiterverrechnete Betriebskosten keine Umsatzsteuer an. Im Fall der Option zur Steuerpflicht bzw. der Vermietung von Wohngebäuden ist ein Umsatzsteuersatz von 20% bzw. 10% anzuwenden.

Werden Betriebskosten akontiert,²⁰⁾ so wird das Entgelt vom Vermieter vereinnahmt, noch bevor die Leistung erbracht worden ist. Zum Unterschied zur früheren Rechtslage entsteht nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a letzter Satz UStG 1994 die Steuerschuld (schon) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

²⁰⁾ Die Rechtslage ist für andere Vorauszahlungen ident; die Erörterung erfolgt also beispielhaft (vgl. auch unter zur Mietvorauszahlung).

Strom allgemein, Wasser

Soweit Strom nicht direkt mit dem Mieter verrechnet wird, sondern vom EVU dem Vermieter in Rechnung gestellt wird, ist auch dieser Aufwand an den Mieter weiterzuverrechnen. Soweit der Strom nicht für Heizzwecke verwendet wird, ist er wiederum Entgeltbestandteil und daher mit dem Steuersatz der Miete zu verrechnen. Ist der gelieferte Strom jedoch letztlich als Zurverfügungstellung von Wärme zu betrachten, greifen die unten dargestellten Sondervorschriften. Erfüllt der gelieferte Strom mehrere Zwecke, so ist das Entgelt entsprechend aufzuteilen.

Die Weiterverrechnung von Wasser ist wie bei der allgemeinen Verrechnung von Betriebskosten als Teil des Entgeltes anzusehen, sodaß auch hier der Steuersatz der Miete zur Anwendung gelangt. Dies gilt auch für die Lieferung von Warmwasser, da diese nicht als Lieferung von Wärme anzusehen ist.²¹⁾ Erfolgt jedoch mittels dieses Warmwassers eine Beheizung – etwa durch eine Zentralheizungsanlage – so ist von einer Wärmelieferung auszugehen.

²¹⁾ Kolacny/Scheiner, a. a. O.

Wird Wasser als Hauptleistung geliefert, so unterliegt dieser Umsatz nach § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. Z 29 der Anlage dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Insofern kann die Ungleichbehandlung bei der Wärmelieferung, die durch eine Sonderregelung hintangehalten werden sollte,²²⁾ nunmehr bei der Lieferung von Wasser auftreten. Kann nämlich der Mieter selbst als Abnehmer von Wasser auftreten, so wird ihm 10% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, ist die Wasserlieferung Nebenleistung, so kann ein abweichender Satz zur Anwendung kommen, der 0% (Umsatzsteuerbefreiung) oder 20% erreichen kann. Dies führt im zweiten Fall zu einer Mehrbelastung mit Umsatzsteuer.

²²⁾ Siehe unten.

Wärme (Heizung)

Wird Wärme als Nebenleistung zu einer Vermietung erbracht, so ist mangels einer Ausnahmebestimmung in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG auch hier der Steuersatz der Hauptleistung Vermietung in Anwendung zu bringen. Ist jedoch der Zusammenhang mit einer Vermietung für Wohnzwecke gegeben, so ist § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG beachtlich, nach dem die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme nicht steuersatzbegünstigt ist. Diese Regelung stellt eine Durchbrechung des Prinzips von Haupt- und Nebenleistung dar, die im UStG 1994 wegen eines möglichen Verstoßes gegen das Richtlinienrecht der EU kritisiert wurde.²³⁾ Die Regelung fand im Geltungsbereich des UStG 1972 ihre Begründung in einer sonst entstehenden Ungleichbehandlung, da Mieter, die Wärme als Nebenleistung bezogen hatten, dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterlagen, Mieter, die ihre Beheizung selbst vornahmen, jedoch 20% Umsatzsteuer zu zahlen hatten.²⁴⁾

²³⁾ Vgl. Tanzer, a. a. O.; weiters Ruppe, a. a. O. § 10 Rz. 70.

²⁴⁾ Siehe Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Rz. 79 a.

Nach der nunmehr gültigen Regelung ist bei einer steuerfreien Vermietung für die Nebenleistung Wärme ebenfalls keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Bei der Vermietung für Wohnzwecke fällt für die Nebenleistung Wärme genauso 20% Umsatzsteuer an wie für jene Mietverhältnisse, bei denen zur Steuerpflicht optiert wurde.

Garagen als Hauptleistung

Wird eine Garage oder ein Parkplatz vermietet, ohne daß damit ein anderes Mietverhältnis (etwa eine Wohnraum- oder Geschäftsraummiete) im Zusammenhang steht, ist also die Vermietung der Garage Hauptleistung, so ist diese Vermietung aufgrund der Ausnahmeregelung in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG nicht umsatzsteuerbefreit, sodaß der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung gelangt und sich die Diskussion einer Optionsmöglichkeit erübrigt. Die Vermietung einer Garage für Wohnzwecke ist nicht zu diskutieren.

Garagen als Nebenleistung

In der Literatur heftig umstritten ist das Schicksal einer Garagenvermietung, die als Nebenleistung im Gefolge einer anderen Vermietung auftritt. Nach der Meinung der Verwaltung zum UStG 1972²⁵⁾ ist aufgrund des damaligen Gesetzeswortlautes eine Vermietung auch als Nebenleistung nicht begünstigt bzw. mangels Verkehrsüblichkeit gar keine Nebenleistung anzunehmen, da der Besitz eines KFZ nicht Regelfall und das Vorhandensein eines Abstellplatzes nicht Selbstverständlichkeit für den Mieter ist. Das BMF hat diese Auffassung auch für den Bereich des UStG 1994 aufrechterhalten.²⁶⁾

²⁵⁾ BMF 20. 12. 1988, GZ 09 1005/3-IV/9/88, in AÖFV 39/1989; ähnlich Kranich/Siegl/Waba, a. a. O. § 10 Rz. 67 c.

²⁶⁾ BMF 10. 3. 1995, GZ 09 4501/4-IV/9/95, in AÖFV 87/1995.

Dieser Auffassung wurde schon nach der alten Rechtslage entgegengehalten, daß sehr wohl eine Nebenleistung der Garagenvermietung denkbar ist, insbesondere nämlich, wenn jeder Wohneinheit ein Parkplatz zugeteilt wäre und dieser aufgrund der Wohnungsvermietung mitbenutzt werden dürfte.²⁷⁾ Auch gibt der Gesetzeswortlaut für die Argumentation der Verwaltung nichts her. Eine Ausnahme für als Nebenleistung erbrachte Vermietungen ist nicht ersichtlich. Eine solche ist vielmehr nur für die Lieferung für Wärme gegeben. Man kann nun dem Gesetzgeber nicht zusinnen, mit einem in wesentlichen Punkten verschiedenen Gesetzeswortlaut in einer einzigen Bestimmung verschiedene Tatbestände gleich regeln zu wollen. Insofern ist also schon die Wortinterpretation bzw. eine systematische Interpretation eindeutig.²⁸⁾ Für die nunmehrige Rechtslage ist weiters beachtlich, daß nach einem Urteil des EuGH²⁹⁾ die Vermietung von Abstellplätzen vom Befreiungstatbestand mitumfaßt ist, wenn inhaltlich aufgrund eines Naheverhältnisses eine Nebenleistung vorliegt. Entscheidend sind dabei die (gleichen) Vertragspartner wie bei der Hauptleistung, eine gewisse räumliche Nähe zwischen Hauptmietobjekt und Abstellplatz u. ä. Der Mietvertrag über den Abstellplatz kann jedoch auch in einem gesonderten Schriftstück und auch später als der Hauptmietvertrag abgeschlossen werden.³⁰⁾

²⁷⁾ Siehe Doralt, RdW 1988, 332.

²⁸⁾ Siehe hierzu auch Ruppe, a. a. O. § 6 Rz. 403.

²⁹⁾ EuGH 13. 7. 1989, Rs. 173/88, Slg. 2763.

³⁰⁾ Vgl. hierzu auch Doralt, RdW 1994, 188; weiters Tanzer, a. a. O., der auch auf die Vorabentscheidungsmöglichkeit des EuGH und die Staatshaftung des Mitgliedsstaates eingeht.

Zusammenfassend ergibt sich daher, daß zunächst zu prüfen ist, ob aufgrund des nahen Zusammenhanges zwischen Hauptvermietung und Vermietung des Abstellplatzes eine Nebenleistung anzunehmen ist. Bejahendenfalls ist auch auf diese Leistung der Umsatzsteuersatz der Hauptleistung anzuwenden.

Baurechtszinsen (weiterverrechnet)

Wird ein Gebäude auf dem Grund eines Dritten (oftmals auf dem Grund des Leasingnehmers) errichtet, so benötigt der Leasinggeber in irgendeiner Form eine Benützungsbewilligung über das Grundstück, um das Gebäude errichten zu können. Eine dieser Möglichkeiten ist nunmehr ein Baurecht, das vom Grundstückseigentümer dem Leasinggeber eingeräumt wird.

Die Einräumung dieses Baurechtes unterliegt nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, sodaß die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG greift. Gleiches wird für die Weitergabe des Baurechtes zu gelten haben.³¹⁾ Wird jedoch nur die Berechtigung am Baurecht weitergegeben, so ergibt sich durch diese Vermietung einer Berechtigung, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden, die Umsatzsteuerpflicht, wobei nach dem UStG 1972 der begünstigte Steuersatz generell anwendbar war.³²⁾

³¹⁾ Vgl. zum Meinungsstand Kohler/Nidetzky, SWK-Heft 23/24/1990, Seite A I 279; dagegen Graff, SWK-Heft 26/1990, Seite A II 39.

³²⁾ Hierzu Kranich/Siegl/Waba, a. a. O. § 10 Rz. 76.

Wird nun vom Leasinggeber ein laufender (vielfach monatlicher) Bauzins gezahlt, der im Rahmen der allgemeinen Kostenbelastung an den Leasingnehmer weiterbelastet wird, so teilt dieser Bauzins als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung und ist daher mit dem Steuersatz der Hauptleistung weiterzuerrechnen. Dabei ist letztlich unerheblich, ob der Leasinggeber für den Bauzins Umsatzsteuer verrechnet bekommt oder nicht.

Grundstücksmiete (weiterverrechnet)

Eine weitere Möglichkeit neben dem Erwerb eines Baurechtes stellt die Anmietung des Grundstückes dar, sodaß das auf fremdem Grund errichtete Gebäude ein Superädifikat darstellen wird. Die weiterverrechnete Grundstücksmiete ist wiederum mit dem Steuersatz der Hauptleistung Vermietung in Rechnung zu stellen.

Notar-/Rechtsanwaltskosten

Soweit Kosten der rechtsberatenden Berufe in einem direkten Zusammenhang mit der Vermietung eines Grundstückes stehen, stellen sie ebenfalls Nebenleistungen dar, auf die im Rahmen der Weiterverrechnung der Umsatzsteuersatz der Hauptleistung anzuwenden ist.

Steuern und Gebühren

Auch diese Kosten sind, soweit sie Nebenleistungen darstellen, mit dem Steuersatz der Hauptleistung weiterzuerrechnen.

Versicherungen allgemein

Bei Mietverhältnissen und gerade in Immobilienleasingverträgen wird geregelt, daß verschiedenste Versicherungen gegen die verschiedensten Risiken abgeschlossen werden müssen. Im Regelfall werden diese Versicherungen auf den Namen des Vermieters abgeschlossen und gehen auch auf dessen Rechnung. Soweit der Vermieter die entsprechenden, in Form von Versicherungsprämien anfallenden Kosten an den Mieter weiterverrechnet, liegt wiederum eine den allgemeinen Betriebskosten entsprechende Nebenleistung vor. Daher ist auch bei dieser Weiterverrechnung der Steuersatz der Hauptleistung Vermietung anzuwenden.

Versicherungen im Namen und auf Rechnung des Leasingnehmers

In manchen Verträgen wird der Mieter (Leasingnehmer) verpflichtet, bestimmte Versicherungen selbst abzuschließen, da diese nicht vom Vermieter (Leasinggeber) abgeschlossen werden können. Zutreffen wird dies beispielsweise auf eine Betriebshaftpflichtversicherung. Soweit diese Versicherungen vom Mieter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen werden, liegt hinsichtlich der Prämienvorschrift eine nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG steuerbefreite Leistung vor. Daher fällt für diese Prämie keine Umsatzsteuer an.

Verzugszinsen

Werden aufgrund eines Mietenrückstandes des Mieters diesem Verzugszinsen in Rechnung gestellt, so waren diese nach bisheriger Judikatur³³⁾ wirtschaftlich mit der Leistung eines Entgeltes zusammenhängend und daher Teil des Entgeltes, sodaß auch auf Verzugszinsen der jeweilige Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangen mußte.

³³⁾ Z. B. VwGH 9. 2. 1987, 85/15/0219.

Nach der nach dem EU-Beitritt zu beachtenden Rechtsprechung des EuGH³⁴⁾ führen Verzugszinsen nicht zur Umsatzsteuerpflicht. Nach auch in Deutschland beachteter Rechtsmeinung³⁵⁾ liegt in der Leistung der Verzugszinsen ein nicht steuerbarer Schadenersatz vor, sodaß Umsatzsteuer nicht anfallen kann.³⁶⁾ Auch wenn in den Verzugszinsen das Entgelt für eine Kreditgewährung erblickt wird, wäre die zugrundeliegende Leistung nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG steuerfrei, sodaß im Ergebnis, wenn auch mit unterschiedlicher Begründung, wiederum keine Umsatzsteuer auf Verzugszinsen anfallen kann.

³⁴⁾ EuGH 1. 7. 1982, Rs. 222/81, Slg. 2527.

³⁵⁾ Vgl. Abschn. 149 Abs. 3 dUStR.

³⁶⁾ In diesem Sinne auch Pilz, a. a. O.

Sohin ergibt sich zusammenfassend, daß Verzugszinsen ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sind.³⁷⁾

³⁷⁾ Vgl. hierzu auch Ruppe, a. a. O. § 4 Rz. 37 ff., mit Verweis auf die Zivilrechtslage.

Mahnspesen Auch für Mahnspesen muß gelten, daß kein Leistungsaustausch zwischen Vermieter und Mieter zugrunde liegt, sodaß nach der gleichen Betrachtung wie für Verzugszinsen keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist.

Baukostenzuschüsse

Beim Abschluß von Bestandverträgen ist es üblich, vom Mieter Baukostenzuschüsse oder Ablösen zu verlangen. Derartige Baukostenzuschüsse sind – da sie in einem engen Zusammenhang mit der Vermietung stehen – als vorweggezahlte Mietzinse zu betrachten.³⁸⁾ Dies ergibt sich deutlich aus einer Betrachtung des wirtschaftlichen Vorganges, da es im Ergebnis gleich bleiben muß, ob der Vermieter bestimmte Teile der Investitionskosten selbst trägt und diese (auch) im Rahmen der Miete weiterverrechnet, oder aber eine (teilweise) Überwälzung der Investitionskosten durchführt und dafür eine niedrigere Miete verlangt.³⁹⁾

³⁸⁾ So auch Kranich/Siegl/Waba, a. a. O. § 4 Rz. 59.

³⁹⁾ Ebenso Kranich/Siegl/Waba, a. a. O. § 4 Rz. 59.

Hieraus ergibt sich, daß auch Baukostenzuschüsse jenem Umsatzsteuersatz unterliegen, der auch für die Hauptleistung Vermietung anzuwenden ist.

Ablösen nach § 10 MRG

Nach § 10 MRG hat der Hauptmieter einer Wohnung, der in den letzten zwanzig Jahren vor Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung i. S. d. § 9 MRG gemacht hat, Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen. Nach § 27 Abs. 1 Z 1 MRG sind Vereinbarungen über den Rückersatz des Aufwandes, den der Vermieter dem bisherigen Mieter nach § 10 MRG zu ersetzen hat, nicht ungültig und verboten. Nach § 57 Abs. 1 MRG gelten Beträge i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 1 MRG, also Zahlungen an den Vermieter, nicht als Entgelt i. S. d. UStG 1972. Mangels Entgeltscharakter entsteht sohin keine Umsatzsteuerpflicht, sodaß auch keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist.⁴⁰⁾ Da sich § 10 MRG nur auf Wohnungen bezieht, kann die entsprechende Fallkonstellation auch nur bei der Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken auftreten.

⁴⁰⁾ Siehe auch Kolacny/Scheiner, ÖStZ 1990, 81.

Anzumerken ist, daß nach § 28 Abs. 3 UStG 1994 Rechtsvorschriften mit einem vom UStG 1994 abweichenden Inhalt nicht mehr anzuwenden sind. Insofern wäre die Rechtslage überholt. Nach dem zitierten Erlaß des BMF⁴¹⁾ können jedoch Beträge i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 1 MRG beim Vermieter wie Durchlaufposten behandelt werden.⁴²⁾

⁴¹⁾ BMF 7. 2. 1995, GZ 09 4501/4-IV/9/95 in AÖFV 87/1995.

⁴²⁾ Hierzu auch Ruppe, a. a. O. § 4 Rz. 60.

Mietvertragsgebühr

Nach § 4 Abs. 3 letzter Satz UStG 1972 waren die Gebühren von Bestandverträgen, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 5 des Gebührengesetzes 1957 fallen, wie durchlaufende Posten zu behandeln. Dies traf den Fall, daß der Mieter dem Vermieter die Mietvertragsgebühr zu ersetzen hatte. Zur Bemessungsgrundlage für diese Gebühr zählt beiläufig auch die auf die Miete anfallende Umsatzsteuer. Vermieden werden sollte jedoch ein Anfall von Umsatzsteuer auf die Gebühr, da dies wiederum Gebühr ausgelöst hätte usw.⁴³⁾ Aufgrund der einschlägigen EU-Bestimmungen konnte die entsprechende Fiktion nicht mehr aufrechterhalten werden, da als durchlaufende Posten nur Beträge gelten, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.⁴⁴⁾ Insofern wäre das angesprochene mathematische Problem wieder virulent geworden.⁴⁵⁾ Das BMF⁴⁶⁾ hat nunmehr die Auffassung vertreten, daß auch die weiterverrechnete Mietvertragsgebühr als Durchlaufposten nicht zum Mietentgelt gehört. Insofern wird die bisherige Rechtspraxis aufrecht bleiben.

⁴³⁾ Vgl. dazu schon Gaier, ÖStZ 1981, 219.

⁴⁴⁾ Vgl. dazu § 4 Abs. 3 UStG 1994.

⁴⁵⁾ Dazu auch Tanzer, a. a. O.

⁴⁶⁾ A. a. O.

Mietvorauszahlungen

Werden Mietbeträge vorausgezahlt, ändert sich am Charakter der Zahlungen als Mietbeträge nichts, sodaß die jeweiligen Steuersätze zur Anwendung gelangen. Nochmals sei darauf hingewiesen, daß nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a letzter Satz UStG die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, entsteht, wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Ausführung der Leistung vereinnahmt worden ist. Insofern kommt es jedenfalls zu einer Istbesteuerung. Anzumerken ist ertragsteuerlich, daß nach den EStR⁴⁷⁾ Vorleistungen des Leasingnehmers nur bis zu einer Höhe von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggutes unbedenklich sind.⁴⁸⁾

⁴⁷⁾ EStR 1984, Abschn. 4 Abs. 5.

⁴⁸⁾ Vgl. hierzu auch Quantschnigg/Schuch, a. a. O. § 6 Rz. 25.2.

Kautionen Eine weitere übliche Gestaltung von Mietverträgen, insbesondere von Leasingverträgen, ist die Gewährung von Kautionen durch den Mieter (Leasingnehmer) an den Vermieter (Leasinggeber). Diese Kautionen stellen zum Unterschied von Mietvorauszahlungen Leistungen zur Sicherstellung von Forderungen aus dem Mietverhältnis dar. Sie sind daher vom Leasingnehmer rückforderbar und werden regelmäßig, so eine widmungsgemäße Verwendung während der Mietvertragslaufzeit nicht Platz greifen mußte, auch zum Ende des Mietvertrages an den Leasingnehmer zurückgezahlt. Kautionen erreichen – bei Zurechnung des Leasinggutes zum Leasinggeber – im Verein mit Vorauszahlungen höchstens 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,⁴⁹⁾ dürfen nach Verwaltungsmeinung jedenfalls im Bereich des Kommunalleasing (bzw. des Wohnbauleasing) 75% erreichen.⁵⁰⁾

⁴⁹⁾ So die Ansicht der Finanzverwaltung lt. Quantschnigg in Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, 50.

⁵⁰⁾ BMF SWK-Heft 22/1990, Seite A I 275; BMF SWK-Heft 27/1992, Seite A I 288; Quantschnigg/Schuch, a. a. O. § 6 Rz. 25.2.

Umsatzsteuerlich ist festzuhalten, daß es aufgrund des bloßen Sicherstellungscharakters der Kaution, der in der zitierten Literatur auch als Darlehenscharakter bezeichnet wird, zu keinem Leistungsaustausch zwischen Vermieter und Mieter kommt. Daher ist auf Kautionsleistungen auch keine Umsatzsteuer zu berechnen. Sofern die Kaution verzinst sein sollte, sind auch die Zinsen jedenfalls umsatzsteuerfrei, da gegebenenfalls eine steuerfreie Darlehensgewährung vorliegt.

Mieterinvestitionen (freiwillig)

Tätigt der Mieter Aufwendungen zur Umgestaltung der Bestandsache, die ausschließlich in seinem Interesse liegen und zu deren Vornahme er nicht verpflichtet ist, so liegt mangels Leistungsaustausch kein Teil des Entgeltes vor, sodaß keine Umsatzsteuer anfällt.

Mieterinvestitionen (verpflichtend)

Hat sich der Mieter zur Vornahme von bestimmten Investitionen verpflichtet oder können die Investitionen trotz Freiwilligkeit als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung betrachtet werden, so liegt ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung vor, sodaß die gemäß § 10 BewG mit dem gemeinen Wert bewertete Investition als Entgeltsbestandteil der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.⁵¹⁾ Der Steuersatz richtet sich dabei nach dem Satz der Hauptleistung.

⁵¹⁾ Vgl. hierzu und zu zahlreichen Detailfragen in verschiedenen Fallkonstellationen Ruppe, a. a. O. § 4 Rz. 61 und § 1 Rz. 50.