

Umsatzsteuer für Nebenleistungen und Hilfgeschäfte

Einleitung

Das Umsatzsteuergesetz ist vom Prinzip der Unteilbarkeit der Leistung beherrscht. Die Nebenleistung teilt demnach das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. Diese Regelung ist allerdings pragmatisch auszulegen und führt in der Praxis zu einer unübersichtlichen Kasuistik. Zunächst ist zu prüfen, ob überhaupt eine Nebenleistung vorliegt, und wenn ja, welche Bedeutung ihr im Rahmen der Hauptleistung zukommt. Insbesondere bei der Grundstücksnutzung wird der o.a. Grundsatz bei gemischten Verträgen durchbrochen und es kommt zu einer Aufteilung der Entgelte nach unterschiedlichen Steuersätzen. Ferner ist zu bemerken, dass die österreichische Regelung nicht auf der sechsten EG-Richtlinie beruht, sondern auf dem Beitrittsvertrag zur EU, der eine Ausnahmeregelung für Wohnungsvermietung vorsieht. Als „Steuerchamäleon“ schlechthin entpuppt sich die Garagenvermietung, die alle möglichen Steuersätze - wie unten näher erläutert - annehmen kann.

Wohnungsvermietung

- Die Mieterlöse für die **Räumlichkeiten** sind von der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Zi 16 ausgenommen und unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Zi 4 dem ermäßigten Steuersatz von **10%**.
- Die Erlöse aus der Überlassung von **Einrichtungsgegenständen**, die mit dem Grundstück nicht fest verbunden sind, unterliegen - trotz Nebenleistungscharakter - dem Normalsteuersatz von **20%**, es sei denn, die Einrichtung ist von untergeordneter Bedeutung. Nach der Verwaltungspraxis ist z.B. bei einfach eingerichteten Untermietzimmern oder Studentenwohnungen von einer einheitlichen Betrachtung auszugehen, während bei gut eingerichteten Eigentumswohnungen der auf die Einrichtung entfallende Mieterlös mit 20% zu versteuern ist. Nötigenfalls ist dieser Mietanteil zu schätzen.
- Wird eine **Garage** oder ein **Abstellplatz** mitvermietet, ist der Verwendungszweck maßgeblich. Dient diese Fläche dem Abstellen von **Fahrzeugen aller Art** (Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge), kommt der

Normalsteuersatz von **20%** zur Anwendung. Werden aber z.B. vorübergehend Möbel untergebracht, ist der Mieterlös gemäß § 6 Abs. 1 Zi 16 unecht befreit. Bei einem einheitlichen Mieterlös für Wohnung und Garage ist der Garagenanteil zu schätzen.

- **Wärmelieferungen**

Wird **Heizwärme** als Nebenleistung zur Wohnungsvermietung geliefert, unterliegt der Erlös dem Normalsteuersatz von **20%**. Die **Warmwasserlieferung** für Gebrauchszwecke (Bad, Reinigung) fällt nicht unter Wärmelieferung und unterliegt daher dem Steuersatz von **10%**.

- **Finanzierungsbeiträge lt. Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz**

Da die Finanzierungsbeiträge nicht laufend, sondern bei Vertragsabschluss auf einmal zu entrichten sind, stellt sich die Frage, wann die Umsatzsteuer zu entrichten ist. Rz 2610/1 der UStR wurde mit Erlass vom 19. Juli 2001 dahingehend ergänzt, dass die Versteuerung sich nach dem Ausmaß der jährlichen Verwohnung richtet, welches sich nach der Wohnrechtsnovelle 2000, BGBl I 2000/ 36 nunmehr an der 1%igen (bisher 2%igen) Abschreibung der Finanzierungsbeiträge zu orientieren hat.

Beherbergung

Gleichgültig, ob eine gewerbliche oder private Beherbergung erfolgt, erstreckt sich der begünstigte Steuersatz von **10%** auch auf die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen. Darunter fallen z.B. Beheizung, Bedienung und das ortsübliche Frühstück, wenn es im Beherbergungsentgelt enthalten ist.

Sind im Pauschalpreis Zimmer, Vollpension bzw. Halbpension enthalten, unterliegt der Erlös zur Gänze dem begünstigten Steuersatz von **10%**. Gleiches gilt für „all inclusive“-Angebote, in denen u.a. sogar Parkplätze, Sportanlagen, Tischgetränke etc. enthalten sind.

Die Zurverfügungstellung von **Seminarräumen** stellt allerdings keine steuerbegünstigte Nebenleistung dar und unterliegt daher dem Normalsteuersatz von **20%**.

Camping

Wird ein einheitliches Benutzungsentgelt verrechnet, in dem sämtliche Nebenleistungen (Stellfläche für Zelt und Fahrzeug sowie die gesamte Infrastruktur) enthalten sind, ist der begünstigte Steuersatz von **10%** anzuwenden. Werden auf Campingplätzen außerhalb des Campingbetriebes (z.B. Überwinterung) Fahrzeuge abgestellt, unterliegt die Miete dem Normalsteuersatz von **20%**.

Sport- und Freizeitanlagen

Derartige Benützungsverträge werden in der Regel als Verträge besonderer Art eingestuft, bei denen die Miete von Grundstücksflächen gegenüber der Einrichtung in den Hintergrund tritt. Die Regel ist daher der Normalsteuersatz.

Wohnungseigentum

Die verrechneten Betriebs-, Verwaltungs und Erhaltungskosten an den Wohnungseigentümer unterliegen als Hauptleistung dem begünstigten Steuersatz von 10%.

- Die **Wärmelieferung** (Heizung) als Nebenleistung unterliegt dem Normalsteuersatz von **20%**.

- **Garagen** und Abstellplätze für Fahrzeuge

• Befindet sich die Fläche im **Wohnungseigentum**, sind die Erlöse gemäß § 6 Abs. 1 Zi 17 **unecht befreit**. Wird allerdings zur **Steuerpflicht optiert**, dann kommt der Normalsteuersatz von **20%** zur Anwendung.

• Befindet sich die Fläche **nicht im Wohnungseigentum** und wird an den Wohnungseigentümer vermietet, kommt der Normalsteuersatz von **20%** zur Anwendung.

Vorsteuerverrechnung - Option zur Umsatzsteuerpflicht

Die unechte Umsatzsteuerbefreiung der Mieterlöse gemäß § 6 Abs. 1 Zi 16 hat den Ausschluss des Vorsteuerabzuges zur Folge. Wird gemäß § 6 Abs. 2 zur Umsatzsteuerpflicht optiert, ist der Normalsteuersatz von 20% anzuwenden. Die Option bedarf keiner besonderen Erklärung gegenüber dem Finanzamt und kann für jeden Voranmeldungszeitraum, für jeden einzelnen Umsatz gesondert ausgeübt werden, indem dieser Umsatz einfach als umsatzsteuerpflichtig

behandelt wird. Die Option kann zu einer Verwaltungsvereinfachung führen, weil dann sämtliche Vorsteuern abzugsfähig sind. Bei der unechten Befreiung dürfen die auf die befreiten Umsätze anteilig entfallenden Vorsteuern nicht geltend gemacht werden.

Zusammenfassung der Steuersätze für Garagen und Abstellplätze

Die möglichen Steuersätze für das eingangs erwähnte „Steuerchamäleon“ seien in der Folge zusammengefasst:

- Umsatzsteuer

- **Normalsteuersatz von 20%**

- bei eigenständiger Vermietung zum Abstellen von Fahrzeugen aller Art
- Bei Option zur Umsatzsteuer im Falle der Vermietung zum Abstellen anderer Gegenstände (z.B. Möbel)
- Bei Option zur Umsatzsteuer von Garagen im Wohnungseigentum

- **Unechte Befreiung 0%**

- Vermietung zum Abstellen anderer Gegenstände als Fahrzeuge
- Garagen im Wohnungseigentum

- **Begünstigter Steuersatz von 10%**

- Bei Verrechnung von „all inklusive“-Preisen in der Gastronomie.

- Vorsteuern

- Kein Vorsteuerabzug bei unecht befreiten Umsätzen
- Kein Vorsteuerabzug steht gemäß § 12 Abs. 2 Zi 2b - von Ausnahmen abgesehen - für Aufwendungen zu, die mit dem Betrieb von PKW, Kombi oder Krafträdern zusammenhängen. Dazu zählt auch die Miete eines Abstellplatzes.
- Vorsteuerabzug ist zulässig für die Herstellungskosten einer Garage beim Einfamilienhaus, soweit ein unmittelbarer betrieblicher Zusammenhang besteht. (VwGH 22. Februar 1996, 94/15/0230 - Garage bei Einfamilienhaus eines

Rechtsanwaltes).

Praxishinweis

Bei der oben angeführten Kasuistik ist es nicht verwunderlich, wenn bei Hausverwaltungen Verwirrung herrscht und vielfach falsche Steuersätze zur Anwendung gelangen. Die Option zur 20%igen Umsatzsteuer für Garagen und Abstellplätze im Wohnungseigentum mag für die Hausverwaltung zu einer Verwaltungsvereinfachung führen, es ist aber die Frage, ob sie für die Wohnungseigentümer günstiger ist. Infolge der gesonderten Erfassung der Garagenkosten neben den Wohnungskosten sollte es kein allzu großes verwaltungstechnisches Problem sein, zu überprüfen, ob die unechte Steuerbefreiung für die Wohnungseigentümer nicht billiger kommt, als die Belastung mit 20% USt bei vollem Vorsteuerabzug. Vermerkt sei, dass ein Wechsel in jedem Voranmeldungszeitraum problemlos möglich ist.

- Hilfgeschäfte

Zu den Leistungen von Unternehmungen gehören nicht nur die **Grundgeschäfte** mit den o.a. **Nebenleistungen**, sondern auch **Hilfgeschäfte**, welche mit den Grundgeschäften in der Regel nichts zu tun haben (z.B. Veräußerung, Entnahme sowie Vermietung von Anlagegegenständen oder Verkauf des Betriebes).

Hilfgeschäfte unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer, es kann aber auch zu einer unechten Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Zi 26 UStG kommen (Hinweis auf Rz 991f UStR 2000).

Unecht befreit ist die Lieferung und Entnahme von Gegenständen, die der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet, die nach § 6 Abs. 1 Zi 7-25 UStG steuerfrei sind. Für eine geringfügige Verwendung für andere Zwecke sehen die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 eine Toleranzgrenze bis zu 5% vor. Weitere Voraussetzung ist, dass für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Praktische Bedeutung hat diese Befreiungsbestimmung für Anlagenverkäufe, Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sowie für Unternehmensverkauf (inkl. Kundenstock) bei Banken, Versicherungsvertretern, Vermietungen sowie Heilberufen etc. (so ist z.B. der Verkauf einer Arztpraxis umsatzsteuerfrei).