

Umsatzsteuer bei der Vermietung von Immobilien durch gemeinnützige Körperschaften



Mag. Dieter Welbich,
WP/StB

Problemstellung

Sehr häufig entstehen kleinere oder größere Konzerne im Bereich gemeinnütziger Einrichtungen dadurch, dass wirtschaftliche Betätigungen teilweise oder gänzlich in gemeinnützige Tochterunternehmen – meist in der Rechtsform einer GmbH – ausgelagert werden (siehe auch Welbich/Brunner in WT 2/2010, S. 87 ff). Die Begründung dafür liegt zumeist in betriebswirtschaftlichen und haftungstechnischen Überlegungen.

Gesellschafter ist zumeist ein Trägerverein oder auch eine Träger-GmbH, die als Besitzgesellschaft fungiert und sich auf die Bewirtschaftung der Beteiligung konzentriert. Sehr häufig wird auch der Immobilienbesitz bei der Gründung der Tochtergesellschaft von der Trägereinrichtung zurückbehalten und in weiterer Folge an diese vermietet.

Ertragsteuerliche Auswirkungen

Von Bedeutung ist nun, dass die Vermögensverwaltung gemäß § 47 BAO nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist. Darüber hinaus ist es aber auch noch herrschende Meinung, dass damit Miet- und Kapitalerträge mit Ausnahme von Quellensteuern körperschaftsteuerfrei gestellt werden (Renner in SWK 6/2008, S. 304

ff). Er warnt jedoch davor, dass eine weitreichende Ausgliederungsstrategie ein Spiel mit dem Feuer der dadurch möglichen Steuerpflicht ist.

Umsatzsteuerliche Auswirkungen

Prinzipiell handelt es sich bei der Vermögensverwaltung nach Rz. 179 der LRL 2012 um eine unternehmerische Betätigung, wobei die Liebhabereibeurteilung nach den allgemeinen Kriterien der LVO zu erfolgen hat. Nach Rz. 169 der LRL 2012 kommt diese (§ 6 LVO) bei der Vermietung von Geschäftsräumen (die Vermietung zu Wohnzwecken wird in weiterer Folge nicht behandelt) nicht in Betracht. In der Praxis hält man sich bei der Kalkulation der Miete nicht selten an die für KöR geregelte Vorgabe einer mindestens 1,5%igen AfA-Tangente (Rz. 265 der UStR 2000).

Von viel größerer praktischer Bedeutung waren jedoch Modelle, bei denen für entsprechende Investitionen (Herstellung, Großreparaturen etc.) der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde und in weiterer Folge für die Dauer der alten Vorsteuerberichtigungsfrist von 10 Jahren gemäß § 12 Abs. 10 UStG infolge Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgte.

Diese wurden von Vertretern der Finanzverwaltung naturgemäß kritisch beurteilt (beispielhaft Sarnthein in SWK 8/2011, S. 404 ff) und sogar in den Bereich des Missbrauchs gerückt.

Konkret wurden als Beispiel dafür Ausgliederungen und Rückvermietungen wirtschaftlich verbundener Wirtschaftsteilnehmer genannt. Vor allem Beiser hat sich in der Fachliteratur gegen diesen Vorwurf gestellt (etwa SWK 31/2009 S. 903 ff, aber auch schon in SWK 8/2007, S. 334 ff). Ab dem 11. Jahr erfolgte sodann eine umsatzsteuerfreie Vermietung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG, ohne eine Vorsteuerberichtigung vornehmen zu müssen.

Nicht selten ist in der Praxis zu beobachten, dass von gemeinnützigen Rechtsträgern auch bei Vermietungseinnahmen der begünstigte Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG angewandt wurde und teilweise nach wie vor wird.

Dies ist jedoch durch diese gesetzliche Bestimmung selbst ausgeschlossen, weil Leistungen, die unter § 6 Abs. 1 UStG fallen und dazu gehört die Geschäftsraumvermietung, nicht vom begünstigten Steuersatz erfasst sind. Entsprechend

wurde auch die Rz. 482 der VereinsR 2001 formuliert. Im Falle der Optionsausübung hat die Vermietung daher mit dem Normalsatz von 20% zu erfolgen.

Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012

Obwohl der Gesetzgeber vor allem Besteuerungslücken für KöR, Banken und Versicherungen sowie Vorsorgewohnungsmodelle schließen wollte, hat er mit den Neuregelungen auch gemeinnützige Einrichtungen getroffen.

Dementsprechend schränkte der Gesetzgeber zunächst die Möglichkeit, bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten zur Umsatzsteuer zu optieren, auf jene Fälle ein, in denen der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Außerdem verlängerte der Gesetzgeber den Beobachtungszeitraum für allfällig durchzuführende Vorsteuerkorrekturen von zehn Jahre auf zwanzig Jahre.

Die Einschränkung der Optionsmöglichkeit zur steuerpflichtigen Vermietung kommt nur zum Tragen, wenn das Miet- oder Pachtverhältnis nach dem 31. 8. 2012 beginnt. Als Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses ist der Beginn der tatsächlichen Nutzung anzusehen. Darüber hinaus kommt die Neuregelung nicht zum Tragen, wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch den Vermieter vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde.

Die Verlängerung des Beobachtungszeitraums tritt nicht ein, wenn entweder der Unternehmer das Gebäude bereits vor dem 1. 4. 2012 in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nutzt (Obermayr in Perthold/Plott, SWK-Spezial zum Stabilitätsgesetz 2012).

Als „gefährdete“ Mieter werden an dieser Stelle auch Vereine angeführt, weil diese entweder aufgrund der Liebhabereivermutung der Rz. 176 der LRL 2012 oder der Ausführung von Umsätzen nach § 6 Abs. 1 Z 25 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Im ersten Fall bleibt im Zweifelsfall zumindest noch die Option zur Steuerpflicht (Rz. 464 der VereinsR 2001).

Eine kleine positive Nachricht hat der Gesetzgeber im 1. Stabilitätsgesetz dennoch verpackt. Gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 letzter Satz UStG ist der Ausschluss von der Optionsmöglichkeit (Wahlmöglichkeit zwischen 20% und 0% bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten) dann nicht gegeben, wenn der Mieter zum Bezug einer GSBG-Beihilfe (§§ 1, 2 und 3 Abs. 2) berechtigt ist.

Von diesen Bestimmungen sind auch Kranken- und Kuranstalten sowie Alten-, Behinderten- und Pflegeheime erfasst, die von gemeinnützigen Einrichtungen betrieben werden. Insofern sind die Ausführungen von Obermayr (a.a.O., siehe oben) noch zu ergänzen, weil an dieser Stelle bloß von den genannten Einrichtungen, wenn diese von KöR betrieben werden, gesprochen wird. Aufgrund des Verweises auf § 6 Abs. 1 Z 25 UStG sind aber auch gemeinnützige Mieter erfasst und der Vermieter hat damit zumindest die Möglichkeit, auf eine Vermietung mit Umsatzsteuer in diesen Fällen zu optieren (USt-Satz 20% und Vorsteuerberichtigungsfrist 20 Jahre nach der neuen Rechtslage).

Abschließend sei in diesem Zusammenhang kritisch anzumerken, dass die Optionsmöglichkeit praktisch dann keine Wirkung hat, wenn die Vermietung kommerziell kalkuliert wird, weil sich diese durch die Erhöhung der Vorsteuerberichtigungsfrist auf 20 Jahre betriebswirtschaftlich in einen Nachteil dreht. Lediglich bei einer „gemeinnützigen“ Art der Kalkulation (siehe oben zur AfA-Tangente von mindestens 1,5%) wird die Option weiter von Vorteil sein können.

Dies sollte zumindest in den entsprechenden Richtlinien des BMF positiv geklärt werden. Aus der Praxis ist noch zu berichten, dass vor allem gemeinnützige Einrichtungen, die nicht in diesen Bereichen arbeiten, aber auch ÄrztInnen und PsychotherapeutInnen von einem unangenehmen „crowding out“-Effekt betroffen sind, weil sie mangels Vorsteuerabzugsberechtigung zu unliebsamen Mietern geworden sind und daher in der Praxis nicht selten keine geeigneten Räumlichkeiten finden. Der Gesetzgeber

wird diese Situation auf Dauer nicht ignorieren können und ist daher entsprechend gefordert.

Zusammenfassung

Aufgrund betriebswirtschaftlicher und haftungstechnischer Überlegungen kommt es häufig zur Ausgliederung von wirtschaftlichen Tätigkeiten gemeinnütziger Einrichtungen an Tochtergesellschaften. **Allfällig vorhandener Immobilienbesitz wird in diesen Fällen regelmäßig zurückbezahlt und in weiterer Folge an die Tochtergesellschaft vermietet.**

Sofern der Mieter entweder weitaus überwiegend zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder ein Anrecht auf eine GSBG-Beihilfe nach §§ 1, 2 oder 3 Abs. 2 GSBG hat, kann der Vermieter auch nach der neuen Rechtslage weiterhin zur Umsatzsteuerpflicht optieren und den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. In diesem Fall ist ein Umsatzsteuersatz von 20% für eine Dauer von mindestens 20 Jahren anzuwenden, wenn eine Vorsteuerberichtigung vermieden werden soll.