

Umsatzsteuer und Immobilien

Gesamtdarstellung
mit zahlreichen praktischen Beispielen, Checklisten
und Gestaltungsempfehlungen

von

Dipl.-Finw. Bernd Meyer
Steuerberater
Gesellschafter-Geschäftsführer
der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

und

Dipl.-Kfm. Jochen Ball
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Gesellschafter-Geschäftsführer
der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

unter Mitarbeit von

Dipl.-Ök. Brigitte Batke-Spitzer M. A.
Rechtsanwältin

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 10644 8](http://ESV.info/978_3_503_10644_8)

ISSN 1860-0484

ISBN 978 3 503 10644 8

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: multitext, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

Eigentlich sollte der Erwerb, die Vermietung oder Veräußerung einer Immobilie keine nennenswerten steuerlichen Probleme aufwerfen, jedenfalls keine umsatzsteuerlichen. Das Gegenteil ist der Fall. Immobilien haben vielschichtige Berührungspunkte zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen. Diese beginnen mit der Unternehmereigenschaft des Vermieters und erstrecken sich anschließend auf Fragen des Umfangs steuerfreier Vermietung, der Option zur Steuerpflicht, der Immobilienveräußerung im Grenzbereich zur Geschäftsveräußerung, des Vorsteuerabzuges, insbesondere bei gemischt-genutzten Immobilien, sowie seiner möglichen späteren Korrektur zugunsten wie zuungunsten des Vermieters innerhalb eines zehnjährigen Berichtigungszeitraumes. Weitere Fragestellungen folgen aus der Möglichkeit völliger oder teilweiser Zuordnung von Immobilien zum Unternehmensvermögen sowie dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei Grundstückslieferungen und Bauleistungen. Ebenso muss sich der Vermieter auch mit banalen formellen umsatzsteuerlichen Problemen herumschlagen, wie etwa der Ausstellung ordnungsmäßiger Rechnungen bei Ausgangs- und Eingangsumsätzen. Ihn trifft also nahezu die gesamte Bandbreite systemtragender umsatzsteuerlicher Vorschriften.

Das vorliegende Werk gibt dem Vermieter und seinem Berater durch praxisbezogene Darstellung der genannten Themenbereiche, angereichert mit mehr als hundert Beispielen sowie zusammenfassenden Übersichten und Checklisten, Hilfestellung, die umsatzsteuerlichen Anforderungen zu bewältigen. Er wird damit in die Lage versetzt, die vertraglichen Verhältnisse zu Mietern, Handwerkern, Käufern und Verkäufern so zu gestalten, dass umsatzsteuerliche Risiken vermieden werden. Dies erfordert eine Sensibilisierung auch für scheinbare Randbereiche des Umsatzsteuerrechts, wie etwa der Geschäftsveräußerung. Gerade sie hält bei Immobilientransaktionen mitunter Überraschungen bereit, denen nur mit sorgfältiger vertraglicher Gestaltung begegnet werden kann.

Wir waren redlich bemüht, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen sowie Schrifttum zum Immobilienbereich möglichst umfassend auszuwerten, ohne den Praxisbezug zu verlieren. Außerdem war die Nahtstelle zum Ertragsteuerrecht aufzuzeigen, wie etwa die Bedeutung von Vorsteu-

Vorwort

erkorrekturen sowie Wertungsunterschiede zwischen dem umsatzsteuerlichen Unternehmens- sowie dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen. Besonderes Augenmerk richteten wir auf einschlägige Verwaltungsanweisungen, insbesondere die Umsatzsteuerrichtlinien 2008. Wem dient schon eine vorteilhaft anmutende Rechtsauffassung, wenn sie auf Ablehnung der Finanzverwaltung stößt und nur in langwierigen, kostenintensiven Auseinandersetzungen durchsetzbar ist. Schließlich war auf anhängige Revisionsverfahren hinzuweisen und dort Kritik zu üben, wo sie angebracht erschien.

Nach allem erhält der betroffene Personenkreis eine Gebrauchsanweisung, einschlägigen umsatzsteuerlichen Fragestellungen im Immobilienbereich mutig entgegenzutreten zu können.

Für Anregungen aus dem Leserkreis sind wir sehr verbunden.

Bad Homburg, im Oktober 2007

Bernd Meyer
Jochen Ball

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17
1. Der Vermieter als Kleinunternehmer	
1.1 Die Besteuerung des Kleinunternehmers nach § 19 UStG	21
1.2 Überschreiten der Grenzwerte des § 19 Abs. 1 UStG	22
1.3 Rechnungserteilung nach Eintritt der Regelbesteuerung ..	24
1.4 Besteuerung des Kleinunternehmers bei schwankenden Umsätzen	25
1.5 Option zur allgemeinen Umsatzsteuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG	26
1.6 Notwendigkeit einer Doppeloption gem. § 19 Abs. 2 in Verbindung mit § 9 Abs. 2 UStG	31
2. Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen	
2.1 Grundzüge der Behandlung von Vermietungsleistungen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG	33
2.2 Zu den wesentlichen Voraussetzungen steuerfreier Ver- mietung gem. § 4 Nr. 12 UStG	34
2.2.1 Das Grundstück als maßgebendes Tatbestands- merkmal des § 4 Nr. 12 UStG	34
2.2.2 Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten.	36
2.2.3 Dauer der Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung ..	36
2.2.4 Steuerbare Gegenleistung der Immobilienüber- lassung	36
2.2.5 Umsatzsteuerliche Behandlung von Neben- leistungen	39
2.3 Detailfragen zu Vermietungsumsätzen im Lichte der Rechtsprechung	40
2.3.1 Sportanlagen	40
2.3.2 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen	41

Inhaltsverzeichnis

2.3.3	Behandlung gemischter Verträge	44
2.3.4	Verträge besonderer Art	45
2.3.5	Vermietung von Betriebsvorrichtungen	47
2.4	Einräumung dinglicher Nutzungsrechte	49
2.4.1	Grundstücksübertragung unter Nießbrauchs- vorbehalt	49
2.4.2	Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs	52
2.4.3	Immobilienschenkung mit entgeltlicher Rück- überlassung an den Eigentümer.	54
2.4.4	Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs	55
2.5	Beendigung gemeinschaftlicher Mietverhältnisse durch Abstandszahlungen.	56
2.6	Eintritt in bestehende Mietverhältnisse unter Übernahme vorhandener Sonderausstattung	61
3.	Option zur Steuerpflicht gem. § 9 UStG	
3.1	Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsleistungen	65
3.1.1	Voraussetzungen der Option nach § 9 Abs. 1 UStG	65
3.1.1.1	Grundzüge der gesetzlichen Regelung	65
3.1.1.2	Gemischte Verwendung für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke	66
3.1.1.3	Teilbarkeit der Vermietungsleistung bei räumlicher oder zeitlicher Trennung	70
3.1.1.4	Aufteilungsverbot bei nicht teilbaren Ver- mietungsleistungen	69
3.1.2	Einschränkung der Option gem. § 9 Abs. 2 UStG	70
3.1.2.1	Kriterien zur Überwindung des Options- ausschlusses.	70
3.1.2.2	Mischnutzung der Immobilie zu steuerpflich- tigen und nichtunternehmerischen Zwecken.	71
3.1.2.3	Mischnutzung der Immobilie zu steuerpflich- tigen und steuerfreien Zwecken	72
3.1.2.4	Einschaltung eines Zwischenmieters	73
3.1.2.5	Behandlung gemischt genutzter Immobilien.	76
3.1.2.6	Mischnutzung der Immobilie durch den Leistungsempfänger (Bagatellgrenze 5 %)	78

Inhaltsverzeichnis

3.1.2.7	Zusammenfassung der Ergebnisse zu § 9 Abs. 2 UStG	79
3.1.3	Nachweis der Nutzung durch den Mieter	81
3.1.4	Option zur Steuerpflicht bei Alt-Objekten	83
3.1.4.1	Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 9 Abs. 2 UStG a.F.	83
3.1.4.2	Behandlung späterer Baumaßnahmen an Alt- Objekten	85
3.2	Option bei Grundstückslieferungen	88
3.2.1	Die Übertragung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung	89
3.2.1.1	Merkmale der Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG	90
3.2.1.2	Unternehmensfortführung durch den Erwerber	96
3.2.1.3	Unternehmensfortführung bei Immobilien	97
3.2.1.3.1	Übertragung des Volleigentums an Immobilien	97
3.2.1.3.2	Übertragung des Miteigentums an Immobilien im Grenzbereich von Geschäftsveräußerung, steuerfreier Lieferung sowie unentgeltlicher Wertabgabe	100
3.2.1.4	Identität zwischen bisheriger und künftiger Immobilienutzung	106
3.2.1.5	Keine Notwendigkeit der Übertragung eines lebenden Unternehmens	109
3.2.1.6	Immobilienübertragung unter Nießbrauchs- vorbehalt	112
3.2.1.7	Besonderheiten bei unentgeltlicher Geschäfts- veräußerung	114
3.2.1.8	Geschäftsveräußerungen bei Immobilien im Überblick	115
3.2.1.9	Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG	117
3.2.1.10	Irrtümliche Behandlung der Übertragung als Geschäftsveräußerung und umgekehrt	120
3.2.1.10.1	Die irrtümlich nicht erkannte Geschäfts- veräußerung	120

Inhaltsverzeichnis

3.2.1.10.2	Die irrtümlich unterstellte Geschäftsveräußerung	124
3.2.1.10.3	Behandlung unentgeltlicher Geschäftsveräußerungen	126
3.2.1.10.4	Bedeutung einer Verkäufergarantie	127
3.2.1.11	Zusammenfassung der Rechtsfolgen und Risiken rechtsirrtümlicher Behandlung als Lieferung oder Geschäftsveräußerung	127
3.2.1.12	Empfehlungen zur Behandlung von Grundstücksübertragungen im Grenzbereich der Geschäftsveräußerung	130
3.2.2	Die steuerbare Grundstückslieferung	131
3.2.2.1	Zum Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG.	131
3.2.2.2	Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG	133
3.3	Verzicht auf die Steuerbefreiung und Folgen der Rückgängigmachung des Verzichts	137
3.3.1	Form und Frist des Verzichts auf Steuerbefreiung gem. § 9 Abs. 2 UStG.	137
3.3.2	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 2 UStG	140
3.3.3	Rückgängigmachung des Verzichts auf Steuerbefreiung	141
3.3.4	Praktische Bedeutung der Rückkehr zur Steuerbefreiung	143
3.4	Gestaltungsmisbräuchliche Option	145
3.5	Option zur Umsatzsteuer und Zivilrecht.	149
3.6	Vermietungsleistungen mit Auslandsbezug	150
3.7	Ertragsteuerliche Auswirkung wirksamer sowie unwirksamer Option (§ 9b EStG)	151
3.7.1	Behandlung der Vorsteuer bei wirksamer Option nach § 9 UStG	151
3.7.2	Behandlung der Vorsteuer bei unwirksamer Option nach § 9 UStG	154

4. Vorsteuerabzug bei Herstellung, Anschaffung sowie laufender Unterhaltung von Immobilien	
4.1 Allgemeine Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs.	157
4.1.1 Die formellen Abzugsvoraussetzungen des Vorsteuerabzuges	157
4.1.2 Vorübergehende nichtunternehmerische Nutzung im Anschaffungsjahr	159
4.1.3 Vorsteuerabzug bei gescheiterter Unternehmensgründung.	159
4.1.4 Bedeutung von Nutzungsumfang und Zuordnungsentscheidung für den Vorsteuerabzug. . .	160
4.2 Die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei gemischt-genutzten einheitlichen Gegenständen	161
4.2.1 Die einzelnen Varianten der Zuordnungsentscheidung	161
4.2.2 Form und Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers	163
4.2.3 Rechtsfolge der Zuordnungsentscheidung	168
4.2.4 Bedeutung der 10 %-Grenze für die Zuordnungsentscheidung	172
4.3 Zur Bedeutung der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug.	175
4.3.1 Rechtsentwicklung der Bedeutung der Verwendungsabsicht.	175
4.3.2 Verwendungsabsicht vor und im Veranlagungszeitraum tatsächlichen Nutzungsbeginns	177
4.3.2.1 Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge vor dem Veranlagungszeitraum tatsächlicher Verwendung	178
4.3.2.2 Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge im Veranlagungszeitraum tatsächlicher Verwendung .	181
4.3.2.3 Kritik an der Verwendungsabsicht als einziges Kriterium des Vorsteuerabzuges.	183
4.3.2.4 Weitere Einzelfragen zur Verwendungsabsicht	183
4.3.2.5 Nachweis der Verwendungsabsicht von Eingangsleistungen.	188

Inhaltsverzeichnis

4.3.2.6	Zusammenfassende Übersicht zur Bedeutung der Verwendungsabsicht	191
4.4	Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Grundstücken . . .	192
4.4.1	Einführung in die Fallgruppen gemischter Verwendung	192
4.4.2	Die einzelnen Aufteilungsmaßstäbe für den Vorsteuerabzug	196
4.4.2.1	Nutzfläche und Ertragswert als Kriterium wirtschaftlicher Zuordnung	196
4.4.2.2	Der Ausgangsumsatz als Aufteilungsmaßstab .	201
4.4.2.3	Investitionsschlüssel als geeigneter Aufteilungsmaßstab?	203
4.4.2.3.1	Ablehnung des Investitionsschlüssels durch den BFH	203
4.4.2.3.2	Anwendung des Investitionsschlüssels – Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung .	210
4.4.2.3.3	Stellungnahme zu den unterschiedlichen Auffassungen von BFH und Finanzverwaltung . . .	211
4.4.2.4	Bindung an den einmal gewählten Aufteilungsmaßstab	213
4.5	Vorsteuerabzug bei Miteigentumsgemeinschaften	215
4.5.1	Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerischen Miteigentumsgemeinschaften	215
4.5.1.1	Vorsteuerabzug in Höhe der Miteigentumsquote nach der Rechtsprechung des EuGH	215
4.5.1.2	Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	218
4.5.1.3	Kritik an Verwaltungsauffassung und Schrifttum zur Behandlung von Miteigentümergemeinschaften	222
4.5.1.4	Gestaltungen zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Nachteile	223
4.5.1.5	Durchführung von Baumaßnahmen nur durch einen Miteigentümer	225
4.5.2	Vorsteuerabzug bei unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaften	227
4.6	Vorsteuerabzug für eigengenutzten Wohnraum	229

Inhaltsverzeichnis

4.6.1	Die Rechtsprechung des EuGH im Fall Seeling und ihre Bedeutung für die Praxis	229
4.6.2	Reaktion der Finanzverwaltung auf die Recht- sprechung des EuGH	230
4.7	Vorsteuerabzug in Verbindung mit Grundstücks- veräußerungen	235
5.	Behandlung der eigengenutzten Wohnung als unentgeltliche Wertabgabe	
6.	Umsatzsteuerpflicht der Grundstücksentnahme?	
6.1	Zur Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	241
6.1.1	Risiko und Voraussetzung der Besteuerung der Grundstücksentnahme	241
6.1.2	Anwendung des § 4 Nr. 9a UStG auf Grund- stücksschenkungen	245
6.2	Zweifel an der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgabe im Schrifttum	247
6.3	Vermeidung der Wertabgabebesteuerung durch Aus- weichgestaltungen	249
6.4	Immobilienübertragung im Grenzbereich steuerpflich- tiger Wertabgabe und steuerfreier Lieferung	250
6.4.1	Unentgeltliche Vollübertragung des Grundstücks	251
6.4.2	Unentgeltliche Übertragung nur eines Miteigen- tumsanteiles	252
6.4.3	Bestellung eines lebenslänglichen Zuwendungs- nießbrauchs	255
7.	Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15a UStG	
7.1	Gegenstand der Vorsteuerkorrektur	257
7.2	Aufzeichnungspflichten in Zusammenhang mit § 15a UStG	258
7.3	Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse	259
7.4	Beginn des Korrekturzeitraumes ab dem Zeitpunkt erstmaliger Verwendung	261
7.5	Das Berichtigungsverfahren des § 15a Abs. 1 UStG	264

Inhaltsverzeichnis

7.6	Verbindung der Immobilie mit anderen Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen sowie Behandlung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten.	268
7.7	Berichtigung bei nur einmalig verwendeten Wirtschaftsgütern	273
7.8	Nicht an einem Gegenstand ausgeführte sonstige Leistungen.	276
7.9	Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs	277
7.10	Die Technik des Berichtigungsverfahrens	279
7.11	Überwachung der Vorsteuerberichtigung durch die Finanzverwaltung	281
8.	Die ordnungsmäßige Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges	
8.1	Zur Ausstellung von Rechnungen	283
8.2	Verpflichtung zur Rechnungsausstellung und Pflichtangaben in der Rechnung	286
8.3	Berichtigung von Rechnungen	293
8.4	Rechnungen über Kleinbeträge.	294
8.5	Fahrausweise als Rechnungen	295
8.6	Aufbewahrung von Rechnungen	295
8.7	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	296
	8.7.1 Der unrichtige Steuerausweis	296
	8.7.2 Der unberechtigte Steuerausweis.	300
8.8	Die ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	302
8.9	Weitere Hinweise zur Rechnungserteilung und -berichtigung.	304
	8.9.1 Die Berichtigung von Rechnungen	304
	8.9.2 Zur Angabe des Leistungszeitpunktes in der Rechnung	306
	8.9.3 Der Name des Leistungsempfängers als Rechnungsbestandteil	307
	8.9.4 Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis nach Ablauf der Festsetzungsfrist . .	308

9. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	
9.1 Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers	313
9.2 Umsatzsteuerliche Behandlung von Grundstücks- veräußerungen	316
9.2.1 Der Leistungsempfänger als Steuerschuldner	317
9.2.2 Rechtsfolgen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	318
9.2.3 Unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze	320
9.2.4 Behandlung von Grundstückslieferungen bei nachträglicher Option zur Steuerpflicht	321
9.2.5 Bedeutung für die Grunderwerbsteuer	323
9.3 Besteuerung von Bauleistungen gem. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG	324
9.3.1 Der Leistungsempfänger als Steuerschuldner	324
9.3.2 Rechtsfolgen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	325
9.3.3 Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen	326
9.3.4 Vermutung der Erbringung von Bauleistungen	328
9.3.5 Fehlerhafte Behandlung der Bauleistung in der Rechnung	329
9.3.6 Die Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) ist kein Steuerschuldner im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG	331
9.3.7 Nichtunternehmerische Gemeinschaften als Leistungsempfänger von Bauleistungen	332
9.3.8 Beispiele für die Abgrenzung von Bauleis- tungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG	335
10. Umsatzsteuerliche Behandlung des Wohn- und Teileigentums (§ 4 Nr. 13 UStG)	
10.1 Die Wohnungseigentümergeinschaft als „zwischen- geschalteter“ Unternehmer	343
10.2 Die Umsätze der Wohnungseigentümergeinschaft	344
10.3 Schritte der Wohnungseigentümergeinschaft zum umsatzsteuerlichen Vollunternehmer	344

Inhaltsverzeichnis

10.4	Option der unter § 4 Nr. 13 UStG fallenden Leistungen zur Steuerpflicht	345
10.4.1	Option zur Steuerpflicht gem. § 9 Abs. 1 UStG	345
10.4.2	Bedeutung der Nutzung durch den Wohnungseigentümer	345
10.4.2.1	Das Teileigentum befindet sich im Mit- eigentum von Ehegatten	346
10.4.2.2	Gemischt-genutztes Teileigentum.	346
10.5	Zum Vorsteuerabzug des Teileigentümers	347
10.6	Form und Frist der Optionsausübung durch die Wohnungseigentümergeinschaft.	348
10.7	Überwachung der Optionsvoraussetzungen	349
10.8	Dauer der Option	350
10.8.1	Option gem. § 9 Abs. 2 UStG für die unter § 4 Nr. 13 UStG fallenden Umsätze	350
10.8.2	Option gem. § 19 Abs. 2 UStG	351
10.9	Umfang und Wirkung der Option	351
 11. Auswirkungen der Umsatzsteuererhöhung von 16 % auf 19 %		
11.1	Zeitlicher Anwendungsbereich der Steuersatzerhöhung . .	353
11.2	Behandlung vor dem 1. 1. 2007 geleisteter Anzahlungen .	354
11.3	Umsatzsteuerliche Behandlung von Teilleistungen	355
11.4	Behandlung von Dauerleistungen	358
11.5	Nachträgliche Entgeltsminderung	361
11.6	Zivilrechtliche Durchsetzung von Preisänderungen ab 1. 1. 2007	362
	Anlage: Überwachungsblatt	364
	Literaturverzeichnis	365
	Stichwortverzeichnis.	369