

## Offene USt-rechtliche Zweifelsfragen zum 1. Stabilitätsgesetz 2012

### Frage 1

#### Beispiel:

V (Vater) vermietet Büroräumlichkeiten an einen unecht befreiten Unternehmer (zB Versicherung). Er hat das Bürogebäude mit Vorsteuerabzug

- a) 2005 selbst errichtet
- b) 2005 entgeltlich erworben.

V überträgt diese vermietete Liegenschaft im Oktober 2012

Variante 1) durch Schenkung an seinen Sohn bzw

Variante 2) durch Verkauf an einen Dritten.

#### Frage:

Ein „Mieterwechsel“ nach dem 1.9.2012 führt mitunter zur Anwendung der neuen Rechtslage, somit zur zwingenden unechten Befreiung der Vermietung von Büroräumlichkeiten an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer. Kommt es bei diesen Varianten zu einem derartigen „Mieterwechsel“?

#### Lösungsvorschlag:

Die Übergangsbestimmung des § 28 Abs 38 Zif 1 UStG stellt nicht auf einen „Mieterwechsel“ ab, sondern darauf, dass Miet- und Pachtverhältnisse nach dem 31.8.2012 beginnen. Überträgt der Vermieter einer Liegenschaft diese entgeltlich oder unentgeltlich auf eine andere Person, wird das bestehende Mietverhältnis vom Erwerber der Liegenschaft übernommen. Es wechselt zwar die Person des Vermieters, es kommt aber nicht zum Abschluss eines neuen Miet- und Pachtverhältnisses im Sinne der oben zitierten Übergangsbestimmung. UE ist daher in allen Varianten davon auszugehen, dass die bisher durch V steuerpflichtige Vermietung durch den Rechtsnachfolger ebenfalls steuerpflichtig fortgesetzt werden kann.

### Frage 2

#### Beispiel:

#### Fragen zum „Mieterwechsel“ iSd § 28 Abs 38 Zif 1 und 2 UStG:

Beide Übergangsbestimmungen sehen vor, dass die neue Rechtslage dann ua anzuwenden ist, wenn das Mietverhältnis nach dem 31.8.2012 beginnt (Zif 1) bzw der Vertragsabschluss über die Vermietung einer Liegenschaft für Wohnzwecke nach bzw vor dem 31.3.2012 erfolgt (Zif 2).

Können diese Tatbestände auch durch Umgründungen (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, usw) iSd des UmgStG erfüllt werden?

### Lösungsansatz:

Durch Vermögensübertragungen im Rahmen von Umgründungen kann es zwar zu einer Änderung der Rechtsperson des Mieters oder Vermieters kommen, jedoch erfolgt diese Vermögensübertragung aus steuerrechtlicher Sicht mit Gesamtrechtsnachfolge. Ein neues Vertragsverhältnis iSd § 28 Abs 38 Zif 1 oder 2 UStG kann dadurch nicht begründet werden.

### Beispiel dazu:

V vermietet seit 2005 mit Umsatzsteuer ein Bürogebäude an die A-Versicherungs-AG. Es tritt ab dem 1.9.2012 keine Änderung ein. Im Jahr 2013 wird die A-Versicherungs-AG auf die B-Versicherungs-AG verschmolzen.

Die Verschmelzung (so wie jeder Umgründungsvorgang) führt nicht zum Abschluss eines neuen Miet- und Pachtverhältnisses iSd oben zitierter Übergangsbestimmung. V ist daher auch nach der Verschmelzung berechtigt, die Vermietung mit Option zur Umsatzsteuer auszuüben. Daher kommt es zu keiner zwingenden unechten Befreiung des Vermietungsumsatzes.

### **Frage 3**

Fällt die tageweise Vermietung von Konferenzräumen unter die steuerfreie Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG?

Uns ist bewusst, dass diese Frage nicht in direktem Zusammenhang mit dem 1. StabG 2012 steht. Jedoch ergibt sich aufgrund der Gesetzesänderung erstmals die Konsequenz, dass Unternehmer bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten überlegen müssen, ob im Fall von nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern Steuerfreiheit (ohne Option zur Steuerpflicht) und somit eine anteilige Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs 10 UStG zu erfolgen hat (während bisher die Inrechnungstellung von 20% Umsatzsteuer jedenfalls korrekt war, entweder aufgrund der Tatsache, dass die Tätigkeiten nicht unter § 6 Abs 1 Z 16 UStG fallen oder weil eben einfach zur Steuerpflicht iSd § 6 Abs 2 UStG optiert wurde).

Unseres Erachtens geht aus der österreichischen bzw EuGH-Judikatur nicht hervor, ob die tageweise Vermietung von Konferenzräumen unter die steuerfreie Vermietung iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG fällt.

Darüber hinaus wäre gegebenenfalls zu klären, ob die Ausführung eines Leistungsbündels (zB technische Betreuung vor Ort, Cateringleistungen) einen Einfluss auf die etwaige Steuerfreiheit hätte.

### **Frage 4**

Ein Vermieter schließt mit einem unecht umsatzsteuerbefreiten Mieter einen Mietvertrag wie folgt ab:

Mietbeginn: 1. August 2012 (somit für Mietbeginn hinsichtlich USt-Option unkritisch)

Mietdauer: 2 Jahre befristet

Variante a):

Verlängerungsoption durch einseitige Willenserklärung des Mieters auf Verlängerung um weitere 2 Jahre

Variante b):

"Option" zur Verlängerung des Mietvertrages, es ist jedoch eine neue Willenseinigung zwischen bestehendem Mieter und Vermieter erforderlich

Fraglich ist ob Variante a) und/oder b) im Zeitpunkt der Optionsausübung als "Mieter-Vermieterwechsel iSd UStG idF StabG 2012 zu werten sind, wodurch – da in 2 Jahren ja nach dem 31. August 2012 – für Umsatzsteuerzwecke ein neues Mietverhältnis begründet wird und somit die Option auf umsatzsteuerpflichtige Behandlung der Mietumsätze nach § 6 (2) UStG idF StabG 2012 dann nicht mehr zusteht.

Nachdem es zu keinem Wechsel in der Person des Vermieters bzw Mieters kommt, handelt es sich uE um kein neues Mietverhältnis.

**Frage 5**

Übergangsbestimmungen iZm mit der Neuregelung des § 6 Abs 2 bzw § 12 Abs 10 UStG: *Melhardt/Reinbacher* schreiben in ihrem Beitrag in ÖStZ 8/2012, 183, dass sowohl ein Mieter, als auch ein **Vermieterwechsel** ein neues Miet- oder Pachtverhältnis begründet. Hier wäre zu klären, was unter Vermieterwechsel gemeint ist. UE ist ein Erwerb einer Immobilie und der damit verbundene und großteils gesetzlich vorgesehene Eintritt des Neueigentümers in die Mietverträge nicht als Vermieterwechsel zu sehen ist. Hier wäre eine diesbezügliche Klarstellung, dass der gesetzliche Eintritt in ein Mietverhältnis kein neues Mietverhältnis darstellt, dringend erforderlich.

**Unterfrage zu 5**

Was gilt in diesem Zusammenhang für Anwachsung, Umgründung, etc somit alle Fälle der zivilrechtlichen Gesamtrechtsfolge? UE wird hier jedenfalls kein neues Mietverhältnis begründet, sondern die Rechtsposition des untergehenden Unternehmens voll auf das Nachfolgeunternehmen vererbt.

**Frage 6**

Wie weit muss eine umfassende Sanierung gehen, damit diese unter den "Herstellerbegriff" und somit die Altregelung iSD der Übergangsbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG fällt. Eine gänzliche Nutzungsänderung bei welcher die (Herstellungs-)Investitionskosten die Anschaffungskosten/den Buchwert übersteigen muss uE im Sinne der Judikatur und gängigen Verwaltungspraxis jedenfalls darunter subsumiert werden.

### **Frage 7**

Übergangsbestimmung gem § 28 Abs 38 Z 2 UStG (20-jähriger Berichtigungszeitraum): Was gilt für befristete Mietverträge (zB auf 3 Jahre), gilt hier die "Verlängerung" als Neuabschluss bzw unter welchen Voraussetzungen nicht (Frage auch für Option bzw Übergangsbestimmung gem § 28 Abs 38 Z 1 UStG relevant siehe oben)?

Zusätzlich wäre es uE sinnvoll, wenn es hinsichtlich der Grenze für nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze von 5 % eine Toleranzgrenze innerhalb eines Beobachtungszeitraumes geben würde, wie dies zB bei der Kleinunternehmerregelung der Fall ist. Beobachtungszeitraum könnten hier 5 Jahre sein und die Überschreitungstoleranz bis 7,5 % oder 10 % gehen für eine Veranlagungsperiode.

### **Ergänzende Anmerkungen**

In Ergänzung zu den Fragen 4 bis 7, deren Beantwortung ganz wesentlich wäre, dürfen wir auch auf jene von Studera-Thunshirn in der *ecolex* 2012, 639ff verweisen, die unseres Erachtens auch die Fülle der Problemfelder hervorragend auflisten (Kopie des Artikels beiliegend).

Als wesentlich erscheint jedoch die Nicht-Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Bereich des § 6 Abs 2 UStG bzw der Übergangsbestimmung gemäß § 28 Abs 38 UStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012.

Vor allem bei Zinshausvermietung und bei Wohnungseigentumsanlagen entsteht eine enorme Mehrarbeit für Immobilienreuhänder, ohne dem Fiskus höhere Einnahmen zu verschaffen.

Aus unserer Sicht hätte es jedenfalls ausgereicht, den Vorsteuerberichtigungszeitraum auf 20 Jahre zu verlängern, was ohnedies schon problemhaft genug ist (Aufbewahrungsfrist von 22 Jahren). Der Fokus der Neuformulierung des § 6 Abs 2 UStG war auf Umgehungshandlungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, Ärzten, Versicherungen und Banken geprägt, bei der nunmehr bei Neuerrichtung von Gebäuden die Vorsteuerabzugsberechtigung entfallen wird, daher Mehrerlös für den Fiskus.

Budgetbelastend wird jedoch die Neuregelung dann sein, wenn bei bestehenden Objekten an nicht vorsteuerabzugsberechtigende Mieter oder Wohnungseigentümer anstelle der 20%igen Umsatzsteuer von der Miete oder vom Nettoaufwand bei Wohnungseigentumsgemeinschaften nunmehr die Vorsteuerberichtigung bzw Vorsteuerverluste zur Verrechnung gelangt. So ist bei einem durchschnittlichen Zinshaus ein Vorsteuerverlust zwischen 8% und 12% auf Basis der Miete und Betriebskosten gegeben. Wenn von dieser Basis 20% Umsatzsteuer verrechnet wird, hat der Fiskus bei nicht vorsteuerabzugsberechtigenden Mietern jedenfalls mehr davon. Begünstigt wird in diesem Fall der Nutzer sein, der zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt ist. UE wird daher das Budget durch die neue Bestimmung belastet, anstelle der Intentionen des Gesetzgebers entsprechend, einen Mehrertrag für das Budget bringen.

Die Mehrarbeit, die auf den Immobilienverwalter zukommt, wird jedoch mit Garantie enorm sein. Die Belastung der Vermieter oder auch Wohnungseigentümergeinschaft wird bei entsprechender Weiterverrechnung der diesbezüglichen EDV-Kosten und Personalkosten von den Unternehmern (Vermietern, Wohnungseigentümergeinschaften) zu tragen sein.

Nachweisbar unsinnig ist das 1. Stabilitätsgesetz 2012 insbesondere bei Wohnungseigentümergeinschaften hinsichtlich des neuen § 6 Abs 2 UStG bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzern. Wenn zB eine Arztpraxis oder aber auch ein Fahrzeugabstellplatz oder eine Garage in Wohnungseigentum nach dem 1.9.2012 erworben wird, ist für die Gemeinschaft verpflichtend, 0% Umsatzsteuer mit Vorsteuerverlust zu verrechnen. Gemäß § 30 UStG oder aber auch gemäß § 32 Abs 10 WEG wird es (hoffentlich) möglich sein den Vorsteuerverlust an die entsprechenden Nutzer weiter zu verrechnen. 20% Umsatzsteuer in der Verrechnung sind nachweislich immer (!) ein höherer Betrag als der allenfalls weiterverrechnete Vorsteuerverlust, da eine Vielzahl von Aufwendungen keinen Vorsteuerabzug oder einen geringeren Vorsteuerabzug als 20% für die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer erlaubt. Nach den erläuternden Bemerkungen sollte dies zur „Gleichstellung von Wohnungseigentümern und Mietern“ dienen. Wunderbar, jedoch für das Budget abträglich. Wozu dann die Überschrift Stabilitätsgesetz 2012?

Wir empfehlen daher auf die Korrekturnotwendigkeit des 1. Stabilitätsgesetz 2012 im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes hinzuweisen. Diese Bestimmung beinhaltet den Passus, dass § 6 Abs 2 UStG neu dann anzuwenden ist, wenn Miet- und Pachtverhältnisse nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde bzw bei Erwerb von Wohnungseigentum nach dem 31. August 2012.

Wenn bei Vermietung und Verpachtung die Formulierung insoweit geändert werden würde, dass die Neuregelung ab 1.9.2012 dann anzuwenden ist, wenn die Errichtung des Gebäudes nach dem 1. September 2012 begonnen wurde, würden zumindest die bestehenden Vermietungsobjekte von der Neuregelung nicht betroffen sein. Daher geringfügiger aber ganz wesentlicher Vorschlag einer Textänderung im § 28 Abs 38 Z 1 UStG: „§ 6 Abs 2 .... , sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nach dem 1. September 2012 begonnen wurde.“

Die Bestimmung hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 17 UStG, Wohnungseigentümergeinschaft betreffend, sollte vollinhaltlich entfallen, da diese für den Fiskus mit negativen Auswirkungen verbunden sind. Dementsprechend sollte auch im § 6 Abs 2 UStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 die Angabe des § 6 Abs 1 Z 17 entfallen.

Für den Fiskus einerseits und auch für die mit der Administration belasteten Berufe, aber auch für die Finanzverwaltung, wäre eine Änderung des Gesetzestextes im derzeitigen als Entwurf vorliegenden Abgabenänderungsgesetz 2012 wünschenswert.