



SONDERKLIENTENINFO – AUSGABE 2/2017

STEUEROPTIMAL VERMIETEN

Inhaltsverzeichnis:

1	Praxistipps zum steueroptimalen Vermieten	3
1.1	Allgemeines.....	3
1.2	Vor Vermietungsbeginn.....	4
1.3	Abschreibung für Abnutzung (AfA)	5
1.4	Herstellungs-/ Instandhaltungs-/ Instandsetzungsaufwand	7
1.5	Gemischt genutzte Gebäude.....	9
1.6	Fruchtgenussrecht.....	9
1.7	Liebhaberei	9
2	ABC der Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ..	10
3	Umsatzsteuer	14
3.1	Vermietung zu Wohnzwecken.....	14
3.2	Geschäftsraumvermietung	14
3.3	Kleinunternehmerregelung	15
3.4	Verkauf des Mietobjekts.....	15
3.5	Vorsteuerabzug bei teilweiser Privatnutzung.....	16
4	Übertragung von Liegenschaften	17



STEUEROPTIMAL VERMIETEN

Sehr geehrte Damen und Herren,
liebe Freunde des Hauses,

Investitionen in Immobilien erfreuen sich schon länger großer Beliebtheit und dieser Trend wird auch sicher noch lange anhalten.

Deshalb ist „steueroptimale Vermietung“ ein sehr wichtiges Thema das wir Ihnen mit dieser Info-Broschüre näher bringen und erläutern möchten.

Wir wünschen Ihnen eine spannende Lektüre und sind bei Fragen gerne für Sie da.

Mag. Markus Raml

Steuerberater und

Unternehmensberater

Dr. Robert Herger

Wirtschaftsprüfer und

Steuerberater

1 Praxistipps zum steueroptimalen Vermieten

1.1 Allgemeines

Einstufung Einkunftsart

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich um sogenannte außerbetriebliche Einkünfte. Diese Einkunftsart liegt nur dann vor, wenn die Tätigkeit nicht bereits unter eine betriebliche Einkunftsart (zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb) fällt. Wird zB ein betriebliches Gebäude vermietet, gehören diese Vermietungseinkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb dazu.

Unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen insbesondere die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung privater Liegenschaften, aber auch die Überlassung von Rechten. Geht die Tätigkeit eines Vermieters jedoch über die bloße Nutzungsüberlassung (=Vermögensverwaltung) hinaus, was insbesondere vorliegt wenn weitere Leistungen wie zB Verpflegung der Mieter, tägliche Reinigung, etc, erbracht werden, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Die wesentlichen steuerlichen **Unterschiede** zwischen einer **gewerblichen Vermietung** und einer **außerbetrieblichen Vermietung** sind:

- Der gesetzliche **AfA-Satz** beträgt bei der gewerblichen Vermietung seit 1.1.2016 mindestens 2,5 %, außer bei Vermietung zu Wohnzwecken liegt der AfA-Satz bei 1,5%. Bei der außerbetrieblichen Vermietung beträgt der AfA-Satz grundsätzlich 1,5 % (keine Erhöhung auf 2,5% wenn Geschäftsräumlichkeiten vermietet werden).
- **Verluste** sind im betrieblichen Bereich vortragsfähig (bei doppelter Buchhaltung und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ohne zeitliche Beschränkung); im außerbetrieblichen Bereich sind Verluste hingegen nicht vortragsfähig (ein Verlustausgleich innerhalb desselben Veranlagungsjahres ist jedoch möglich).
- **Veräußerungsgewinne** unterliegen im Fall einer gewerblichen Vermietung dem progressiven Einkommensteuersatz von bis zu 55 %, während Veräußerungsgewinne privater Grundstückveräußerungen (außerbetriebliche Vermietung) dem 30 %igen Sondersteuersatz unterliegen.

Zufluss-Abfluss-Prinzip

Die (positiven oder negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden grundsätzlich in dem Jahr steuerlich berücksichtigt, in dem sie tatsächlich zu- oder abfließen (sogenanntes Zufluss-Abfluss-Prinzip). Dies ist bei Barzahlung der Zeitpunkt der Übergabe des Geldes und bei Banküberweisungen der Zufluss bzw Abfluss am Bankkonto.



1.2 Vor Vermietungsbeginn

Vorweggenommene Werbungskosten

Steuerlich abzugsfähige Werbungskosten können bereits vor Beginn der tatsächlichen Vermietung, also bereits bevor Einnahmen zufließen, geltend gemacht werden. Voraussetzung ist allerdings, dass eine konkrete Vermietungsabsicht besteht und diese auch entsprechend dokumentiert ist (zB Vorlage von Inseraten, Kontaktaufnahme mit Maklern, Besichtigungsprotokolle oder Vereinbarungen mit künftigen Mietern, etc). Nach ständiger Rechtsprechung müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten.

Ist ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nachweisbar, kommen als sogenannte vorweggenommene Werbungskosten zB in Betracht (vgl EStR Rz 4035):

- Schuldzinsen für die Anschaffung des Baugrundes,
- öffentliche Abgaben vom Grundbesitz bis zur Fertigstellung des Gebäudes,
- Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten um ein Gebäude in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen,
- Absetzung für Abnutzung (AfA) von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung.

Abschreibungsbeginn

Ab dem Zeitpunkt der Bereitstellung zur Vermietung kann die AfA geltend gemacht werden, auch wenn die tatsächliche Vermietung erst zu einem späteren Zeitpunkt beginnt. Wird daher ein Gebäude mit konkreter Vermietungsabsicht angeschafft, kann die AfA bereits ab Anschaffung abgesetzt werden.

Vergebliche Werbungskosten

Vergebliche Aufwendungen sind ebenso steuerlich absetzbar, sofern ein ernsthaftes Bemühen des Abgabepflichtigen zur Einkunftserzielung (zB nachhaltiges Bewerben eines leer stehenden Bestandesobjektes in Zeitungsinseraten) vorliegt. Eine bloße Absichtserklärung reicht nicht aus. ZB stellen Honorarzählungen an Architekten und Anwaltskosten für die in Angriff genommene Errichtung eines Wohngebäudes zum Zwecke der Vermietung Werbungskosten dar, auch wenn die tatsächliche Errichtung und Vermietung (zB aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen oder Änderung der Förderbestimmungen, etc) unterbleibt (vgl EStR Rz 4037).

Exkurs: Nachträgliche Werbungskosten

Auch Aufwendungen, die erst nach Beendigung der Vermietung anfallen, sind abzugsfähig sofern ein Zusammenhang mit der früheren Vermietung gegeben ist. ZB: Noch nicht abgesetzte Instandhaltungs- bzw Instandsetzungsfünftel/-zehntel, Nachzahlungen an Betriebskosten, die die Zeit der Vermietung betreffen, Zinsen für die Zeit bis zur Einstellung der Vermietungstätigkeit (vgl EStR Rz 4036).



1.3 Abschreibung für Abnutzung (AfA)

AfA-Satz

Die gesetzliche AfA beträgt bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **1,5 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (das entspricht einer Nutzungsdauer von 66,67 Jahren). Ein höherer AfA-Satz kann nur angewandt werden, wenn eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes durch ein Gutachten über den Bauzustand nachgewiesen wird. Bei Gebäuden, die vor 1915 erbaut wurden, kann laut Finanzverwaltung auch ohne Gutachten ein AfA-Satz von höchstens 2 % angewandt werden.

Achtung:

- Nicht maßgeblich ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Nutzungsart durch den Mieter. Der AfA-Satz beträgt daher auch dann bis zu 1,5%, wenn der Mieter das Mietobjekt nicht zu Wohnzwecken nützt.
- Die angeführten AfA-Sätze gelten auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand erworben wurden. Ein Nachweis eines höheren AfA-Satzes durch ein Gutachten wird daher insbesondere bei älteren Gebäuden sinnvoll sein.

AfA-Bemessungsgrundlage

Abschreibbar ist nur das abnutzbare Gebäude oder abnutzbare Grundstückseinrichtungen (Wege oder Plätze), nicht hingegen der nicht abnutzbare Grund und Boden. Seit 1.1.2016 ist gesetzlich der Grundanteil bei bebauten Grundstücken **40%**. Aufgrund der eigenen Grundanteilsverordnung kann der **Grundanteil** pauschal je nach Lage und Beschaffenheit aber auch **30% oder 20%** % des Gesamtwertes ausmachen.

Grundanteil	Einwohner/Gemeinde		EUR/m ² für baureifes Land		Wohn/Geschäftseinheiten
20 %	weniger als 100.000	und	weniger als EUR 400		
30%	zumindest 100.000	oder	mehr als EUR 400	und	mehr als 10
40%	zumindest 100.000	oder	mehr als EUR 400	und	weniger als 10



Die AfA-Bemessungsgrundlage ist weiters abhängig davon, ob das Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurde. Als Basis für die Berechnung der AfA kommen in Betracht (nachstehende Tabelle in Anlehnung an Ing. Mag. Walter Stingl sowie Infoblatt der WKÖ <http://wko.at/steuern>):

Art des Erwerbs	Zeitpunkt der Vermietung	AfA-BMGL ab 1.1.2013
Entgeltlich (Kauf/Herstellung)	Unmittelbar nach Erwerb	Anschaffungs- bzw Herstellungskosten (AK/HK)
Entgeltlich (Kauf/Herstellung)	Nicht unmittelbar nach Erwerb, aber erstmalig durch denselben Steuerpflichtigen (zB nach anfänglicher Privatnutzung) a) Altvermögen dh Gebäude vor 1.4.2002 erworben b) Neuvermögen dh Gebäude nach 1.4.2002 erworben	a) Fiktive AK b) AK
Entgeltlich (Kauf/Herstellung)	Unterbrechung der Vermietung und spätere Wiederaufnahme der Vermietung durch denselben Steuerpflichtigen (zB zwischenzeitige Privatnutzung)	Buchwertfortführung
Unentgeltlich	Durchgehende Vermietung (Weitervermietung)	Buchwertfortführung
Unentgeltlich	Wiederaufnahme der Vermietung innerhalb von 10 Jahren nach Vermietungsende durch Rechtsvorgänger	Buchwertfortführung
Unentgeltlich	Wiederaufnahme der Vermietung erst nach mehr als 10 Jahren nach Vermietungsende des Rechtsvorgängers	Fiktive AK
Unentgeltlich	Erstmalige Vermietung (keine vorherige Vermietung des Rechtsvorgängers) a) Altvermögen, dh Gebäude wurde vom Rechtsvorgänger vor 1.4.2002 erworben b) Neuvermögen, dh Gebäude wurde vom Rechtsvorgänger nach 1.4.2002 erworben	a) Fiktive AK b) AK (des Rechtsvorgängers)

1.4 Herstellungs-/ Instandhaltungs-/ Instandsetzungsaufwand

Herstellungsaufwand

Herstellungsaufwendungen sind Aufwendungen für die **Herstellung, Erweiterung** oder eine **über den ursprünglichen Zustand** hinausgehende, **wesentliche Verbesserung** eines Wirtschaftsgutes.

Beispiele für Herstellungsaufwand (vgl EStR Rz 6476):

- Aufstockung eines Gebäudes,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- Erstmaler Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen, etc,
- Einbau von Badezimmer und WC,
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (zB Versetzen von Türen und Fenstern).

Instandhaltungsaufwendungen

Instandhaltungsaufwendungen sind Aufwendungen für ein Mietobjekt, durch die es zu **keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes** oder zu **keiner wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer** kommt. Instandhaltungsaufwendungen sind grundsätzlich **sofort abzusetzen**. Jener Instandhaltungsaufwand, der **nicht regelmäßig jährlich wiederkehrt**, kann auch **wahlweise auf fünfzehn Jahre** (bis 31.12.2015: 10 Jahre) **verteilt** werden (auf Antrag).

Beispiele für Instandhaltungsaufwendungen (vgl EStR Rz 6467):

- laufende Wartungsarbeiten und Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen,
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume,
- Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes, Ausbessern des Verputzes,
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt (zB bei Sturm- und Hagelschäden).

Über Antrag können zudem folgende Aufwendungen gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden:

- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen (zB Abbruchkosten) sowie
- Außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind.



Eine **Verteilung** von Aufwendungen auf **15 Jahre** (10 Jahre bis 31.12.2015 ist immer dann **zu empfehlen**, wenn **negative Einkünfte** aus **Vermietung und Verpachtung** vorliegen bzw entstehen würden und diese im betreffenden Veranlagungsjahr nicht mit anderen Einkünften (zB nicht selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, etc) ausgeglichen werden können. Dies deshalb, weil Verluste aus Vermietung und Verpachtung (außerbetriebliche Einkünfte) nicht in Folgejahre vorgetragen werden können und somit steuerlich nicht mehr verwertet werden können.

Instandsetzungsaufwendungen

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, aber allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand

- den **Nutzungswert** des Gebäudes wesentlich **erhöht** oder
- die **Nutzungsdauer** des Objektes wesentlich **verlängert**.

Der **Nutzungswert** des Gebäudes wird dann **erhöht**, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist bzw wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist.

Beispiele für Instandsetzungsaufwendungen (vgl EStR Rz 6469):

- Austausch von Fenstern, Türen, Dach oder Dachstuhl,
- Austausch von Stiegen, Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken,
- Austausch von Unterböden (Estrich statt Holzboden etc),
- Austausch von Aufzugsanlagen,
- Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen (zB Umstellung einer Zentralheizungsanlage von festen Brennstoffen auf Gas),
- Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- oder Sanitärinstallationen,
- Umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes zB mit Erneuerung der Wärmedämmung,
- Kanalanschluss bei bestehenden Gebäuden.

Instandsetzungsaufwendungen sind bei Wohngebäude auf 15 Jahre (bis 31.12.2015: 10 Jahre) zwingend zu verteilen. Für andere Gebäude liegt Sofortaufwand vor, kann jedoch auch auf 15 Jahre verteilt werden.

Seit 1.1.2016 ist der Verteilungszeitraum nicht mehr zehn Jahre sondern 15 Jahre. Folglich verlängert sich der Verteilungszeitraum für noch abzusetzende Instandsetzungen von zehn auf 15 Jahre. Wurden Instandhaltungen freiwillig auf zehn Jahre verteilt, laufen diese Zehntel als solche weiter.



1.5 Gemischt genutzte Gebäude

Werden Teile eines Mietobjektes auch für private Zwecke genutzt, sind die **Werbungskosten** (Abschreibung, Zinsen, Betriebskosten) um den **Privatanteil zu kürzen**. Problematisch ist immer wieder die Vermietung an **nahe Angehörige**. Mietverträge mit nahen Angehörigen werden **steuerlich** nur dann **anerkannt**, wenn sie nach **außen ausreichend zum Ausdruck** kommen (Schriftform empfehlenswert), einen **eindeutigen, klaren** und jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben und einem **Fremdvergleich** (ua gleicher Mietzins wie an einen fremden Dritten) **standhalten**. Zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen einer teilweisen Privatnutzung siehe Punkt 3.5.

1.6 Fruchtgenussrecht

Unter Fruchtgenuss wird das vertraglich eingeräumte Recht verstanden, das den Fruchtgenussberechtigten erlaubt, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz zu gebrauchen. Häufige Anwendungsfälle in der Praxis sind: Die Eltern schenken einem Kind eine vermietete Wohnung und behalten sich das Fruchtgenussrecht zurück (Vorbehaltsfruchtgenussrecht) oder die Eltern räumen einem Kind an einer vermieteten Wohnung ein Fruchtgenussrecht ein (Zuwendungsfruchtgenussrecht). Die **Einkünfte** werden unter bestimmten Voraussetzungen nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern **dem Fruchtgenussberechtigten** als wirtschaftlichen Eigentümer **zugerechnet**. Dadurch können gerade im **Familienverband einkommensteuerliche Splittingeffekte** erzielt werden. Aufgrund der Komplexität dieser Materie empfehlen wir diesbezüglich unbedingt einen Steuerberater zu konsultieren.

1.7 Liebhaberei

Werden aus einer Vermietungstätigkeit über **mehrere Jahre Verluste** erzielt, besteht die Gefahr, dass die Finanzverwaltung die Vermietungstätigkeit als **steuerlich unbeachtliche Liebhaberei** qualifiziert. Dies hat zur Folge, dass die geltend gemachten **Verluste nicht mehr anerkannt** werden und somit nicht mehr mit anderen Einkünften (zB aus nichtselbständiger Arbeit) ausgeglichen werden können. Auch eine allfällig geltend gemachte **Vorsteuer** könnte aufgrund von Liebhaberei wieder **rückgefordert** werden. Bei Vorliegen von Liebhaberei bleiben aber auch allfällige Gewinne außer Ansatz und sind somit steuerfrei.

Um die Liebhabereivermutung zu widerlegen muss glaubhaft nachgewiesen werden, dass über einen **Zeitraum von 20 bzw 25 Jahren** (absehbarer Zeitraum) ein **Gesamtüberschuss** erzielt wird. Bei erstmaliger Vermietung wird daher vom Finanzamt häufig eine **Prognoserechnung** verlangt, anhand der dargelegt werden muss, dass sich innerhalb dieses Zeitraumes ein Gesamtüberschuss ergeben wird. Unklare Prognoserechnungen können dazu führen, dass das Finanzamt über Jahre anstatt von endgültigen Bescheiden nur **vorläufige Steuerbescheide** erstellt. Der Nachteil von vorläufigen Bescheiden ist, dass diese innerhalb der absoluten Verjährungsfrist jederzeit durch einen abgeänderten vorläufigen oder einen endgültigen Bescheid ersetzt werden können.



2 ABC der Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Abbruchkosten

Abbruchkosten für ein abbruchreifes Gebäude, um auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, das wieder zur Erzielung von Vermietungseinkünften verwendet wird, gehören zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (RZ 6418a EStR). Bei Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes sind Abbruchkosten und Restbuchwert sofort als Werbungskosten abzugsfähig. Erfolgt der Abbruch jedoch zwecks Veräußerung eines unbebauten Grundstückes sind die Kosten steuerlich nur absetzbar, insoweit die Veräußerung der Einkommensteuer unterliegt. Bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 sind diese Aufwendungen gem § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig (soweit der besondere Steuersatz von 30 % anwendbar ist).

Ablösezahlungen

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören auch Abstandszahlungen (Ablösen), die der Hauseigentümer aus Anlass der Begründung, Änderung oder Auflösung eines Mietverhältnisses erhält, auch wenn sie nicht vom Mieter, sondern von einem Dritten geleistet werden, da sie mit der Nutzung der Einkunftsquelle, dem Miethaus, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen nicht hingegen Ablösen für einzelne Einrichtungsgegenstände (vgl EStR Rz 6408)

Absetzung für Abnutzung (AfA) siehe Punkt 1.3.

Beratungskosten

Beratungskosten iZm der Anschaffung der Immobilie können nur im Rahmen der AfA (soweit sie auf das Gebäude entfallen) steuermindernd geltend gemacht werden.

Laufende Beratungskosten (zB für die Verfassung von Mietverträgen, Eintreibung von Mietzinsforderungen, Räumungsklagen, etc) sind sofort absetzbare Werbungskosten. Ebenso können laufende Steuerberatungskosten sofort geltend gemacht werden.

Betriebskosten

Die laufenden Kosten, die der allgemeine Betrieb eines Mietobjektes mit sich bringt, wie zB Strom, Wasser, Heizung, Müllabfuhr, Kanal, Hausverwaltung, Versicherung, öffentliche Abgaben, etc sind sofort absetzbar. Die Betriebskosten für ein leer stehendes Objekt sind ebenso abzugsfähig, solange eine Vermietungsabsicht nachgewiesen wird. Die Weiterverrechnung der Betriebskosten an den Mieter ist beim Vermieter als Einnahme zu erfassen.

Eintragungsgebühren

Gebühren für eine Hypothek zur Sicherstellung eines Kredits sind beim Vermieter sofort absetzbar. Gebühren für die Grundbucheintragung iZm dem Erwerb einer Liegenschaft stellen hingegen Anschaffungsnebenkosten dar und sind (soweit sie auf das Gebäude entfallen) nur im Wege der AfA absetzbar.



Erhaltungsaufwand

Der Erhaltungsaufwand wird bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterteilt in Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand und stellt einen grundsätzlich absetzbaren Aufwand dar. Siehe im Detail in Punkt 1.4.

Fahrtkosten

Fahrtkosten welche in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb des Mietobjektes stehen (zB Kontrolle des Mietobjektes, Besprechung mit künftigen Mietern, Hausversammlung, etc) sind als Werbungskosten absetzbar (bei Verwendung des privaten PKWs kann das amtliche Kilometergeld von derzeit EUR 0,42 pro km geltend gemacht werden).

Finanzierungskosten

Zinsen und sonstige Kreditkosten (zB Geldbeschaffungskosten) zur Finanzierung der Anschaffung des Mietobjektes oder zur Finanzierung von Sanierungskosten können als Werbungskosten abgesetzt werden (die Tilgungsbeträge können jedoch nicht abgesetzt werden; diese werden bereits im Wege der AfA bzw als Sanierungskosten steuerlich geltend gemacht).

Geldverkehrsspesen

Spesen des Geldverkehrs für ein Mieten-Konto sind steuerlich absetzbar.

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Anschaffungen von beweglichen Wirtschaftsgütern bis EUR 400 (netto im Falle eines Vorsteuerabzugs bzw brutto sofern kein Vorsteuerabzug zusteht) können sofort im Jahr der Verausgabung abgeschrieben werden. Höhere Investitionen können nur im Wege der AfA verteilt über die Nutzungsdauer geltend gemacht werden.

Grunderwerbsteuer

Die anlässlich des Erwerbs zu entrichtende Grunderwerbsteuer zählt zu den Anschaffungsnebenkosten und kann nur im Wege der AfA (soweit sie auf das Gebäude entfällt) steuermindernd geltend gemacht werden.

Grundsteuer

Die laufende Grundsteuer ist als Werbungskosten absetzbar.

Hausverwaltung

In Rechnung gestellte Hausverwaltungskosten sind als Werbungskosten absetzbar. Für die eigenen Leistungen des Hauseigentümers können keine „fiktiven“ Kosten geltend gemacht werden.

Herstellungsaufwand siehe Punkt 1.4.

Instandhaltungs-/Instandsetzungsaufwand siehe Punkt 1.4.



Kautionen

In der Praxis wird häufig vom Mieter eine Kaution für den Fall der Nichteinhaltung der Vertragsbedingungen eingehoben. Die Kaution zählt nicht zu den steuerpflichtigen Mieteinnahmen und kann beim Mieter auch nicht als Ausgabe abgesetzt werden. Erst wenn Mietkautionen zB für offene Mietrückstände verwendet werden, sind diese beim Vermieter steuerpflichtig. Soweit Mietkautionen als Schadenersatz für Vermögensschäden anzusehen sind, sind sie nicht steuerbar.

Leerstandskosten

Auch bei längerem Leerstehen können die Aufwendungen iZm dem Vermietungsobjekt steuerlich geltend gemacht werden, sofern der Vermieter ernsthaft versucht, einen Mieter zu finden und die Liegenschaft nicht privaten Zwecken dient. Dies ist dem Finanzamt durch entsprechende Dokumentation nachzuweisen.

Maklergebühren

Maklergebühren iZm der Anschaffung eines Mietobjekts gehören zu den Anschaffungsnebenkosten und sind nur im Wege der AfA absetzbar. Zahlungen an Makler für die Vermittlung von Mietern sind hingegen sofort absetzbar.

Mieterinvestitionen

Investitionen des Mieters gehen zivilrechtlich sofort in das Eigentum des Vermieters über. Steuerlich ist jedoch eine unterschiedliche Beurteilung möglich:

- a) *Der Mieter hat sich zur **Vornahme der Investition vertraglich verpflichtet**.*
Der Vermieter hat im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch die Investitionen des Mieters zu erfassen. Dieser Vorteil fließt dem Vermieter in diesem Fall bereits zum Zeitpunkt der Fertigstellung zu und führt - je nach Art der Investition (Instandhaltungs-/Instandsetzungs-/Herstellungsaufwand) - zu sofort oder verteilt abzugsfähigen Werbungskosten.
- b) *Der Mieter nimmt eine Investition **ohne vertragliche Verpflichtung** vor; **nach Ablauf** der Mietdauer müssen die **Mietereinbauten wieder entfernt** werden.*
In diesem Fall stellt die Investition wirtschaftliches Eigentum des Mieters dar. Die AfA von der Investition steht daher dem Mieter zu. Für den Vermieter hat diese Konstellation keine steuerliche Konsequenz.
- c) *Der Mieter nimmt eine Investition **ohne vertragliche Verpflichtung** vor; **nach Ablauf** der Mietdauer gehen die Investitionen **entschädigungslos** in das **Eigentum des Vermieters** über.*
Diesfalls muss der Vermieter bei Ablauf der Mietdauer den Wert der Mieterinvestition als Einnahme erfassen. Der steuerliche Vorteil ergibt sich aus einer Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestition zum Zeitpunkt des Zuflusses (=Vertragsablauf). Die AfA steht bis zur Übergabe des Mietobjektes dem Mieter zu und danach dem Vermieter.



d) *Die Mieterinvestitionen werden auf die **laufende Miete angerechnet***

Die Mieterinvestition stellt in diesem Fall eine Mietvorauszahlung dar und ist beim Vermieter im Zeitpunkt der Fertigstellung zur Gänze als Einnahme zu erfassen. In weiterer Folge liegen beim Vermieter je nach Art der Investition (Instandhaltungs-/Instandsetzung-/Herstellungsaufwand) sofort oder verteilt abzugsfähige Werbungskosten vor.

Mietvertragsgebühren

Für schriftliche Mietverträge fällt eine Mietvertragsgebühr iHv 1 % der jeweiligen Bemessungsgrundlage (abhängig vom Mietzins und Dauer des Mietverhältnisses) an. Diese wird vom Vermieter idR an den Mieter weiterverrechnet und ist beim Vermieter somit als steuerlich unbeachtlicher durchlaufender Posten zu behandeln. Für den Fall, dass der Vermieter die Gebühr auch wirtschaftlich trägt, kann diese sofort als Werbungskosten abgesetzt werden.

Mietvorauszahlungen

Mietvorauszahlungen führen beim Vermieter zu einem sofortigen Einnahmenezufluss. Eine allfällige Rückzahlung ist wieder als Werbungskosten absetzbar.

Reparaturrücklage

Zahlungen an den Reparaturrücklagefonds führen noch nicht zu absetzbaren Werbungskosten. Werbungskosten liegen erst vor, wenn die Rücklage bestimmungsgemäß für die Reparaturen verwendet wird.

Subventionen

Subventionen aus öffentlichen Mitteln sind bei der Vermietung und Verpachtung nicht als Einnahmen anzusetzen. Die damit geförderten Aufwendungen sind jedoch auch nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gilt sowohl für Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen bzw andere laufende Aufwendungen (zB Zinsen).

Versicherungsprämien

Versicherungsprämien iZm dem Mietobjekt sind steuerlich absetzbar (zB Gebäudeversicherung, Haftpflichtversicherung, etc).

Vorauszahlungen von Werbungskosten

Bestimmte Vorauszahlungen an Werbungskosten sind - entgegen dem grundsätzlichen Zufluss-Abfluss-Prinzip - auf den Vorauszahlungszeitraum gleichmäßig zu verteilen, wenn diese für einen längeren Zeitraum als das laufende und das folgende Jahr geleistet werden. Hierbei handelt es sich um folgende, abschließend im Gesetz angeführte Kosten:

Treuhandkosten, Vermittlungskosten, Vertriebskosten, Verwaltungskosten, Beratungskosten, Bürgschaftskosten, Fremdmittelkosten, Garantiekosten, Mietkosten.

Geldbeschaffungskosten (Bearbeitungsgebühren) sowie Grundbucheintragungsgebühren anlässlich der Kreditaufnahme gehören somit nicht zu den verteilungspflichtigen Vorauszahlungen und sind damit sofort und in voller Höhe im Jahr der Entrichtung als Werbungskosten absetzbar (RZ 1385 EStR).



Wertminderungen

Da es sich bei der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung um kein Betriebsvermögen, sondern um Privatvermögen handelt, können Wertminderungen des Gebäudes grundsätzlich steuerlich nicht geltend gemacht werden. Kommt es jedoch zu einer Einschränkung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit (zB Brand, Beschädigung, Autobahnbau) und führt dies zu einer Verkürzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer, kann dieser Wertverlust im Rahmen einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung geltend gemacht werden.

3 Umsatzsteuer

3.1 Vermietung zu Wohnzwecken

Die Vermietung zu Wohnzwecken unterliegt zwingend dem **10%igen Umsatzsteuersatz** (ausgenommen sind die Lieferung von Wärme und die Vermietung von Garagenplätzen - diese unterliegen dem Normalsteuersatz von 20 %). Bis zu einem **Jahresumsatz von EUR 30.000 netto** bzw EUR 33.000 brutto kann die Wohnraumvermietung jedoch auch steuerfrei behandelt werden (siehe **Kleinunternehmerregelung** Punkt 3.3).

Die Umsatzsteuerpflicht ist vor allem dann vorteilhaft, wenn hohe Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht werden können (zB aus der Anschaffung, Errichtung oder Renovierung). Auch bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von EUR 30.000 netto bzw EUR 33.000 brutto sollte daher geprüft werden, ob die Option zur Umsatzsteuerpflicht in Anspruch genommen werden soll, um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können.

3.2 Geschäftsraumvermietung

Die Vermietung für Geschäftszwecke ist grundsätzlich von der **Umsatzsteuer unecht befreit**. Das bedeutet, dass grundsätzlich keine Umsatzsteuer abzuführen ist, aber auch kein Recht auf Vorsteuerabzug (zB aus Errichtungskosten, Renovierungskosten, etc) besteht. Der Vermieter kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen **freiwillig** auf diese Befreiung verzichten und zur **Umsatzsteuerpflicht optieren** (zum Normalsteuersatz von 20 %).

Für **Miet- und Pachtverhältnisse**, die **nach dem 31.8.2012 beginnen**, ist diese **Option** jedoch **nur mehr zulässig**, soweit der **Leistungsempfänger** (Mieter) das Grundstück **nahezu ausschließlich** (mindestens zu 95 %) für **Umsätze** verwendet, **die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen**. In der Praxis bedeutet dies, dass zB an Ärzte, Banken, Versicherungen, Kleinunternehmer, Körperschaften öffentlichen Rechts, etc nur mehr umsatzsteuerfrei und somit ohne Vorsteuerabzugsberechtigung vermietet werden kann.

Häufig wird die Option zur Steuerpflicht für den Vermieter günstiger sein, da er dadurch zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Aber Achtung: Der **Nachweis**, dass der Mieter ein Unternehmer ist, der das Grundstück nahezu ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet, ist vom **Vermieter zu erbringen**! Sollte ein Mieter in späteren Jahren mehr als 5 % umsatzsteuerfreie Umsätze erbringen, ist eine steuerpflichtige Vermietung gesetzlich nicht mehr zulässig und es hat eine anteilige Vorsteuerberichtigung zu erfolgen, was für den Vermieter eine erhebliche finanzielle Belastung darstellen kann.



Von dieser **Neuregelung nicht betroffen** sind Vermieter, die mit der **Errichtung des Gebäudes** bereits **vor dem 1.9.2012 begonnen** haben (auch wenn das Miet- und Pachtverhältnis nach dem 31.8.2012 begründet wird). Aufgrund der komplexen Übergangsbestimmungen empfehlen wir bei Detailfragen unbedingt einen Steuerberater zu konsultieren.

Tipp: Vermietern ist zu raten, in künftigen Mietverträgen eine Klausel aufzunehmen, welche den Mieter verpflichtet, keine Verwendungsänderung vorzunehmen oder zumindest jede Verwendungsänderung dem Vermieter unverzüglich bekanntzugeben.

Die Vermietung von Grundstücken während eines ununterbrochenen Zeitraumes von nicht mehr als 14 Tagen (kurzfristige Vermietung) ist ab 1.1.2017 zwingend steuerpflichtig (20%), wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, für kurzfristige Vermietungen (14 Tage) oder zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses verwendet. Betrifft vor allem Hoteliers die (tageweise) Seminarräume an Unternehmer und Nichtunternehmer vermieten.

3.3 Kleinunternehmerregelung

Bei Vermietungsumsätzen **bis EUR 30.000 netto** im Kalenderjahr besteht **keine Umsatzsteuerpflicht**, aber es kann auch **kein Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden. Von dieser sogenannten Kleinunternehmerregelung kann jedoch **freiwillig verzichtet** werden (durch einen Antrag auf Regelbesteuerung). Diese Option bindet den Unternehmer jedoch für **mindestens 5 Kalenderjahre**.

3.4 Verkauf des Mietobjekts

Ebenso wie die Geschäftsraummiete ist auch der **Verkauf einer Liegenschaft** (Grundstücksumsatz) grundsätzlich **unecht umsatzsteuerbefreit**. Dies kann jedoch zu einem **nachträglichen Vorsteuerverlust** führen. Soweit im Beobachtungszeitraum (letzten 10 Jahren bzw 20 Jahren) Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung, Errichtung oder aus Großreparaturen geltend gemacht wurden, kommt es zu einer anteiligen **Vorsteuerkorrektur der noch offenen Zehntel bzw Zwanzigstel**. Es gilt der Beobachtungszeitraum von 20 Jahren, wenn das Gebäude erstmals nach dem 31.3.2012 im Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde, bei Wohngebäude muss neben der erstmaligen Nutzung des Gebäudes im Anlagenvermögen des Vermieters auch der Mietvertrag nach 31.3.2012 abgeschlossen sein. Bei „älteren“ Gebäuden oder Verträgen bleibt es bei einem Beobachtungszeitraum von 10 Jahren.

Um diese Vorsteuerkorrektur zu vermeiden, hat der Veräußerer die **Möglichkeit**, den **Grundstücksumsatz umsatzsteuerpflichtig** zu behandeln (zum Normalsteuersatz von 20 %). Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Käufer selbst wiederum zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Zu beachten ist jedoch, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr erhöht. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob eine anteilige Vorsteuerrückzahlung oder eine Verrechnung mit Umsatzsteuer günstiger ist.



3.5 Vorsteuerabzug bei teilweiser Privatnutzung

Für den **nicht unternehmerisch genutzten Teil** des Gebäudes steht **kein Vorsteuerabzug** zu. Für den **betrieblich genutzten Teil**, auch wenn dieser von **untergeordneter Bedeutung** ist (auch wenn die unternehmerische Nutzung unter 10 % beträgt; vgl VwGH 28.6.2012, 2009/15/0217) steht jedoch der **Vorsteuerabzug anteilig** zu.

Beispiel: Ein Unternehmer errichtet im Jahr 2012 ein Einfamilienhaus mit einem Arbeitsraum, der 5 % der Nutzfläche des Gebäudes beträgt und ausschließlich zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze genutzt wird. Der Rest des Gebäudes dient privaten Wohnzwecken.

- Der Vorsteuerabzug für die privat genutzten Räume ist ausgeschlossen;
- Der Vorsteuerabzug für das Arbeitszimmer steht anteilig zu.

Wird ein bisher **vermietetes Gebäude künftig privat genutzt**, ist ein in der Vergangenheit geltend gemachter **Vorsteuerabzug** aus Anschaffungs-, Errichtungs- bzw Großreparaturkosten anteilig zu korrigieren (Zwanzigstel- bzw Zehntelregelung).

Ab 1.4.2012 sind sämtliche **Grundstückveräußerungen** grundsätzlich **einkommensteuerpflichtig** (wenige Ausnahmen sind Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung, behördliche Eingriffe). Die bisherige **Spekulationsfrist** (10 Jahre) dient nur mehr zur Einteilung als Altvermögen oder Neuvermögen.

Eine **unentgeltliche Übertragung** ist keine Veräußerung und damit auch **nicht steuerbar**. Auch die Zurückbehaltung eines Wohnrechts ist unerheblich. Es sind somit **nur entgeltliche Übertragungen steuerbar**. Hinsichtlich der Besteuerung wird zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden. Unter „**Altvermögen**“ sind Grundstücke zu verstehen, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, also die idR **vor 1.4.2002 angeschafft** wurden. Bei Grundstücken, die **nach dem 1.4.2002 angeschafft** wurden, handelt es sich um „**Neuvermögen**“.

Bei **Altvermögen** ist grundsätzlich eine **Pauschalbesteuerung** von **18 %** (im Falle einer Umwidmung in Bauland sofern nach 31.12.1987; bei entgeltlichen Erwerb zudem Umwidmung nach diesem Erwerb) bzw **4,2 %** (in allen übrigen Fällen) des Veräußerungserlöses vorgesehen.

Bei **Neuvermögen** erfolgt die Besteuerung des **tatsächlichen Wertzuwachses** (vereinfacht: Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten) mit dem **30 %igen Sondersteuersatz**. Auch beim Altvermögen können die Einkünfte auf Antrag nach den für Neuvermögen geltenden Grundsätzen ermittelt werden.

Es besteht die Möglichkeit vom Sondersteuersatz von 30% in den Einkommensteuertarif zu optieren. Dies kann insbesondere dann Sinn machen wenn ansonsten keine weiteren Einkünfte vorliegen oder betriebliche Verluste zum Ausgleich zur Verfügung stehen.

Die **Einhebung und Abfuhr** dieser Immobilienertragsteuer erfolgt idR durch den **Parteienvertreter** (Rechtsanwalt oder Notar) im Rahmen der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer. In diesem Fall hat der Veräußerer seine Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nicht mehr in seiner Steuererklärung anzugeben. Diese Abgeltungswirkung gilt jedoch nicht für veräußertes Betriebsvermögen.

In Anbetracht der komplexen Materie und in Hinblick auf eine steueroptimale Gestaltung empfehlen wir im Falle einer geplanten Grundstückveräußerung vorab Rücksprache mit einem Steuerberater zu halten.

4 Übertragung von Liegenschaften

Ab 1.4.2012 sind sämtliche **Grundstückveräußerungen** grundsätzlich **einkommensteuerpflichtig** (wenige Ausnahmen sind Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung, behördliche Eingriffe). Die bisherige **Spekulationsfrist** (10 Jahre) dient nur mehr zur Einteilung als Altvermögen oder Neuvermögen.

Eine **unentgeltliche Übertragung** ist keine Veräußerung und damit auch **nicht steuerbar**. Auch die Zurückbehaltung eines Wohnrechts ist unerheblich. Es sind somit **nur entgeltliche Übertragungen steuerbar**. Hinsichtlich der Besteuerung wird zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden. Unter „**Altvermögen**“ sind Grundstücke zu verstehen, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, also die idR **vor 1.4.2002 angeschafft** wurden. Bei Grundstücken, die **nach dem 1.4.2002 angeschafft** wurden, handelt es sich um „**Neuvermögen**“.

Bei **Altvermögen** ist grundsätzlich eine **Pauschalbesteuerung** von **18 %** (im Falle einer Umwidmung in Bauland sofern nach 31.12.1987; bei entgeltlichen Erwerb zudem Umwidmung nach diesem Erwerb) bzw **4,2 %** (in allen übrigen Fällen) des Veräußerungserlöses vorgesehen.

Bei **Neuvermögen** erfolgt die Besteuerung des **tatsächlichen Wertzuwachses** (vereinfacht: Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten) mit dem **30 %igen Sondersteuersatz**. Auch beim Altvermögen können die Einkünfte auf Antrag nach den für Neuvermögen geltenden Grundsätzen ermittelt werden.

Es besteht die Möglichkeit vom Sondersteuersatz von 30% in den Einkommensteuertarif zu optieren. Dies kann insbesondere dann Sinn machen wenn ansonsten keine weiteren Einkünfte vorliegen oder betriebliche Verluste zum Ausgleich zur Verfügung stehen.

Die **Einhebung und Abfuhr** dieser Immobilienertragsteuer erfolgt idR durch den **Parteienvertreter** (Rechtsanwalt oder Notar) im Rahmen der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer. In diesem Fall hat der Veräußerer seine Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nicht mehr in seiner Steuererklärung anzugeben. Diese Abgeltungswirkung gilt jedoch nicht für veräußertes Betriebsvermögen.

In Anbetracht der komplexen Materie und in Hinblick auf eine steueroptimale Gestaltung empfehlen wir im Falle einer geplanten Grundstückveräußerung vorab Rücksprache mit einem Steuerberater zu halten.