

**„1. Stabilitätsgesetz 2012 – Auswirkungen in der Umsatzsteuer auf den
privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt“**

Bachelorarbeit

Am

Institut für Regional und Umweltwirtschaft der Wirtschaftsuniversität Wien

eingereicht bei

ao. Univ. Prof. Dr. Gunther Maier

von

Clemens Reimitz

h0750600

Wien, am 19.06.2013

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung.....	4
1.1. Forschungsfrage.....	5
2. Überblick.....	5
2.1. Aufbau.....	5
2.2. Hintergrund und Ziele der neuen gesetzlichen Regelung.....	6
2.3. Problemstellung.....	8
2.4. Zielsetzung der Arbeit.....	9
3. Gegenüberstellung der alten und neuen Gesetzgebung.....	9
3.1. Mietverhältnisse die von den neuen umsatzsteuerlichen Regelungen betroffen sind.....	9
3.2. Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht.....	10
3.2.1. Zeitlicher Anwendungsbereich.....	10
3.2.2. Ausnahme Bauherrenregelung.....	11
3.3. Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes.....	11
3.3.1. Zeitlicher Anwendungsbereich.....	11
4. Betroffene Gruppen.....	12
5. Berechnungen.....	14
5.1. Ausgangswerte der Berechnungen.....	14
5.2. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters, wenn nur laufende Investitionen für Instandhaltung und Instandsetzung getätigt werden.....	16
5.2.1. Einleitung.....	16
5.2.2. Analyse.....	16
5.2.3. Faire Ausgleichszahlung.....	17
5.3. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters, bei einer Sanierung der Immobilie.....	21
5.3.1. Einleitung.....	21
5.3.2. Analyse.....	21
5.3.3. Faire Ausgleichszahlung.....	22
5.4. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters beim einem Dachgeschoss Ausbau.....	28
5.4.1. Einleitung.....	28
5.4.2. Analyse.....	29
5.5. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einer Sanierung und dem Ausbau des Dachgeschosses.....	33
5.5.1. Einleitung.....	33
5.5.2. Analyse.....	33

5.6. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einem Wechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern und umgekehrt.....	38
5.6.1. Einleitung.....	38
5.6.2. Analyse	38
6. Ergebnisdiskussion.....	42
7. Zusammenfassung.....	45
8. Literaturverzeichnis.....	46

1. Einführung

Am 28. März 2012 wurde das „1. Stabilitätsgesetz 2012“ im Nationalrat beschlossen und kurz darauf im Bundesgesetzblatt I 22/2012 veröffentlicht. Das Ziel des Gesetzes ist es „Strukturmaßnahmen zu setzen, die eine Entlastung des Staatshaushalts erreichen“ und somit einer gestiegenen Staatsschuldenquote und einem höheren Maastricht-Defizit entgegenzuwirken.¹ Neben einer Reihe von anderen Gesetzen ist davon auch das Umsatzsteuergesetz 1994 betroffen. Die Änderungen im Umsatzsteuergesetz 1994 durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 ergeben vor allem in zwei Bereichen empfindliche Änderungen:

Erstens wurde die Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften eingeschränkt. Künftig ist es nicht mehr möglich bei der Vermietung an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer zur Steuerpflicht zu optieren. Das war in Österreich eine gängige Praxis. „Im Regelfall verzichtete der Vermieter auf die Befreiung von der Umsatzsteuer und optierte zur Steuerpflicht. Damit musste er zwar den Mietern die Miete mit Umsatzsteuer vorschreiben, hatte aber das Recht zum vollen Vorsteuerabzug aus den zugekauften Leistungen. Die Umsatzsteuer aus diesen Eingangsrechnungen wurde vom Finanzamt refundiert und ging in die Mietenkalkulation nicht ein, sie war kein Kostenfaktor“²

Zweitens wurde die Frist zur Vorsteuerberichtigung in Zusammenhang mit Grundstücken von vormals zehn Jahren auf 20 Jahre verlängert.³ Durch diese neue gesetzliche Regelung muss der Vermieter seine Immobilie nach einer Investition 20 Jahre steuerpflichtig vermieten um sie entweder „aus dem unternehmerischen Bereich entnehmen oder steuerfrei zu veräußern, ohne eine Vorsteuerkorrektur durchführen zu müssen.“⁴

Die neuen gesetzlichen Regelungen können dazu führen, dass Vermieter mit zusätzlichen Kosten belastet werden.⁵ Es ist davon auszugehen, dass diese Kosten zumindest teilweise an den Mieter überwält werden.

Trotz einer bereits weit fortgeschrittenen Diskussion zu diesem Thema gibt es bislang keine veröffentlichten Berechnungen, welche die unterschiedlichen Meinungen über Auswirkungen

¹ Erläuternde Bemerkungen Regierungsvorlage 1680 BlgNR XXIV. GP, S 1

² Vgl. Fabian, Tibor (19.05.2012): Stabilitätsgesetz 2012: Auswirkungen in der Umsatzsteuer, in: Der Standard

³ § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 und § 6 Abs. 2 UStG 1994

⁴ Obermayr, Armin (2012): Stabilitätsgesetz 2012 – Die neue Immobilienbesteuerung und mehr, Linde, S. 55

⁵ Vgl. Fabian, Tibor (19.05.2012): Stabilitätsgesetz 2012: Auswirkungen in der Umsatzsteuer, in: Der Standard

der neuen gesetzlichen Regelungen untermauern. Diese Arbeit soll deshalb mit Berechnungen die tatsächlichen Auswirkungen aufzeigen. Somit ergibt sich folgende Forschungsfrage:

1.1. Forschungsfrage

„Welche Auswirkungen haben die Änderungen des 1. Stabilitätsgesetzes im Umsatzsteuergesetz auf den privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt in Österreich?“

2. Überblick

2.1. Aufbau

Im ersten, theoretischen Teil der Arbeit wird die alte Gesetzgebung der neuen gegenübergestellt und werden Hintergründe und Ziele des neuen Gesetzes erklärt. Eine Analyse bestehender Literatur wird klären, welche Gruppen von der neuen Gesetzgebung auf welche Weise betroffen sind. Die Entwicklung der laufenden Diskussion in Fachkreisen soll Ansatzpunkte für Annahmen geben, die zur Analyse des zweiten Teils notwendig sind.

Auf den Erkenntnissen des ersten Teils aufbauend werden im zweiten Teil die Konsequenzen für die Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumlichkeiten aufgezeigt. Die wirtschaftliche Berechnung von verschiedenen Szenarien wird unter dem Gesichtspunkt durchgeführt, dass der Vermieter seinen Ertrag maximieren will. Trotz einer schon weit fortgeschrittenen Diskussion des Themas liegen keine veröffentlichten Ergebnisse von Berechnungen über die konkreten wirtschaftlichen Auswirkungen vor. Daher soll sich der Schwerpunkt dieser Arbeit auch mit der Berechnung der konkreten wirtschaftlichen Auswirkungen von verschiedenen Situationen befassen, die auch in der Praxis regelmäßig vorkommen.

Zuerst werden die wirtschaftlichen Unterschiede bei der Vermietung von vorsteuerabzugsberechtigten und nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern betrachtet. In den nächsten Schritten werden unterschiedliche Investitionen in die Berechnungen mit einbezogen, wie die Sanierung einer Immobilie oder den Ausbau des Dachgeschoßes. Diese Berechnungen werden zeigen, welche Gruppen von der neuen gesetzlichen Regelung profitieren könnten und für wen in Zukunft eventuell Nachteile entstehen. Es muss die Frage geklärt werden, ob es zu Verwerfungen am privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt kommen wird und wer davon in welcher Weise betroffen ist.

2.2. Hintergrund und Ziele der neuen gesetzlichen Regelung

Gemäß EU-Recht sind die Vermietung und der Verkauf von Immobilien grundsätzlich unecht steuerbefreit. Das bedeutet, Mietern darf vom Vermieter keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden. Zwangsläufig ist es dem Vermieter dann auch nicht möglich, Vorsteuer für Aufwendungen, die mit den Umsätzen zusammenhängen, wie zum Beispiel dem Kauf oder der Sanierung einer Immobilie, geltend zu machen.

Im EU-Beitrittsvertrag hat sich Österreich allerdings abweichend vom EU-Recht die Möglichkeit gewähren lassen, die Umsatzsteuerpflicht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken selbst gesetzlich festlegen zu können.⁶ Während nach österreichischem Recht die Vermietung zu Wohnzwecken mit 10% steuerpflichtig ist⁷, ist die sonstige Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (bis auf einige Ausnahmen wie z.B.: Camping, Fahrzeugabstellplätzen, etc.) unecht umsatzsteuerfrei.⁸ Gemeint ist hier im Wesentlichen die Vermietung und Verpachtung von Räumen, die für geschäftliche Zwecke verwendet werden. Unternehmer konnten diese von der Umsatzsteuer befreiten Umsätze allerdings als steuerpflichtig behandeln.⁹ Sie konnten also mit Umsatzsteuer vermieten und damit auch Vorsteuern für Investitionen geltend machen.

Die Vermieter haben deshalb zur Umsatzsteuer optiert, weil die Geschäftsraummieter in der Regel umsatzsteuerpflichtig sind. Deshalb bedeutete die Verrechnung der Umsatzsteuer keine wirtschaftliche Belastung, da Sie diese als Vorsteuer geltend machen konnten. Interessanterweise haben die Vermieter in den überwiegenden Fällen auch dann zur Umsatzsteuerpflicht optiert, wenn die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter erfolgte. Diese haben damit eine Erhöhung der Miete um 20 % akzeptiert, da sie die Vorsteuer nicht geltend machen konnten.

Die Möglichkeit, einen Umsatz steuerpflichtig behandeln zu dürfen, wurde durch die Änderungen im UStG durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 nun stark eingeschränkt. Sie besteht nur noch, wenn vom Mieter im Mietobjekt fast ausschließlich Umsätze erzielt werden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.¹⁰ Es wird damit vom Gesetzgeber ein Vorhaben umgesetzt, das bereits anlässlich des Umsatzsteuergesetzes 1994 geplant war. Die Einführung

⁶ Holzapfel, Anton, Weinberger, Udo (2012): Geschäftsraumvermietung und USt ab 1.0 9. 2012, in: immolex, Ausgabe 11/2012, S. 298

⁷ § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994

⁸ § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994

⁹ § 6 Abs. 2 UStG

¹⁰ BGB1. I – 22/2012 (31.03.2012), Artikel 4 – Änderungen des UStG 1994, S. 13

scheiterte damals jedoch am Widerstand von Ländern und Gemeinden und auch anderen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Rechtsträgern.¹¹

Betroffen sind unecht steuerbefreite Unternehmen und Körperschaften öffentlichen Rechts wie zum Beispiel: Banken, Versicherungen, Vereine, sowie Ärzte, Kleinunternehmer und Gemeinden.¹² Die Betroffenen können beim Kauf, der Sanierung oder der Errichtung von betrieblichen Räumlichkeiten, die Vorsteuer nicht geltend machen.¹³

Das bedeutet, dass bei Investitionen in Immobilien von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen oder nicht vorsteuerabzugsberechtigten Körperschaften öffentlichen Rechts kein Vorsteuerabzug erlaubt ist.¹⁴ Bei der Errichtung, dem Kauf, aber auch der Sanierung von Immobilien handelt es sich jedoch meistens um beachtliche Investitionssummen. Die öffentliche Hand und nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer haben solche Bauvorhaben in der Vergangenheit deshalb oftmals ausgelagert, um doch den Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Man spricht diesbezüglich von sogenannten Ausgliederungsmodellen. Es wurden dazu Errichtungs- und Besitzgesellschaften gegründet, die den Zweck hatten, eine Immobilie zu errichten, zu kaufen oder zu sanieren. Diese Immobilie wurde sogleich wieder an die Besitzer der Errichtungsgesellschaft, also die nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer oder die öffentliche Hand, mit Umsatzsteuer vermietet. Diese Konstruktion ermöglichte es für die Errichtungsgesellschaft die Vorsteuer der gesamten Investition geltend zu machen. Somit konnte sie das Bauvorhaben wesentlich günstiger durchführen. Da der Vorsteuerberichtszeitraum ursprünglich 10 Jahre betrug, konnte die Errichtungsgesellschaft die Immobilie nach 10 Jahren entweder umsatzsteuerfrei verkaufen oder vermieten, ohne die geltend gemachte Vorsteuer berichtigen zu müssen.¹⁵

Die bisherigen Regelungen ermöglichten also offenkundig nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen und Körperschaften öffentlichen Rechts, durch Ausgliederungsmodelle einen

¹¹ Kirchmayr, Sabine, Achatz, Markus (2012): Zum „Aus“ für umsatzsteuerliche Ausgliederungsmodelle, in taxlex, 04/2012, S 125

¹² Obermayr, Armin (2012): Stabilitätsgesetz 2012 – Die neue Immobilienbesteuerung und mehr, Linde, S. 55

¹³ Erian, Verena, Messerlechner, Eva, Eller, Raimund (2012): Stabilitätsgesetz 2012 Die Umsatzsteuerkeule im Immobilienbereich, in eco.nova, Nr. 5, 06/2012, S. 132-133

¹⁴ Umsatzsteuer – Regierungsvorlage Stabilitätsgesetz 2012 – steuerliche Maßnahmen, BDO Austria GmbH, <http://www.bdo.at/publikationen/tax-news/tax-news-2012/sonderinfo-regierungsvorlage-stabilitaetsgesetz-2012--steuerliche-massnahmen/aenderungen-bei-der-umsatzsteuer-fuer-immobilien/>, letzte Überprüfung am 26.04.2013

¹⁵ Stabilitätsgesetz 2012 – Auswirkungen in der Umsatzsteuer, PWC, <http://pwc.at/steuernachrichten/blog/2012/02/21/stabilitaetsgesetz-2012-auswirkungen-in-der-umsatzsteuer/>

erheblichen Steuervorteil zu erzielen¹⁶, obwohl sie ohnehin schon dadurch bevorteilt sind keine Umsatzsteuer auf ihre Leistungen verrechnen zu müssen.

Laut Gesetzgeber soll die Neuregelung eine größere Steuergerechtigkeit und eine Gleichstellung aller Unternehmer erreichen, die unecht steuerbefreite Umsätze erzielen und somit nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Auch nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Körperschaften des öffentlichen Rechts sind durch die Neuregelung gezielt betroffen. Ziel ist es, durch die Änderungen im Umsatzsteuergesetz 1994 Ausgliederungsmodellen einen Riegel vorzuschieben.¹⁷

Tatsächlich sind aber durch die Gesetzesänderung nun alle Vermietungen zu geschäftlichen Zwecken betroffen. Das bedeutet, dass alle Vermieter auf die neuen Regelungen reagieren müssen und entsprechende wirtschaftliche und rechtliche Lösungen vorsehen müssen. Zielsetzung der Arbeit ist es, die Auswirkungen auf den privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt zu untersuchen und wirtschaftliche Grundlagen für Lösungsmodelle zu entwickeln.

2.3. Problemstellung

Die bisherige Praxis bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter war, dass der Vermieter dennoch in der Regel zur USt-Pflicht optiert hat und dem Mieter daher die Umsatzsteuer verrechnet wurde. Für den Mieter bestand dabei der Nachteil, dass er die USt bezahlen musste, ohne diese als Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen zu können.¹⁸ Auch der Vermieter hatte keinen Vorteil von der Umsatzsteuer, da er sie abführen musste. Für ihn bestand lediglich der Vorteil, dass er selbst die Vorsteuern zu Gänze geltend machen konnte. Zudem wurde durch die Option der Verwaltungsaufwand gering gehalten, weil so die gesamte Immobilie mit Umsatzsteuer vermietet wurde. So war der Vermieter nicht gezwungen, für einzelne Teile aufwendigere Abrechnungen durchzuführen und berechnete, die Vorsteuer nicht nur für den vorsteuerabzugsberechtigten Teil anteilig geltend zu machen. Aufgrund der Gesetzesänderungen im UStG im 1. Stabilitätsgesetz ergeben sich sowohl für Mieter als auch Vermieter neue Situationen. Es steht dem Vermieter nicht mehr frei, in die USt-Pflicht zu optieren, wenn der Mieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Daher müssen Mieter und

¹⁶ Kirchmayr, Sabine, Achatz, Markus (2012): Zum „Aus“ für umsatzsteuerliche Ausgliederungsmodelle, in taxlex, 04/2012, S 125

¹⁷ EBRV 1680 BlgNR XXIV. GP, S. 22

¹⁸ Vgl. Fabian, Tibor (19.05.2012): Stabilitätsgesetz 2012: Auswirkungen in der Umsatzsteuer, in: Der Standard

Vermieter eine neue wirtschaftliche Lösung finden. Ein Vermieter muss entscheiden, unter welchen Voraussetzungen er an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet und welche wirtschaftliche Konsequenzen sich ergeben, wenn ein vorsteuerabzugsberechtigter Mieter zu einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter wird. Um seinen Ertrag zu maximieren, erscheint es vielleicht auf den ersten Blick sinnvoll, in Zukunft nur noch an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter zu vermieten. Solche Entscheidungen der Vermieter wirken sich natürlich unmittelbar auf die Mieter aus.

2.4. Zielsetzung der Arbeit

Die Zielsetzung dieser Arbeit ist es, die Auswirkungen des Stabilitätsgesetzes auf die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten sichtbar zu machen. Der Vermieter wird versuchen seinen Nutzen zu maximieren. Sein Verhalten und im Speziellen seine Entscheidung, in welcher Form und an wen er sein Objekt vermietet, kann Auswirkungen auf die Mieter haben. Es muss also geklärt werden, mit welchem Verhalten der Vermieter in dieser neuen Situation seinen Ertrag maximieren kann, um sein Handeln einschätzen zu können. Von dieser Warte aus können im nächsten Schritt die Auswirkungen für die Mieter analysiert werden.

3. Gegenüberstellung der alten und neuen Gesetzgebung

Laut Bundesministerium für Finanzen erfährt das UStG 1994 durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 zwei wesentliche Änderungen¹⁹:

- Einschränkung der Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften (§ 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994)
- Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 12 Abs. 10, § 12 Abs. 10a, § 18 Abs. 10 UStG 1994)

3.1. Mietverhältnisse die von den neuen umsatzsteuerlichen Regelungen betroffen sind

Betroffen sind grundsätzlich nur Geschäftsraummietverträge. Gleichgültig ist, ob der Mietvertrag unter das MRG (Voll- oder Teilanwendungsbereich) oder unter das ABGB fällt.

¹⁹BMF,
http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/_start.htm, letzte Überprüfung am 02.05.2013

Nicht betroffen sind daher insbesondere Mietverträge über:

- Wohnungen
- Garagen- und Abstellplätze
- Camping
- Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören²⁰

3.2. Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht

Bisher waren Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Liegenschaften von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings hatten Unternehmer das Wahlrecht, diese von der Umsatzsteuer befreiten Umsätze, als steuerpflichtig zu behandeln.²¹

Die neue gesetzliche Regelung schränkt dieses Wahlrecht ein. Sie wird vom Gesetzgeber wie folgt erläutert:

„Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nur mehr zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.“²²

„Nahezu ausschließlich“ bedeutet, dass der Mieter mit mindestens 95 % seiner Umsätze nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein darf.²³

3.2.1. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Neuregelung ist anwendbar, wenn:

- ein Mietverhältnis nach dem 31. August 2012 begonnen wurde.²⁴ Als Beginn ist entscheidend, zu welchem Zeitpunkt die tatsächliche Innutzungnahme erfolgte, nicht hingegen der Vertragsabschlusszeitpunkt. Oder

²⁰ § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994

²¹ § 6 Abs. 2 UStG

²² § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17, § 6 Abs. 2 UStG 1994

²³ Hauswirth, <http://www.rechtambau.at/Artikel/Stabilit%C3%A4tsgesetz-2012-Neue-Regelungen-Mietvertr%C3%A4gen-erforderlich>, letzte Überprüfung am 02.05.2013

²⁴ BMF,

http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/Einschr%C3%A4nkungderOpti_12971/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

- die Errichtung des Gebäudes nach dem 31. August 2012 begonnen wurde. Der Beginn der Errichtung des Gebäudes wird als der Zeitpunkt verstanden an dem bei vorliegender Baubewilligung erstmals handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

Andernfalls liegt ein „Altfall“ vor und die Neuregelung ist nicht anwendbar.²⁵

3.2.2. Ausnahme Bauherrenregelung

Von der Neuregelung sind allerdings jene Gebäude ausgenommen, die ein vermietender Unternehmer selbst errichtet hat, wenn er mit der Errichtung vor dem 1. September 2012 begonnen hat.²⁶

3.3. Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes

Die zweite Änderung betrifft den Vorsteuerberichtigungszeitraum bei Grundstücken einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen. Er verlängert sich von ursprünglich 10 Jahren auf 20 Jahre. Macht also der Eigentümer einer Liegenschaft aus den Kosten einer Sanierung, dem Ausbau oder der Errichtung einer Liegenschaft einen Vorsteuerabzug geltend, weil das aufgrund einer Vermietung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Mieter möglich ist, so muss er von nun an jedes Jahr ein Zwanzigstel des geltend gemachten Vorsteuerabzuges berichtigen, wenn innerhalb der auf das Jahr der erstmaligen Verwendung der Investition folgenden neunzehn Jahre, der Mieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt wird. Sollte die Vorsteuer bei der Investition in eine Immobilie jedoch nicht geltend gemacht werden können, weil eine Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vorliegt, so kann bei einem Wechsel zu einen vorsteuerabzugsberechtigten Mieter in jedem der folgenden neunzehn Jahre ein Zwanzigstel der gesamten Vorsteuer nachträglich geltend gemacht werden.

3.3.1. Zeitlicher Anwendungsbereich

Von der Neuregelung sind alle Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden betroffen, die nach dem 31. März 2012 erstmals im Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder

²⁵ BMF, FAQ,

http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/FAQAnwendungsflede_13296/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

²⁶ § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994

genutzt werden. Die tatsächliche Innutzungnahme ist maßgeblich. In der Praxis ist das in den meisten Fällen die Errichtung oder der Kauf.²⁷

4. Betroffene Gruppen

Grundsätzlich sind all jene Vermieter betroffen, deren Mieter mehr als 5 % der Umsätze ohne Umsatzsteuer erzielen. Man spricht hier von der sogenannten Bagatellgrenze. Grundsätzlich sind das all jene, die an unecht steuerbefreite Unternehmen oder Körperschaften öffentlichen Rechts vermieten.

Folgende Mietergruppen sind nach dem Gesetz unecht steuerbefreite Mietergruppen:

- Körperschaften öffentlichen Rechts: Gemeinden, Kammern, Parteien, etc...
- Ärzte
- Banken
- Versicherungen
- Makler
- Kleinunternehmer (Jahresumsatz <EUR 30.000)
- Post
- Private Schulen
- Bestimmte Volksbildungsvereine
- Gemeinnützige Sportvereinigungen
- Pflege- und Tagesmütter
- Öffentliche Kranken- und Pflegeanstalten
- Krankenbeförderung
- Kindergärten
- Bestimmte Theater, Musik- und Gesangsaufführungen
- Museen, etc.

Die Option zur Steuerpflicht kann allerdings auch bei jenen Mietern verloren gehen, die eigentlich nicht steuerbefreite Umsätze erwirtschaften, wenn mehr als 5 % der Umsätze

²⁷ BMF,

http://m.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/VerlangerungdesVorst_12972/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

unecht steuerbefreit erzielt werden. Trafikanten, die mit Lotto Umsätze erzielen oder Makler, die Unternehmensanteile vermitteln können hiervon betroffen sein.

Der Vermieter wird allerdings versuchen, die durch die neue gesetzliche Regelung entstandenen wirtschaftlichen Nachteile auf den unecht steuerbefreiten Mieter weiterzugeben. Um einen Vorsteuerverlust zu kompensieren wird er den unecht steuerbefreiten Mietern eine höhere Miete vorschreiben und auch Betriebskosten Brutto in Rechnung stellen. (Bei der Mieterhöhung könnte der Vermieter bei Altbauten allerdings durch die Angemessenheitsbestimmungen des § 16 MRG eingeschränkt werden.)²⁸

²⁸ Holzapfel, Anton, Weinberger, Udo (2012): Geschäftsraumvermietung und USt ab 1. 9. 2012, in: immolex, Ausgabe 11/2012, S. 293 - 300

5. Berechnungen

Die nun folgenden Berechnungen stellen Situationen dar, wie Sie regelmäßig in der Praxis vorkommen. Die Beispielrechnungen zeigen die Auswirkungen, die die neuen gesetzlichen Regelungen auf die Wirtschaftlichkeit einer Immobilie haben können.

In den Berechnungen wird als Ausgangssituation die Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter dargestellt. Dieser Ausgangssituation werden dann Vermietungen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter gegenübergestellt, mit der Annahme, dass der Mietzins im Ausmaß von 20 % erhöht werden kann. Diese Erhöhung entspricht wirtschaftlich der gängigen Praxis, dass auch nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern zur Miete die 20 prozentige Umsatzsteuer verrechnet wurde.

Es werden die Unterschiede aufgezeigt, die sich bei der Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern ergeben. Bei den Berechnungen werden unterschiedliche Höhen der Mieten und unterschiedliche Investitionskosten herangezogen. So soll gezeigt werden, wie unterschiedliche Immobilien in verschiedenen Situationen in welcher Weise betroffen sind. Gleichzeitig werden die wirtschaftlichen Nachteile für den Vermieter, die sich aus dem Verlust der Vorsteuer ergeben, einem Mehrertrag durch die 20 prozentige Mieterhöhung, gegenübergestellt.

5.1. Ausgangswerte der Berechnungen

Vermietetes Gebäude:

Nutzfläche:	2000 m ²
Bewirtschaftungskosten:	15 % ²⁹
USt bzw. VSt:	20 %

Abhängig von der Lage kann die Miethöhe höher oder niedriger sein.

Höhe der Miete:

Miete	Niedrig	Mittel	Hoch
Pro m ² in EUR	3,5	7	12

²⁹ Vgl. Bienert, Funk: Immobilienbewertung Österreich, S. 350

Haus/Monat	7.000	14.000	24.000
Haus/Jahr	84.000	168.000	288.000

Betrachtungszeitraum: 25 Jahre

Annahmen:

- Der Vermieter schreibt dem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter statt der Umsatzsteuer eine um denselben Betrag höhere Miete vor, also 20 %. Im Endeffekt zahlen also beide Mieter gleich viel.
- Vereinfachend wird angenommen, dass das Gebäude entweder zur Gänze an vorsteuerabzugsberechtigter Mieter oder nicht vorsteuerabzugsberechtigter Mieter vermietet wird.
- Die Bewirtschaftungskosten werden mit 15 % angenommen
- Zinsen werden nicht berücksichtigt
- Die Betriebskosten werden nicht berücksichtigt und als Durchlaufposten behandelt.

Abkürzungen:

VAB M. = vorsteuerabzugsberechtigter Mieter

NVAB M. = nicht vorsteuerabzugsberechtigter Mieter

5.2. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters, wenn nur laufende Investitionen für Instandhaltung und Instandsetzung getätigt werden

5.2.1. Einleitung

Zuerst wird ein Vergleich der Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter und nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter bei niedriger, mittlerer und hoher Miete durchgeführt. Die Berechnung visualisiert mit welcher Gruppe von Mietern für den Vermieter ein höherer Ertrag erzielt werden kann. Dadurch wird erkennbar, wie sich der ökonomisch handelnde Vermieter verhalten wird, wenn keine größeren Investitionen geplant sind. Es wird aufgezeigt, ob die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit wirtschaftlichen Vor- oder Nachteilen verbunden ist.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Einschränkung, dass ein Vermieter bei unecht steuerbefreiten Mietern von nun an nicht mehr zur Steuerpflicht optieren kann, werden anhand der folgenden drei Beispiele sichtbar gemacht:

- Beispiel 1: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **niedriger Miete**
- Beispiel 2: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **mittlerer Miete**
- Beispiel 3: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **hoher Miete**

5.2.2. Analyse

Die Beispiele zeigen, dass die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter unter den getroffenen Annahmen und Voraussetzungen zu einem höheren Ertrag für den Vermieter führt, als die Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter. Der Vermieter kann zwar bei der Vermietung an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter die Vorsteuer nicht geltend machen, erhält aber höhere Mieteinnahmen. Solange die Mieteinnahmen die Vorsteuer aus den laufenden Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung übersteigen, ist es für den Vermieter wirtschaftlich besser, an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter zu vermieten.

Die laufenden Investitionskosten werden mit 15 % der Miete angenommen. Die Vorsteuer der laufenden Investitionskosten sind 20 % von 15 % der Miete, also 3 %. Das bedeutet, dass eine Erhöhung der Miete um 3 % ausreichen würde, um bei laufenden Investitionskosten von 15 % der Miete, den Vorsteuerverlust zu kompensieren.

5.2.3. Faire Ausgleichszahlung

Auf die Frage, welchen Aufschlag ein Vermieter verlangen muss, damit er zwischen einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter und einem vorsteuerabzugsberechtigten Mieter indifferent ist, wenn keine außergewöhnlichen Investitionen anstehen, kann somit eine einfache Formel gefunden werden:

Formel: Ausgleichsbetrag = USt*laufende Investitionskosten in %

Höhe der lfd. Kosten in % der Miete	Mietaufschlag, der den Vorsteuerverlust der laufenden Kosten bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter ausgleicht
10 % laufende Kosten	2 %
15 % laufende Kosten	3 %
20 % laufende Kosten	4 %
25 % laufende Kosten	5 %
30 % laufende Kosten	6%
35 % laufende Kosten	7 % ...usw.

Die Tabelle zeigt welcher Mietaufschlag bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vom Vermieter auf die Nettomiete verlangt werden muss, um den Vorsteuerverlust der laufenden Kosten kompensieren zu können.

Beispiel 1: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern

Miete: niedrig; Investition: keine

Jahr	Miete	Zusätzliche		Ergebnis		NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz	
		Miete	Invest lfd.	USt	VSt	NVAB M.	VAB. M.	kumuliert		
2013	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	85.680	71.400	14.280	
2014	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	171.360	71.400	28.560	
2015	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	257.040	71.400	42.840	
2016	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	342.720	71.400	57.120	
2017	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	428.400	71.400	71.400	
2018	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	514.080	71.400	85.680	
2019	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	599.760	71.400	99.960	
2020	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	685.440	71.400	114.240	
2021	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	771.120	71.400	128.520	
2022	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	856.800	71.400	142.800	
2023	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	942.480	71.400	157.080	
2024	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.028.160	71.400	171.360	
2025	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.113.840	71.400	185.640	
2026	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.199.520	71.400	199.920	
2027	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.285.200	71.400	214.200	
2028	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.370.880	71.400	228.480	
2029	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.456.560	71.400	242.760	
2030	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.542.240	71.400	257.040	
2031	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.627.920	71.400	271.320	
2032	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.713.600	71.400	285.600	
2033	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.799.280	71.400	299.880	
2034	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.884.960	71.400	314.160	
2035	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	1.970.640	71.400	328.440	
2036	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	2.056.320	71.400	342.720	
2037	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	2.142.000	71.400	357.000	
2038	84.000	16.800	-12.600	-2.520	2.520	85.680	2.227.680	71.400	371.280	
Gesamt:	2.184.000		-327.600	-65.520	65.520		2.227.680		1.856.400	371.280

Beispiel 2-Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern

Miete: mittel; Investition: keine

Jahr	Miete					Ergebnis		Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
		Zusätzliche Miete	Invest ftd.	USt	VSt	NVAB Mieter	NVAB M. kumuliert			
2013	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	171.360	142.800	142.800	28.560
2014	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	342.720	142.800	285.600	57.120
2015	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	514.080	142.800	142.800	371.280
2016	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	685.440	142.800	142.800	542.640
2017	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	856.800	142.800	142.800	714.000
2018	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.028.160	142.800	142.800	885.360
2019	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.199.520	142.800	142.800	1.056.720
2020	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.370.880	142.800	142.800	1.228.080
2021	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.542.240	142.800	142.800	1.399.440
2022	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.713.600	142.800	142.800	1.570.800
2023	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	1.884.960	142.800	142.800	1.742.160
2024	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.056.320	142.800	142.800	1.913.520
2025	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.227.680	142.800	142.800	2.084.880
2026	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.399.040	142.800	142.800	2.256.240
2027	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.570.400	142.800	142.800	2.427.600
2028	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.741.760	142.800	142.800	2.598.960
2029	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	2.913.120	142.800	142.800	2.770.320
2030	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.084.480	142.800	142.800	2.941.680
2031	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.255.840	142.800	142.800	3.113.040
2032	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.427.200	142.800	142.800	3.284.400
2033	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.598.560	142.800	142.800	3.455.760
2034	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.769.920	142.800	142.800	3.627.120
2035	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	3.941.280	142.800	142.800	3.798.480
2036	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	4.112.640	142.800	142.800	3.969.840
2037	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	4.284.000	142.800	142.800	4.141.200
2038	168.000	33.600	-25.200	-5.040	5.040	171.360	4.455.360	142.800	142.800	4.312.560
Gesamt:	4.368.000		-655.200	-131.040	131.040		4.455.360		3.712.800	742.560

Beispiel 3 - Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern

Miete: hoch; Investition: keine

Jahr	Miete	Zusätzliche		USt	VSt	Ergebnis	NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz
		Miete	Invest lfd.			NVAB M.	kumuliert	VAB M.	kumuliert	
2013	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	293.760	244.800	244.800	48.960
2014	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	587.520	244.800	489.600	97.920
2015	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	881.280	244.800	734.400	146.880
2016	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	1.175.040	244.800	979.200	195.840
2017	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	1.468.800	244.800	1.224.000	244.800
2018	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	1.762.560	244.800	1.468.800	293.760
2019	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	2.056.320	244.800	1.713.600	342.720
2020	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	2.350.080	244.800	1.958.400	391.680
2021	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	2.643.840	244.800	2.203.200	440.640
2022	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	2.937.600	244.800	2.448.000	489.600
2023	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	3.231.360	244.800	2.692.800	538.560
2024	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	3.525.120	244.800	2.937.600	587.520
2025	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	3.818.880	244.800	3.182.400	636.480
2026	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	4.112.640	244.800	3.427.200	685.440
2027	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	4.406.400	244.800	3.672.000	734.400
2028	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	4.700.160	244.800	3.916.800	783.360
2029	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	4.993.920	244.800	4.161.600	832.320
2030	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	5.287.680	244.800	4.406.400	881.280
2031	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	5.581.440	244.800	4.651.200	930.240
2032	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	5.875.200	244.800	4.896.000	979.200
2033	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	6.168.960	244.800	5.140.800	1.028.160
2034	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	6.462.720	244.800	5.385.600	1.077.120
2035	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	6.756.480	244.800	5.630.400	1.126.080
2036	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	7.050.240	244.800	5.875.200	1.175.040
2037	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	7.344.000	244.800	6.120.000	1.224.000
2038	288.000	57.600	-43.200	-8.640	8.640	293.760	7.637.760	244.800	6.364.800	1.272.960
Gesamt:	7.488.000		-1.123.200	-224.640	224.640		7.637.760		6.364.800	1.272.960

5.3. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einer Sanierung der Immobilie

5.3.1. Einleitung

Eine Sanierung ist eine Investition, deren Vorsteuer für den Vermieter nur geltend gemacht werden kann, wenn er an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet. Bei einer Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter muss der Vermieter die Umsatzsteuer aus der Sanierungsinvestition bezahlen. Bei den Berechnungen wird allerdings davon ausgegangen, dass den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern eine Mieterhöhung in Höhe der Umsatzsteuer verrechnet werden kann. Die Gegenüberstellung der Aufwände und Erträge in beiden Situationen soll klären, welche Mietergruppen für den Vermieter den höheren Ertrag generieren. Auch hier werden wieder unterschiedliche Miethöhen für die Berechnung herangezogen.

Die angenommenen Kosten der Sanierung belaufen sich auf € 1,5 Millionen und gehen von einer Dachsanierung um € 500.000, einer Fassadensanierung um € 500.000 und einer Sanierung der allgemeinen Teile (2 Aufzüge, Steigleitungen, Gänge und Stiegenhaus, etc.) um weitere € 500.000 aus. Zur Verdeutlichung der Situation wird eine Totalsanierung zu relativ hohen Kosten angenommen.

Folgende Beispiele werden die wirtschaftlichen Auswirkungen sichtbar machen, die sich im speziellen Fall einer Sanierung der Immobilie ergeben:

- Beispiel 4: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **niedrigen Mieten** und Sanierung
- Beispiel 5: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **mittleren Mieten** und Sanierung
- Beispiel 6: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **hohen Mieten** und Sanierung

5.3.2. Analyse

Die Berechnungen zeigen auf den ersten Blick deutlich, dass sich bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter im Jahr der Investition ein erheblicher Mehraufwand

ergibt, da die 20 prozentige Umsatzsteuer der Investition nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Ohne einen Ausgleich würde sich dadurch ein so markanter Nachteil für einen Vermieter ergeben, dass er aus wirtschaftlicher Sicht an keinen Mieter vermieten sollte, der nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Es wird allerdings wie schon in den Beispielen zuvor eine 20 % Erhöhung der Miete für den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter angenommen und so gleicht sich ein Nachteil der anfangs besteht auf längere Sicht aus. Zu welchem Zeitpunkt dieser Nachteil ausgeglichen wird, ist allerdings stark von der Höhe der Miete abhängig. Während bei Beispiel 4, in dem eine niedrige Miete angenommen wurde, der Nachteil erst im 20. Jahr nach der Investition ausgeglichen wird, ist die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter bei einer mittleren Miete in Beispiel 5 bereits im zehnten Jahr und bei einer hohen Miete in Beispiel 6 bereits im sechsten Jahr nach der Sanierung vorteilhaft.

5.3.3. Faire Ausgleichszahlung

Bei einer Investition gestaltet sich die Berechnung für die Mieterhöhung, bei der der Vermieter zwischen nicht vorsteuerabzugsberechtigtem Mieter und vorsteuerabzugsberechtigtem Mieter indifferent ist, ein wenig komplizierter. Die Ausgleichszahlung entspricht der Summe aus dem Verlust der Vorsteuer der laufenden Investitionskosten und dem Vorsteuerverlust aus der Investition samt Zinsen aufgeteilt auf eine angenommene Laufzeit. Das folgende Berechnungsschema ist anzuwenden:

Vorsteuer der laufenden Investitionskosten
+ Umsatzsteuer der einmaligen Investition/Laufzeit
+ Zinsen für Umsatzsteuer
$((\sum^{t1-tLaufzeit} (USt \text{ der Investition} / LF * RLZ * Zinssatz)) / Laufzeit)$
= Ausgleichszahlung

Um die Berechnung durchführen zu können müssen zwei Werte festgelegt werden. Zuerst muss eine Laufzeit herangezogen werden, auf welche die Umsatzsteuer der Investition zu verteilen ist. Hier sollte eine Laufzeit gewählt werden, die dem Zeitrahmen von der Investition bis zur vollständigen Abnutzung dieser entspricht. Der zweite festzulegende Wert

ist der Zinssatz, der in Höhe einer banküblichen Finanzierung für Immobilien festgesetzt werden kann.

Zur Veranschaulichung der Berechnung werden eine Laufzeit von 40 Jahren und ein Zinssatz von 4 % gewählt. Die nun folgende beispielhafte Berechnung der fairen Ausgleichszahlung bezieht sich auf das nachfolgende Beispiel 5.

Vorsteuer der laufenden Investitionskosten	5040,-
+ Umsatzsteuer der einmaligen Investition/Laufzeit	300.000/40 Jahre = 7.500,-
+ Zinsen für Umsatzsteuer* $((\sum^{t1-Laufzeit} (USt\ Investition/LF * RLZ * Zinssatz)) / Laufzeit)$	6.150,-
= Ausgleichszahlung	18.690,-

*Zinsen für Finanzierung der Umsatzsteuer

Zeit	Betrag	Zinsen		Zeit	Betrag	Zinsen
Jahr 1	300.000,00	12.000,00		Jahr 11	225.000,00	9.000,00
Jahr 2	292.500,00	11.700,00		Jahr 12	217.500,00	8.700,00
Jahr 3	285.000,00	11.400,00		Jahr 13	210.000,00	8.400,00
Jahr 4	277.500,00	11.100,00		Jahr 14	202.500,00	8.100,00
Jahr 5	270.000,00	10.800,00		Jahr 15	195.000,00	7.800,00
Jahr 6	262.500,00	10.500,00		Jahr 16	187.500,00	7.500,00
Jahr 7	255.000,00	10.200,00		Jahr 17	180.000,00	7.200,00
Jahr 8	247.500,00	9.900,00		Jahr 18	172.500,00	6.900,00
Jahr 9	240.000,00	9.600,00		Jahr 19	165.000,00	6.600,00
Jahr 10	232.500,00	9.300,00		Jahr 20	157.500,00	6.300,00

Zeit	Betrag	Zinsen		Zeit	Betrag	Zinsen
Jahr 21	150.000,00	6.000,00		Jahr 31	75.000,00	3.000,00
Jahr 22	142.500,00	5.700,00		Jahr 32	67.500,00	2.700,00
Jahr 23	135.000,00	5.400,00		Jahr 33	60.000,00	2.400,00
Jahr 24	127.500,00	5.100,00		Jahr 34	52.500,00	2.100,00
Jahr 25	120.000,00	4.800,00		Jahr 35	45.000,00	1.800,00
Jahr 26	112.500,00	4.500,00		Jahr 36	37.500,00	1.500,00
Jahr 27	105.000,00	4.200,00		Jahr 37	30.000,00	1.200,00
Jahr 28	97.500,00	3.900,00		Jahr 38	22.500,00	900,00
Jahr 29	90.000,00	3.600,00		Jahr 39	15.000,00	600,00
Jahr 30	82.500,00	3.300,00		Jahr 40	7.500,00	300,00
Summe Zinsen:		246.000				
/ Laufzeit (40 Jahre):		6.150				

Eine Erhöhung der Miete in Höhe von 18.690,- oder 11,125% gleicht den Nachteil des Vorsteuerverlustes, bei Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter, aus.

Beispiel 4: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung

Miete: niedrig; Ereignis: Sanierung im Jahr 2013

Jahr	Miete	Zusätzliche Miete	Invest lfd.	Invest einmalig	USt	VSt	Ergebnis NVAB M.	NVAB M. kumuliert	Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
2013	84.000	16.800	-12.600	-1.500.000	-302.520	302.520	-1.714.320	-1.714.320	-1.428.600	-1.428.600	-285.720
2014	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.628.640	71.400	-1.357.200	-271.440
2015	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.542.960	71.400	-1.285.800	-257.160
2016	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.457.280	71.400	-1.214.400	-242.880
2017	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.371.600	71.400	-1.143.000	-228.600
2018	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.285.920	71.400	-1.071.600	-214.320
2019	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.200.240	71.400	-1.000.200	-200.040
2020	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.114.560	71.400	-928.800	-185.760
2021	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-1.028.880	71.400	-857.400	-171.480
2022	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-943.200	71.400	-786.000	-157.200
2023	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-857.520	71.400	-714.600	-142.920
2024	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-771.840	71.400	-643.200	-128.640
2025	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-686.160	71.400	-571.800	-114.360
2026	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-600.480	71.400	-500.400	-100.080
2027	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-514.800	71.400	-429.000	-85.800
2028	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-429.120	71.400	-357.600	-71.520
2029	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-343.440	71.400	-286.200	-57.240
2030	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-257.760	71.400	-214.800	-42.960
2031	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-172.080	71.400	-143.400	-28.680
2032	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-86.400	71.400	-72.000	-14.400
2033	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	-720	71.400	-600	-120
2034	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	84.960	71.400	70.800	14.160
2035	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	170.640	71.400	142.200	28.440
2036	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	256.320	71.400	213.600	42.720
2037	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	342.000	71.400	285.000	57.000
2038	84.000	16.800	-12.600		-2.520	2.520	85.680	427.680	71.400	356.400	71.280
Gesamt:	2.184.000		-327.600		-365.520	365.520		427.680		356.400	71.280

Beispiel 5: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung

Miete: mittel; Ereignis: Sanierung im Jahr 2013

Jahr	Miete	Zusätzliche	Invest	Invest	USt	VSt	Ergebnis	NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz
		Miete	lfd.	einmalig			NVAB M.	kumuliert	kumuliert		
2013	168.000	33.600	-25.200	-1.500.000	-305.040	305.040	-1.628.640	-1.628.640	-1.357.200	-1.357.200	-271.440
2014	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-1.457.280	142.800	-1.214.400	-242.880
2015	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-1.285.920	142.800	-1.071.600	-214.320
2016	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-1.114.560	142.800	-928.800	-185.760
2017	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-943.200	142.800	-786.000	-157.200
2018	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-771.840	142.800	-643.200	-128.640
2019	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-600.480	142.800	-500.400	-100.080
2020	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-429.120	142.800	-357.600	-71.520
2021	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-257.760	142.800	-214.800	-42.960
2022	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	-86.400	142.800	-72.000	-14.400
2023	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	84.960	142.800	70.800	14.160
2024	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	256.320	142.800	213.600	42.720
2025	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	427.680	142.800	356.400	71.280
2026	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	599.040	142.800	499.200	99.840
2027	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	770.400	142.800	642.000	128.400
2028	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	941.760	142.800	784.800	156.960
2029	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.113.120	142.800	927.600	185.520
2030	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.284.480	142.800	1.070.400	214.080
2031	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.455.840	142.800	1.213.200	242.640
2032	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.627.200	142.800	1.356.000	271.200
2033	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.798.560	142.800	1.498.800	299.760
2034	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	1.969.920	142.800	1.641.600	328.320
2035	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	2.141.280	142.800	1.784.400	356.880
2036	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	2.312.640	142.800	1.927.200	385.440
2037	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	2.484.000	142.800	2.070.000	414.000
2038	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	171.360	2.655.360	142.800	2.212.800	442.560
Gesamt:	4.368.000		-655.200		-431.040	431.040		2.655.360		2.212.800	442.560

Beispiel 6: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung

Miete: hoch; Ereignis: Sanierung im Jahr 2013

Jahr	Zusätzliche		Invest		Ergebnis		NVAB M.	Ergebnis		VAB M.	Differenz
	Miete	Miete	Invest lfd.	einmalig	USt	VSt	NVAB M.	VAB M.	kumuliert		
2013	288.000	57.600	-43.200	-1.500.000	-308.640	308.640	-1.506.240	-1.506.240	-1.255.200	-1.255.200	-251.040
2014	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	-1.212.480	244.800	-1.010.400	-202.080
2015	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	-918.720	244.800	-765.600	-153.120
2016	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	-624.960	244.800	-520.800	-104.160
2017	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	-331.200	244.800	-276.000	-55.200
2018	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	-37.440	244.800	-31.200	-6.240
2019	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	256.320	244.800	213.600	42.720
2020	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	550.080	244.800	458.400	91.680
2021	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	843.840	244.800	703.200	140.640
2022	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	1.137.600	244.800	948.000	189.600
2023	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	1.431.360	244.800	1.192.800	238.560
2024	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	1.725.120	244.800	1.437.600	287.520
2025	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	2.018.880	244.800	1.682.400	336.480
2026	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	2.312.640	244.800	1.927.200	385.440
2027	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	2.606.400	244.800	2.172.000	434.400
2028	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	2.900.160	244.800	2.416.800	483.360
2029	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	3.193.920	244.800	2.661.600	532.320
2030	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	3.487.680	244.800	2.906.400	581.280
2031	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	3.781.440	244.800	3.151.200	630.240
2032	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	4.075.200	244.800	3.396.000	679.200
2033	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	4.368.960	244.800	3.640.800	728.160
2034	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	4.662.720	244.800	3.885.600	777.120
2035	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	4.956.480	244.800	4.130.400	826.080
2036	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	5.250.240	244.800	4.375.200	875.040
2037	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	5.544.000	244.800	4.620.000	924.000
2038	288.000	57.600	-43.200		-8.640	8.640	293.760	5.837.760	244.800	4.864.800	972.960
Gesamt:	7.488.000		-1.123.200		-524.640	524.640		5.837.760		4.864.800	972.960

5.4. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einem Dachgeschossausbau

5.4.1. Einleitung

Der Ausbau des Dachbodens stellt in zweierlei Hinsicht eine neue Situation dar. Einerseits vergrößert sich durch den Ausbau die Nutzfläche der Immobilie, die in jedem Fall zu einem verhältnismäßig höheren Preis vermietet werden wird. Das steigert natürlich den Mietertrag der Immobilie. Zum zweiten erfordert der Dachgeschoßausbau eine wesentlich höhere Investition als die Sanierung der Immobilie in den vorangegangenen Beispielen. Das führt dazu, dass der Vorsteuerverlust bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter noch höher ausfällt.

Folgende Beispiele werden die wirtschaftlichen Auswirkungen sichtbar machen, die sich bei einem Dachgeschoßausbau der Immobilie ergeben:

- Beispiel 7: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **niedrigen Mieten** und DG-Ausbau
- Beispiel 8: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **mittleren Mieten** und DG-Ausbau
- Beispiel 9: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **hohen Mieten** und DG-Ausbau

Durch den Ausbau des Dachgeschoßes steigert sich die Nutzfläche der Immobilie um 1.000m² von 2.000m² auf 3.000m². Die Kosten für den Ausbau des Dachgeschoßes, inklusive aller erforderlichen Nebenleistungen (Statik, Terrassen, Stellplatzabgabe, etc.) werden mit € 3.000 pro m² angenommen.

Für die Vermietung des neu ausgebauten Dachbodens werden folgende Mieten herangezogen:

	Bsp. 1: schlechte Lage	Bsp. 2: mittlere Lage	Bsp. 3: gute Lage
Miete pro m ² :	EUR 9,-	EUR 12,-	EUR 15,-

5.4.2. Analyse

In diesen Beispielen sind, wie in den vorangegangenen 3 Beispielen der Sanierung, am Anfang deutlich schlechtere Ergebnisse bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter erkennbar. Zum Ende des Betrachtungszeitraumes kann ein Vermieter von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern seine Erträge allerdings drastisch gegenüber einer Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter steigern, weil er durch den neu ausgebauten Dachboden die durchschnittliche Miete deutlich erhöht. Folglich ist bei dieser Situation also grundsätzlich das gleiche Phänomen wie bei der Sanierung zu beobachten. Auch die Tatsache, dass bei einer prozentuellen Anpassung der höheren Miete bei der Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter der Vorsteuerverlust wesentlich schneller ausgeglichen wird, ist hier genauso wie in den vorangegangenen Beispielen gegeben. Die bereits bei der Sanierung der Immobilie beobachteten Auswirkungen sind jedoch wesentlich stärker ausgeprägt.

Beispiel 7: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei DG-Ausbau

Miete: niedrig; Ereignis: DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Zusätzliche		Invest		Ergebnis		NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz	
	Miete	Miete	Invest lfd.	einmalig	USt	VSt	NVAB M.	VAB M.	kumuliert		
2013	84.000	16.800	-12.600	-3.000.000	-602.520	602.520	-3.514.320	-3.514.320	-2.928.600	-2.928.600	-585.720
2014	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.318.480	163.200	-2.765.400	-553.080
2015	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.122.640	163.200	-2.602.200	-520.440
2016	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.926.800	163.200	-2.439.000	-487.800
2017	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.730.960	163.200	-2.275.800	-455.160
2018	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.535.120	163.200	-2.112.600	-422.520
2019	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.339.280	163.200	-1.949.400	-389.880
2020	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.143.440	163.200	-1.786.200	-357.240
2021	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.947.600	163.200	-1.623.000	-324.600
2022	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.751.760	163.200	-1.459.800	-291.960
2023	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.555.920	163.200	-1.296.600	-259.320
2024	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.360.080	163.200	-1.133.400	-226.680
2025	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.164.240	163.200	-970.200	-194.040
2026	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-968.400	163.200	-807.000	-161.400
2027	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-772.560	163.200	-643.800	-128.760
2028	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-576.720	163.200	-480.600	-96.120
2029	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-380.880	163.200	-317.400	-63.480
2030	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-185.040	163.200	-154.200	-30.840
2031	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	10.800	163.200	9.000	1.800
2032	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	206.640	163.200	172.200	34.440
2033	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	402.480	163.200	335.400	67.080
2034	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	598.320	163.200	498.600	99.720
2035	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	794.160	163.200	661.800	132.360
2036	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	990.000	163.200	825.000	165.000
2037	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	1.185.840	163.200	988.200	197.640
2038	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	1.381.680	163.200	1.151.400	230.280
Gesamt:	4.884.000		-732.600		-746.520	746.520		1.381.680		1.151.400	230.280

Beispiel 8: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei DG-Ausbau

Miete: mittel; Ereignis: DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Zusätzliche		Invest lfd.	Invest einmalig	USt	VSt	Ergebnis		Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
	Miete	Miete					NVAB M.	NVAB M. kumuliert			
2013	168.000	33.600	-25.200	-3.000.000	-605.040	605.040	-3.428.640	-3.428.640	-2.857.200	-2.857.200	-571.440
2014	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-3.110.400	265.200	-2.592.000	-518.400
2015	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.792.160	265.200	-2.326.800	-465.360
2016	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.473.920	265.200	-2.061.600	-412.320
2017	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.155.680	265.200	-1.796.400	-359.280
2018	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.837.440	265.200	-1.531.200	-306.240
2019	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.519.200	265.200	-1.266.000	-253.200
2020	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.200.960	265.200	-1.000.800	-200.160
2021	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-882.720	265.200	-735.600	-147.120
2022	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-564.480	265.200	-470.400	-94.080
2023	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-246.240	265.200	-205.200	-41.040
2024	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	72.000	265.200	60.000	12.000
2025	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	390.240	265.200	325.200	65.040
2026	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	708.480	265.200	590.400	118.080
2027	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.026.720	265.200	855.600	171.120
2028	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.344.960	265.200	1.120.800	224.160
2029	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.663.200	265.200	1.386.000	277.200
2030	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.981.440	265.200	1.651.200	330.240
2031	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.299.680	265.200	1.916.400	383.280
2032	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.617.920	265.200	2.181.600	436.320
2033	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.936.160	265.200	2.446.800	489.360
2034	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	3.254.400	265.200	2.712.000	542.400
2035	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	3.572.640	265.200	2.977.200	595.440
2036	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	3.890.880	265.200	3.242.400	648.480
2037	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	4.209.120	265.200	3.507.600	701.520
2038	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	4.527.360	265.200	3.772.800	754.560
Gesamt:	7.968.000		-1.195.200		-839.040	839.040		4.527.360		3.772.800	754.560

Beispiel 9: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei DG-Ausbau

Miete: mittel; Ereignis: DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Zusätzliche		Invest lfd.	Invest einmalig	USt	VSt	Ergebnis		VAB M.		Differenz
	Miete	Miete					NVAB M.	NVAB M. kumuliert	Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	
2013	288.000	57.600	-43.200	-3.000.000	-608.640	608.640	-3.306.240	-3.306.240	-2.755.200	-2.755.200	-551.040
2014	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-2.828.880	397.800	-2.357.400	-471.480
2015	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-2.351.520	397.800	-1.959.600	-391.920
2016	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-1.874.160	397.800	-1.561.800	-312.360
2017	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-1.396.800	397.800	-1.164.000	-232.800
2018	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-919.440	397.800	-766.200	-153.240
2019	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-442.080	397.800	-368.400	-73.680
2020	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	35.280	397.800	29.400	5.880
2021	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	512.640	397.800	427.200	85.440
2022	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	990.000	397.800	825.000	165.000
2023	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	1.467.360	397.800	1.222.800	244.560
2024	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	1.944.720	397.800	1.620.600	324.120
2025	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	2.422.080	397.800	2.018.400	403.680
2026	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	2.899.440	397.800	2.416.200	483.240
2027	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	3.376.800	397.800	2.814.000	562.800
2028	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	3.854.160	397.800	3.211.800	642.360
2029	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	4.331.520	397.800	3.609.600	721.920
2030	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	4.808.880	397.800	4.007.400	801.480
2031	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	5.286.240	397.800	4.405.200	881.040
2032	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	5.763.600	397.800	4.803.000	960.600
2033	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	6.240.960	397.800	5.200.800	1.040.160
2034	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	6.718.320	397.800	5.598.600	1.119.720
2035	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	7.195.680	397.800	5.996.400	1.199.280
2036	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	7.673.040	397.800	6.394.200	1.278.840
2037	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	8.150.400	397.800	6.792.000	1.358.400
2038	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	8.627.760	397.800	7.189.800	1.437.960
Gesamt:	11.988.000		-1.798.200		-959.640	959.640		8.627.760		7.189.800	1.437.960

5.5. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einer Sanierung und einem Dachgeschossausbau

5.5.1. Einleitung

Bei dieser Situation, dem Ausbau des Dachgeschoßes in Kombination mit der Sanierung der Immobilie, entstehen noch höhere Anfangsinvestitionen als in den vorangegangenen Beispielen. Sowohl die einmaligen Investitionskosten, als auch die bezahlte Umsatzsteuer ist in den folgenden drei Beispielen dreimal so hoch wie bei der Sanierung in den Beispielen drei bis sechs. Absichtlich werden hier sehr hohe Investitionskosten herangezogen, um zu sehen, ob auch in diesen Fällen eine 20 prozentige Mieterhöhung bei den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mietern den hohen Nachteil des Vorsteuerverlustes zu Beginn ausgleichen kann.

Folgende Beispiele werden die wirtschaftlichen Auswirkungen sichtbar machen, die sich bei der Sanierung und dem Ausbau des Dachgeschoßes ergeben:

- Beispiel 10: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **niedrigen Mieten**, Sanierung und DG-Ausbau
- Beispiel 11: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **mittleren Mieten**, Sanierung und DG-Ausbau
- Beispiel 12: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei **hohen Mieten**, Sanierung und DG-Ausbau

5.5.2. Analyse

In Beispiel 10 tritt der Fall ein, dass über den Betrachtungszeitraum eine Vermietung an den vorsteuerabzugsberechtigten Mieter einen höheren Ertrag liefert als die Vermietung an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter. Obwohl der jährliche Ertrag bei der Vermietung an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter deutlich höher ist, kann der Nachteil, der sich aus dem Verlust der Vorsteuerabzugsberechtigung über den Betrachtungszeitraum ergibt, nicht kompensiert werden. Da sich, jedoch unabhängig von der Vermietung, nach 25 Jahren die Investitionskosten noch nicht amortisiert haben, wäre die Investition unwirtschaftlich und nur denkbar, wenn das Gebäude zum Beispiel einen zusätzlichen Wertzuwachs generieren würde.

Bei den Beispielen elf und zwölf, in denen von einer höheren Miete ausgegangen wird, kann der Nachteil des Vorsteuerabzugsberechtigungsverlustes nach einigen Jahren kompensiert werden. Bei diesen Beispielen ist also, unter den getroffenen Annahmen, die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter keinesfalls nachteilig sondern wirtschaftlich gesehen sinnvoll.

Beispiel 10: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung und DG-Ausbau

Miete: niedrig; Ereignis: Sanierung und DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Miete	Zusätzliche Miete	Invest lfd.	Invest einmalig	USt	VSt	Ergebnis NVAB M.	NVAB M. kumuliert	Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
2013	84.000	16.800	-12.600	-4.500.000	-902.520	902.520	-5.314.320	-5.314.320	-4.428.600	-4.428.600	-885.720
2014	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-5.118.480	163.200	-4.265.400	-853.080
2015	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-4.922.640	163.200	-4.102.200	-820.440
2016	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-4.726.800	163.200	-3.939.000	-787.800
2017	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-4.530.960	163.200	-3.775.800	-755.160
2018	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-4.335.120	163.200	-3.612.600	-722.520
2019	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-4.139.280	163.200	-3.449.400	-689.880
2020	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.943.440	163.200	-3.286.200	-657.240
2021	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.747.600	163.200	-3.123.000	-624.600
2022	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.551.760	163.200	-2.959.800	-591.960
2023	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.355.920	163.200	-2.796.600	-559.320
2024	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-3.160.080	163.200	-2.633.400	-526.680
2025	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.964.240	163.200	-2.470.200	-494.040
2026	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.768.400	163.200	-2.307.000	-461.400
2027	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.572.560	163.200	-2.143.800	-428.760
2028	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.376.720	163.200	-1.980.600	-396.120
2029	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-2.180.880	163.200	-1.817.400	-363.480
2030	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.985.040	163.200	-1.654.200	-330.840
2031	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.789.200	163.200	-1.491.000	-298.200
2032	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.593.360	163.200	-1.327.800	-265.560
2033	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.397.520	163.200	-1.164.600	-232.920
2034	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.201.680	163.200	-1.001.400	-200.280
2035	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-1.005.840	163.200	-838.200	-167.640
2036	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-810.000	163.200	-675.000	-135.000
2037	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-614.160	163.200	-511.800	-102.360
2038	192.000	38.400	-28.800		-5.760	5.760	195.840	-418.320	163.200	-348.600	-69.720
Gesamt:	4.884.000		-732.600		-1.046.520	1.046.520		-418.320		-348.600	-69.720

Beispiel 11: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung und DG-Ausbau

Miete: mittel; Ereignis: Sanierung und DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Zusätzliche		Invest		USt	VSt	Ergebnis	NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz
	Miete	Miete	Invest lfd.	einmalig			NVAB M.	kumuliert	VAB M.	kumuliert	
2013	168.000	33.600	-25.200	-4.500.000	-905.040	905.040	-5.228.640	-5.228.640	-4.357.200	-4.357.200	-871.440
2014	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-4.910.400	265.200	-4.092.000	-818.400
2015	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-4.592.160	265.200	-3.826.800	-765.360
2016	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-4.273.920	265.200	-3.561.600	-712.320
2017	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-3.955.680	265.200	-3.296.400	-659.280
2018	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-3.637.440	265.200	-3.031.200	-606.240
2019	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-3.319.200	265.200	-2.766.000	-553.200
2020	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-3.000.960	265.200	-2.500.800	-500.160
2021	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.682.720	265.200	-2.235.600	-447.120
2022	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.364.480	265.200	-1.970.400	-394.080
2023	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-2.046.240	265.200	-1.705.200	-341.040
2024	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.728.000	265.200	-1.440.000	-288.000
2025	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.409.760	265.200	-1.174.800	-234.960
2026	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-1.091.520	265.200	-909.600	-181.920
2027	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-773.280	265.200	-644.400	-128.880
2028	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-455.040	265.200	-379.200	-75.840
2029	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	-136.800	265.200	-114.000	-22.800
2030	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	181.440	265.200	151.200	30.240
2031	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	499.680	265.200	416.400	83.280
2032	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	817.920	265.200	681.600	136.320
2033	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.136.160	265.200	946.800	189.360
2034	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.454.400	265.200	1.212.000	242.400
2035	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	1.772.640	265.200	1.477.200	295.440
2036	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.090.880	265.200	1.742.400	348.480
2037	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.409.120	265.200	2.007.600	401.520
2038	312.000	62.400	-46.800		-9.360	9.360	318.240	2.727.360	265.200	2.272.800	454.560
Gesamt:	7.968.000		-1.195.200		-1.139.040	1.139.040		2.727.360		2.272.800	454.560

Beispiel 12: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern bei Sanierung und DG-Ausbau

Miete: hoch; Ereignis: Sanierung und DG-Ausbau im Jahr 2013

Jahr	Miete	Zusätzliche		Invest		VSt	Ergebnis	NVAB M.	Ergebnis	VAB M.	Differenz
		Miete	Invest lfd.	einmalig	USt		NVAB M.	kumuliert	VAB M.	kumuliert	
2013	288.000	57.600	-43.200	-4.500.000	-908.640	908.640	-5.106.240	-5.106.240	-4.255.200	-4.255.200	-851.040
2014	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-4.628.880	397.800	-3.857.400	-771.480
2015	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-4.151.520	397.800	-3.459.600	-691.920
2016	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-3.674.160	397.800	-3.061.800	-612.360
2017	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-3.196.800	397.800	-2.664.000	-532.800
2018	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-2.719.440	397.800	-2.266.200	-453.240
2019	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-2.242.080	397.800	-1.868.400	-373.680
2020	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-1.764.720	397.800	-1.470.600	-294.120
2021	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-1.287.360	397.800	-1.072.800	-214.560
2022	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-810.000	397.800	-675.000	-135.000
2023	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	-332.640	397.800	-277.200	-55.440
2024	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	144.720	397.800	120.600	24.120
2025	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	622.080	397.800	518.400	103.680
2026	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	1.099.440	397.800	916.200	183.240
2027	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	1.576.800	397.800	1.314.000	262.800
2028	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	2.054.160	397.800	1.711.800	342.360
2029	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	2.531.520	397.800	2.109.600	421.920
2030	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	3.008.880	397.800	2.507.400	501.480
2031	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	3.486.240	397.800	2.905.200	581.040
2032	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	3.963.600	397.800	3.303.000	660.600
2033	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	4.440.960	397.800	3.700.800	740.160
2034	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	4.918.320	397.800	4.098.600	819.720
2035	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	5.395.680	397.800	4.496.400	899.280
2036	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	5.873.040	397.800	4.894.200	978.840
2037	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	6.350.400	397.800	5.292.000	1.058.400
2038	468.000	93.600	-70.200		-14.040	14.040	477.360	6.827.760	397.800	5.689.800	1.137.960
Gesamt:	11.988.000		-1.798.200		1.259.640	1.259.640		6.827.760		5.689.800	1.137.960

5.6. Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelungen auf den Ertrag des Vermieters bei einem Wechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern und umgekehrt

5.6.1. Einleitung

Der Wechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern und umgekehrt zeigt nun die Veränderung auf, die sich durch die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums ergibt. Da die Auswirkungen unterschiedlicher Höhen von Mieten bereits ausreichend diskutiert wurden, wird in den folgenden Beispielen von einer mittleren Miete ausgegangen.

In Beispiel 13 wird die Situation betrachtet, dass die Immobilie saniert wird und der Vermieter zunächst davon ausgeht, die Umsatzsteuer der Investitionskosten als Vorsteuer geltend machen zu können. Wir gehen allerdings von dem Extremfall aus, dass die Mieter schon im ersten Jahr nach der Sanierung nicht mehr vorsteuerabzugsberechtigt sind.

In Beispiel 14 wird eine Situation dargestellt, in der der Vermieter die Umsatzsteuer einer Sanierung zunächst nicht geltend machen kann, weil er an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet. Da der Mieter jedoch im darauffolgenden Jahr zu einem vorsteuerabzugsberechtigten Mieter wird, bekommt der Vermieter einen Teil der Vorsteuer gutgeschrieben.

Folgende Beispiele werden die wirtschaftlichen Auswirkungen sichtbar machen, die sich bei einem Wechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern und umgekehrt ergeben:

- Beispiel 13: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit Mieterwechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern
- Beispiel 14: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit Mieterwechsel von nicht vorsteuerabzugsberechtigten zu vorsteuerabzugsberechtigten Mietern

5.6.2. Analyse

Beispiel 13 - Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit Mieterwechsel von vorsteuerabzugsberechtigten zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern:

Der Vermieter muss in den folgenden 19 Jahren ein Zwanzigstel der geltend gemachten Vorsteuer berichtigen, weil er an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet. Da die zusätzliche Miete jedoch mehr als doppelt so hoch ist, kann dieser Umstand genauso kompensiert werden wie der Vorsteuerverlust aus den laufenden Kosten der Bewirtschaftung. Damit der Vermieter indifferent zwischen beiden Mietergruppen ist, müsste die zusätzliche Miete in den Jahren der Vorsteuerberichtigung der Summe aus Vorsteuerberichtigung und Umsatzsteuer entsprechen.

Beispiel 14 - Vergleich vorsteuerabzugsberechtigte Mieter mit Mieterwechsel von nicht vorsteuerabzugsberechtigten zu vorsteuerabzugsberechtigten Mietern

Im Jahr 2013, in dem die Immobilie an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet ist, wird eine Sanierung durchgeführt. Der Vermieter ist nicht berechtigt, die Vorsteuer geltend zu machen. Da der Mieter jedoch im darauffolgenden Jahr zu einem vorsteuerabzugsberechtigten Mieter wird, bekommt der Vermieter jedes Jahr ein Zwanzigstel der Vorsteuer für die darauffolgenden 19 Jahre, in denen der Mieter vorsteuerabzugsberechtigt bleibt, gutgeschrieben. Die Situation ist also genau umgekehrt, als im vorherigen Beispiel. Die Gutschriften der Vorsteuer in den Jahren 2014 bis 2032 gleichen den Vorsteuerverlust des Vermieters weitgehend aus. Lediglich ein Zwanzigstel der Vorsteuer geht im ersten Jahr, in dem noch an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet wird, verloren. Dieser Verlust wird jedoch durch den Mietaufschlag in Höhe von 20% der Nettomiete kompensiert.

Beispiel 13: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigter Mieter mit Wechsel zu nicht vorsteuerabzugsberechtigtem Mieter nach dem ersten Jahr einer Sanierung

Mieter: VAB, **Miete:** mittel, **Ereignis:** Sanierung im Jahr 2013 und Wechsel von VAB Mieter zu NVAB Mieter im Jahr 2014

Jahr	Miete	Zusätzliche Miete	Invest lfd.	Invest einmalig	USt	VSt	VSt- Berichtig.	Ergebnis	Ergebnis kumuliert	Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
2013	168.000		-25.200	-1.500.000	305.040	305.040		-1.357.200	-1.357.200	-1.357.200	-1.357.200	0
2014	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-1.200.840	142.800	-1.214.400	13.560
2015	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-1.044.480	142.800	-1.071.600	27.120
2016	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-888.120	142.800	-928.800	40.680
2017	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-731.760	142.800	-786.000	54.240
2018	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-575.400	142.800	-643.200	67.800
2019	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-419.040	142.800	-500.400	81.360
2020	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-262.680	142.800	-357.600	94.920
2021	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	-106.320	142.800	-214.800	108.480
2022	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	50.040	142.800	-72.000	122.040
2023	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	206.400	142.800	70.800	135.600
2024	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	362.760	142.800	213.600	149.160
2025	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	519.120	142.800	356.400	162.720
2026	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	675.480	142.800	499.200	176.280
2027	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	831.840	142.800	642.000	189.840
2028	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	988.200	142.800	784.800	203.400
2029	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	1.144.560	142.800	927.600	216.960
2030	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	1.300.920	142.800	1.070.400	230.520
2031	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	1.457.280	142.800	1.213.200	244.080
2032	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040	-15.000	156.360	1.613.640	142.800	1.356.000	257.640
2033	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	1.785.000	142.800	1.498.800	286.200
2034	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	1.956.360	142.800	1.641.600	314.760
2035	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	2.127.720	142.800	1.784.400	343.320
2036	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	2.299.080	142.800	1.927.200	371.880
2037	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	2.470.440	142.800	2.070.000	400.440
2038	168.000	33.600	-25.200		-5.040	5.040		171.360	2.641.800	142.800	2.212.800	429.000
Gesamt:	4.368.000		-655.200		431.040	431.040			2.641.800		2.212.800	429.000

Beispiel 14: Vergleich vorsteuerabzugsberechtigter Mieter mit Wechsel zu vorsteuerabzugsberechtigtem Mieter nach dem ersten Jahr einer Sanierung

Mieter: NVAB, Miete: mittel, Ereignis: Sanierung im Jahr 2013 und Wechsel von NVAB Mieter zu VAB Mieter im Jahr 2014

Jahr	Miete	Zusätzliche		Invest		VSt		Ergebnis	Ergebnis kumuliert	Ergebnis VAB M.	VAB M. kumuliert	Differenz
		Miete	Invest lfd.	einmalig	USt	VSt	Berichtig.					
2013	168.000	33.600	-25.200	-1.500.000	-305.040	305.040		-1.628.640	-1.628.640	-1.357.200	-1.357.200	-271.440
2014	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-1.470.840	142.800	-1.214.400	-256.440
2015	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-1.313.040	142.800	-1.071.600	-241.440
2016	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-1.155.240	142.800	-928.800	-226.440
2017	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-997.440	142.800	-786.000	-211.440
2018	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-839.640	142.800	-643.200	-196.440
2019	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-681.840	142.800	-500.400	-181.440
2020	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-524.040	142.800	-357.600	-166.440
2021	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-366.240	142.800	-214.800	-151.440
2022	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-208.440	142.800	-72.000	-136.440
2023	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	-50.640	142.800	70.800	-121.440
2024	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	107.160	142.800	213.600	-106.440
2025	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	264.960	142.800	356.400	-91.440
2026	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	422.760	142.800	499.200	-76.440
2027	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	580.560	142.800	642.000	-61.440
2028	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	738.360	142.800	784.800	-46.440
2029	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	896.160	142.800	927.600	-31.440
2030	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	1.053.960	142.800	1.070.400	-16.440
2031	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	1.211.760	142.800	1.213.200	-1.440
2032	168.000		-25.200		-5.040	5.040	15.000	157.800	1.369.560	142.800	1.356.000	13.560
2033	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	1.512.360	142.800	1.498.800	13.560
2034	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	1.655.160	142.800	1.641.600	13.560
2035	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	1.797.960	142.800	1.784.400	13.560
2036	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	1.940.760	142.800	1.927.200	13.560
2037	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	2.083.560	142.800	2.070.000	13.560
2038	168.000		-25.200		-5.040	5.040		142.800	2.226.360	142.800	2.212.800	13.560
Gesamt:	4.368.000		-655.200		-431.040	431.040			2.226.360		2.212.800	13.560

6. Ergebnisdiskussion

Diese Arbeit und ihre wirtschaftlichen Berechnungen sollen zu einer Versachlichung der laufenden Diskussion über die Auswirkungen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 auf den privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt führen. Bis heute werden unterschiedliche Lösungsansätze diskutiert, in welcher Weise mit den neuen gesetzlichen Regelungen umzugehen ist. Eine Meinung ist, dass durch den Vorsteuerverlust die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter grundsätzlich vermieden werden sollte und darüber hinaus Vorkehrungen getroffen werden sollten, um bei einem Verlust der Vorsteuerabzugsberechtigung den Mietvertrag kündigen zu können. Es wird im Zusammenhang mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mietern sogar von „bösen Mietern“ gesprochen. Die zweite Meinung ist, dass bei einer Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter der daraus resultierende Nachteil des Vermieters vom Mieter ausgeglichen werden soll.³⁰ Die dritte Meinung geht davon aus, dass die Vermietung an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Mieter sogar wirtschaftliche Vorteile mit sich bringen kann. All diese Meinungen wurden bisher allerdings nicht durch veröffentlichte Berechnungen bestätigt oder widerlegt.

Die Berechnungen dieser Arbeit zeigen nun ganz klar auf, dass die erste Meinung mittel- bis langfristig wirtschaftlich nicht richtig ist. Lediglich ein höherer Verwaltungsaufwand könnte ein Grund dafür sein, die Vermietung an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Mieter zu vermeiden. Man erkennt im Gegenteil, dass mit einer Erhöhung der Miete um 20 %, in den meisten Fällen der Nachteil mehr als ausgeglichen wird und sogar erhebliche Ertragssteigerungen erzielt werden können. Lediglich eine einzige in dieser Arbeit betrachtete Situation kam zu dem Ergebnis, dass eine Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter nachteilig ist. In diesem Fall war jedoch die gesamte Investition unwirtschaftlich, da die sehr hohe Investition über den gesamten Betrachtungszeitraum, durch die niedrigen Mieten nicht amortisiert werden konnte, auch nicht bei einer Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter.

Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 bringt damit eine wirtschaftliche Irrationalität ans Tageslicht. Vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 haben die Vermieter in der Regel auch dann zur Umsatzsteuerpflicht optiert, wenn die Mieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sind.

³⁰ Vgl. Stingl, Walter, Gartner, Herbert; § 6 Abs. 2 UStG – Mietvertragsabschluss/bestehende Verträge; http://portal.wko.at/wk/format_liste.wk?angid=1&Ttid=3&dstid=188; letzte Überprüfung am 20. Mai 2013

Die Mieter waren in diesem Fall bereit, eine 20 prozentige Mietzinserhöhung (als Umsatzsteuer) zu akzeptieren, obwohl sie selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sind. Hätten die Vermieter die 20 prozentige Erhöhung als Mehrertrag in Form von Mieten lukriert und den in den meisten Fällen geringeren Vorsteuerverlust damit ausgeglichen, wäre damit ein höherer Ertrag möglich gewesen.

Damit zeigt die Arbeit zum ersten Mal auf, dass sehr viele Vermieter jahrelang unwirtschaftlich gehandelt haben. Wie die Berechnungen zeigen, wäre es wirtschaftlich in den meisten Fällen immer schon besser gewesen, nicht zur Umsatzsteuer zu optieren. Aus Gründen der Vereinfachung war es allerdings die gängige Praxis, um den Verwaltungsaufwand gering zu halten. Da diese Möglichkeit zur Umsatzsteuer zu optieren aber seit der Einführung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 nicht mehr besteht, werden die Betroffenen gezwungen sein, sich mit der neuen Situation auseinanderzusetzen.

Die neue Gesetzgebung führt dazu, dass der Vermieter eine Entscheidung treffen muss, an welche Mieter er vorzugsweise vermietet. Von dieser Entscheidung ist der wirtschaftliche Erfolg der Vermietung seiner Immobilie direkt abhängig. Diese Tatsache macht eine Prüfung und Auswahl, hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung der Mieter notwendig. Darüber hinaus sind Regelungen in den Mietverträgen vorzusehen, falls ein vorsteuerabzugsberechtigter Mieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt wird.

Für die Praxis wird es in manchen Fällen notwendig, einen „fairen Aufschlag“ zu berechnen. Einerseits will der Vermieter vermeiden, bei einer Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter schlechter gestellt zu werden. Andererseits wird auch der Mieter versuchen einen unverhältnismäßig hohen Aufschlag zu vermeiden. Um diese Ausgleichszahlung zu berechnen, die den Nachteil durch den Vorsteuerverlust ausgleicht, muss zuerst einmal die entgangene Vorsteuer der laufenden Investitionskosten abgegolten werden. Zusätzlich dazu müssen bei Investitionen zwei weitere Faktoren berücksichtigt werden. Die Umsatzsteuer der Investition muss über einen sinnvollen Zeitraum verteilt werden. Es sollte dafür der Zeitraum herangezogen werden, bis die Investition wieder abgenützt ist. Zusätzlich dazu müssen Zinsen, für die zu Beginn höheren Kosten der Investition, in Höhe der Umsatzsteuer berechnet werden. Da diese Zinsen jedoch zu Beginn höher und zum Ende hin niedriger sind, weil die Umsatzsteuer über einen gewissen Zeitraum mit höheren Mieten „zurückbezahlt“ wird, werden die Zinsen auch über den schon zuvor angenommenen Zeitraum gleichmäßig verteilt. Es müssen also für jedes Jahr die Zinsen des

noch nicht zurückbezahlten USt-Betrages berechnet werden. Die Summe der Beträge wird dann über die gewählte Laufzeit verteilt. Der Zinssatz sollte in der Höhe gewählt werden, wie es bei einer Finanzierung von Immobilien über eine Geschäftsbank üblich ist.

Vorsteuer der laufenden Investitionskosten
+ Umsatzsteuer der einmaligen Investition/Laufzeit
+ Zinsen für Umsatzsteuer
$((\sum^{t1-Laufzeit} (USt \text{ der Investition} / LF * RLZ * Zinssatz)) / Laufzeit)$
= Ausgleichszahlung

Die Kenntnis der fairen Ausgleichszahlung erlaubt es nun für den Vermieter und den Mieter einen Mietaufschlag zu bestimmen, der für beide Parteien einen wirtschaftlichen Vorteil im Vergleich zur zuvor gängigen Praxis, der Option zur Umsatzsteuerpflicht mit sich bringt. Für den Vermieter ist es ein Vorteil, wenn er den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern einen Betrag als Mieterhöhung vorschreiben kann, der über der berechneten Ausgleichszahlung liegt. Der Mieter hingegen wird bereit sein eine Mieterhöhung in Kauf zu nehmen, die niedriger ist als 20 %. Eine solche Lösung kann nachträglich vereinbart auch bei bestehenden Mietverträgen, mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern Sinn machen.

Ein grundsätzliches Problem bleibt jedoch weiterhin bestehen. Da oftmals im Zeitpunkt der Vermietung, die zukünftigen Investitionen nicht absehbar sind, ist eine Berechnung der Ausgleichszahlung nicht ohne weiteres möglich. Die Berechnungen sind aber erforderlich um die Spanne zu ermitteln, in der sich die Ausgleichszahlung bewegen sollte.

7. Zusammenfassung

Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 brachte eine Reihe von Änderungen mit sich, auf die sich die unterschiedlichen Beteiligten einstellen müssen. Sowohl die Einschränkung der Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung von Immobilien als auch die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes haben erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen auf den privatwirtschaftlichen Immobilienmarkt.

Diese Arbeit stellt eine Übersicht über die rechtlichen Änderungen im Umsatzsteuergesetz dar und zeigt durch die Berechnung verschiedener Szenarien die wirtschaftlichen Auswirkungen auf.

Die Berechnungen dieser Arbeit verdeutlichen, dass die Entscheidung an welche Mieter vermietet wird, erhebliche Auswirkungen auf den Ertrag einer Immobilie haben kann. Vor allem entkräftet sie jedoch die Befürchtungen, dass durch die neue Gesetzgebung die Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter grundsätzlich ein Nachteil für den Vermieter ist. Es wird gezeigt, dass in den meisten Fällen der Vorsteuerverlust geringer ist als ein zusätzlicher Ertrag durch eine Mieterhöhung um 20 %. Diesen Betrag mussten nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter in der Regel ohnehin als Umsatzsteuer bezahlen, ohne ihn als Vorsteuer geltend machen zu können.

Folglich ist es in den meisten Fällen für den Vermieter sinnvoll, an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter zu vermieten, um den Ertrag zu steigern. Die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter, die sich dieses Umstandes bewusst sind, sollten versuchen dem Vermieter klar zu machen, dass Sie die „besseren Mieter“ sind, da es für sie kein Nachteil ist, eine höhere Miete anstatt der Umsatzsteuer zu bezahlen. Von diesen Positionen aus könnten beide Parteien versuchen eine Win-win-Situation zu schaffen, in der eine Miete vereinbart wird, deren Ausgleichsaufschlag niedriger ist als 20%, aber höher als der Vorsteuerverlust des Vermieters.

Diese Erkenntnis zeigt, dass in der Vergangenheit sehr oft unwirtschaftlich gehandelt wurde. Indem bei einer Vermietung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, hat der Vermieter oftmals auf einen höheren Ertrag verzichtet. Die neue Gesetzgebung lässt diese Unwirtschaftlichkeit allerdings nicht mehr zu.

8. Literaturverzeichnis

8.1. Bücher und Studien

Bienert, Sven (2009): Immobilienbewertung Österreich, 2. Auflage, Wien: ÖVI Immobilienakademie Betriebs-GmbH, S. 350

Obermayr, Armin (2012): Stabilitätsgesetz 2012, Wien: Linde, S. 55

8.2. Beiträge in Zeitschriften und Zeitungen

Fabian, Tibor (19.05.2012): Stabilitätsgesetz 2012: Auswirkungen in der Umsatzsteuer, in: Der Standard

Holzapfel, Anton, Weinberger, Udo (2012): Geschäftsraumvermietung und USt ab 1. 9. 2012, in: immolex, Ausgabe 11/2012, S. 293 - 300

Kirchmayr, Sabine, Achatz, Markus (2012): Zum „Aus“ für umsatzsteuerliche Ausgliederungsmodelle, in taxlex, Ausgabe 04/2012, S. 125

Erian, Verena, Messerlechner, Eva, Eller, Raimund (2012): Stabilitätsgesetz 2012 Die Umsatzsteuerkeule im Immobilienbereich, in eco.nova, Nr. 5, 06/2012, S. 132-133

8.3. Beiträge in Sammelwerken und Zeitschriften via Internet

Hauswirth, Rudolf, <http://www.rechtambau.at/Artikel/Stabilit%C3%A4tsgesetz-2012-Neue-Regelungen-Mietvertr%C3%A4gen-erforderlich>, letzte Überprüfung am 28.05.2013

8.4. Gesetze, Verordnungen, Normen, Nachschlagewerke

Erläuternde Bemerkungen Regierungsvorlage 1680 BlgNR XXIV. GP, S 1

Erläuternde Bemerkungen Regierungsvorlage 1680 BlgNR XXIV. GP, S. 22

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), § 6 Abs. 2

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), § 10 Abs. 2 Z 4

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), BGB1. I – 22/2012 (31.03.2012), Artikel 4 – Änderungen des UStG 1994, S. 13

8.5. Internetportale

BDO Austria GmbH: Umsatzsteuer – Regierungsvorlage Stabilitätsgesetz 2012 – steuerliche Maßnahmen, <http://www.bdo.at/publikationen/tax-news/tax-news-2012/sonderinfo-regierungsvorlage-stabilitaetsgesetz-2012---steuerliche-massnahmen/aenderungen-bei-der-umsatzsteuer-fuer-immobilien/>, Zuletzt überprüft am 28.05.2013

Bundesministerium für Finanzen:

http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzude nums_12970/_start.htm, Zuletzt überprüft am 02.05.2013

Bundesministerium für Finanzen:

http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzude nums_12970/EinschrnkungderOpti_12971/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

Bundesministerium für Finanzen:

http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/FAQAnwendungsflede_13296/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

Bundesministerium für Finanzen:

http://m.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/VerlngerungdesVorst_12972/_start.htm, Zuletzt überprüft am 03.05.2013

PWC Österreich GmbH, Stabilitätsgesetz 2012 – Auswirkungen in der Umsatzsteuer, <http://pwc.at/steuernachrichten/blog/2012/02/21/stabilitatsgesetz-2012-auswirkungen-in-der-umsatzsteuer/>, Zuletzt überprüft am 28.05.2013

Wirtschaftskammer Österreich: Stingl, Walter, Gartner, Herbert; § 6 Abs. 2 UStG – Mietvertragsabschluss/bestehende Verträge;

http://portal.wko.at/wk/format_liste.wk?angid=1&Ttid=3&dstid=188; Zuletzt überprüft am 20. Mai 2013