

Prof. Dr. Manfred J. Neumann
Notar und Fachanwalt für Steuerrecht

Kurfürstendamm 65, 10707 Berlin, Fax 030 884 201 20, Fon 030 884 20
prof.neumann@kanzlei-neumann.com

Tücken der Umsatzsteuer-Option (§ 9 UStG) bei Immobilien

Stand 26.02.2002

1. Das Grundprinzip der Umsatzbesteuerung

1.1. Nach § 1 UStG unterfällt der deutschen Umsatzbesteuerung jeder Umsatz, der steuerbar ist. Nicht zu den steuerbaren Umsätzen gehört seit 1994 die Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG.

Steuerbare Umsätze können steuerpflichtig oder steuerfrei sein. Die Steuerfreiheit ergibt sich in der Regel aus § 4 UStG. Die Immobilienumsätze

- Veräußerung oder Einräumung eines Erbbaurechts, da in der Regel grunderwerbsteuerbar, § 4 Nr. 9 lit. a UStG in Verbindung mit §§ 1 und 2 GrEStG,
- Vermietung und Nutzungsüberlassung, § 4 Nr. 12 lit. a bis c

sind im wesentlichen steuerfrei gestellt.

1.2. Steuerpflicht und Steuerfreiheit haben allerdings eine wirtschaftlich unangenehme Konsequenz. Nach dem deutschen Mehrwertsteuersystem bekommt ein Unternehmer die Umsatzsteuer, die er im Rahmen eines Leistungsentgelts (Preis) „mitbezahlt“ hat, genannt Vorsteuer, erstattet, § 15 Abs. 1 UStG.

Nach § 15 Abs. 2 UStG bekommt ein Unternehmer aber die gezahlten Vorsteuern nicht wieder, er bleibt also definitiv wirtschaftlich darauf „sitzen“, wenn er die „eingekauften Leistungen“ zur Ausführung steuerfreier Umsätze wie nach § 4 Nr. 9 oder Nr. 12 UStG verwendet.

Die wirtschaftliche Folge soll an folgenden zwei Beispielen dargestellt werden.

Beispiel 1:

A kauft einen Kran für EUR 1.000.000,00 netto ein, zahlt also einschließlich Umsatzsteuer EUR 1.160.000,00. EUR 160.000,00 bekommt er vom Finanzamt wieder, wenn er diesen Kran (umsatzsteuerpflichtig) vermietet. Die Nettoinvestition, die A ggf. aufbringen muss (durch Eigen- oder Fremdkapital), beträgt EUR 1.000.000,00.

Beispiel 2:

B kauft eine Immobilie zum Preis von EUR 100.000,00. Er bebaut diese Immobilie mit einem Gebäude, für das er EUR 900.000,00 + 16 % Umsatzsteuer bezahlt. Seine Nettoinvestition beträgt also EUR 103.500,00 für das Grundstück (einschließlich Grunderwerbsteuer) sowie EUR 1.044.000,00 für das Gebäude, also in der Summe EUR 1.147.500,00. Dies ist der Betrag, den B finanzieren muss, sei es durch Eigenkapital oder Fremdkapital.

Von dieser Definitivbesteuerung hat der Gesetzgeber, Stück für Stück immer weniger, eine Entlastung insofern ermöglicht, als er dem Unternehmer erlaubt, „auf die Steuerbefreiung der Umsatzsteuer zu verzichten“. In der Praxis nennt man diesen Verzicht auf die Steuerbefreiung regelmäßig „Option zur Umsatzsteuer“ nach § 9 UStG.

Beispiel 2a:

Wenn B optierte, änderte dies an der Grunderwerbsteuer nichts. Es bleibt also insofern bei der Definitivbelastung von EUR 103.500,00. Bezüglich des Gebäudes würde allerdings eine Option zur Umsatzsteuer **bei den Vermietungsumsätzen** dazu führen, dass insoweit ein Vorsteuerabzug ermöglicht wird: B erhält die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG zurück. Sein Nettoinvestitionsbedarf beträgt dementsprechend nur noch EUR 1.003.500,00, die er aus Eigen- oder Fremdkapital finanzieren muss. Da letztlich die Vermietungsumsätze nur relativ langsam die Investition amortisieren, bei Immobilien vielleicht auf 15 Jahre (vielleicht auch bei Kränen), ergibt sich, ohne auf die Frage der Abwälzung der Umsatzsteuer auf den Mieter zu schauen, ein erheblicher Liquiditätsvorteil, wenn ich einerseits die Vorsteuer sofort zurückerhalte, andererseits aber die Umsatzsteuer auf die Vermietungsumsätze erst im Laufe der nächsten 15 Jahre, und dann jeweils jährlich, nur begleichen muss.

Dieser „Liquiditätsvorteil“, den jeder „Normalunternehmer“ hat, ist in aller Regel den Immobilieninvestoren nach § 4 Nr. 9 und 12 UStG verwehrt. Er wird nur ausnahmsweise nach § 9 gewährt. Und bevor man diesen Vorteil bekommt, den jeder „Normalunternehmer“ erhält, sind viele Hindernisse und Fußangeln durch den Gesetzgeber aufgebaut.

Eine solche Umsatzsteueroption könnte aber leicht zu Missbrauch reizen. Wenn ein Steuerpflichtiger ein Immobilieninvestment tätigt, z.B. ein Grundstück mit einem Gebäude bebaut, wird er normalerweise die Vorsteuer auf die Baukosten sofort in Abzug bringen; der Staat muss also sehen, dass auch die Umsatzsteueroption auf die Vermietungsumsätze oder einen etwaigen Verkaufsumsatz sichergestellt bleibt.

Dies soll durch die Pflicht zur so genannten Umsatzsteuerberichtigung nach § 15a UStG gewährleistet werden. Wer eine Immobilie nicht mindestens 10 Jahre umsatzsteuerpflichtig nutzt oder verwendet, muss die gezogene Vorsteuer ganz oder teilweise zurückzahlen, § 15a Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 UStG.

2. Historische Entwicklung

Um die Stimmung für die Umsatzsteueroption zu erfüllen, darf die historische Entwicklung nicht verkannt werden:

2.1. Bis hinein in die 80er Jahre war die Umsatzsteueroption nach § 9 lediglich daran gebunden, dass ein Unternehmer (Vermieter) eine Immobilie an einen anderen Unternehmer vermietete. Was dieser wiederum daraus machte, war – so schien jedenfalls der Gesetzeswortlaut – gleichgültig. Vermieden werden sollte eine Umsatzsteueroption mit der Realisierung des Vorsteuerabzuges, wenn die Immobilie zu Wohnzwecken an Nichtunternehmer (Wohnungsmieter) überlassen wurde.

Da der Gesetzeswortlaut darauf nicht abgestellt hatte, erfand die Steuerberaterbranche den „gewerblichen Zwischenmieter“, der selbst nicht dort wohnte und durch die Weitervermietung unternehmerisch tätig war. Die Finanzverwaltung wehrte sich durch selbstinitiierte „Normen“ und erklärte eine solche Gestaltung „zum Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO“. Der Gesetzgeber im nacheilenden Gehorsam ordnete an, dass mit Wirkung ab 15. April 1984 eine solche Umsatzsteueroption nicht mehr möglich war. Aber auch der Bundesfinanzhof war nicht untätig. Er ignorierte diese gesetzgeberische Notbremse und erklärte, sie sei nicht nötig gewesen, weil die „gewerbliche Zwischenvermietung von Wohnraum“ eigentlich nie existiert hatte. Es lohnt sich hin und wieder, die Argumentationen der Finanzverwaltung und der BFH-Rechtsprechung zu erinnern,

- In eigenwilliger Argumentation wurde erklärt, dass die gewerbliche Zwischenvermietung keinen wirtschaftlichen Sinn hatte, weder für den Vermieter, noch für den gewerblichen Zwischenmieter; es gehe vielmehr nur darum, dem Immobilieneigentümer zum Vorsteuerabzug zu verhelfen. Die Praxis, die dem gewerblichen Zwischenvermieter in Abstimmung mit der Finanzverwaltung eine so genannte Rohgewinnmarge von 10 bis 15 % einräumte, hielt man für unmündig.

- Die zweite gern gebrachte Argumentation sagte, dass letztendlich der Immobilieneigentümer die Entscheidung über das Schicksal der Immobilie und die Art und Weise der Vermietung trug. Dies sei auch daran zu erkennen, dass bei Beendigung des gewerblichen Zwischenmietverhältnisses nicht wie üblich der Wohnungsmieter auszöge, sondern „zivilrechtlich irgendwie“ das Mietverhältnis plötzlich auf den Immobilieneigentümer übergehe, ohne dass eine Gestaltung des damaligen § 571 BGB vorliege. Schon aus diesem Grunde müsse man anerkennen, dass eigentlich und wirtschaftlich das Mietverhältnis zwischen dem Immobilieneigentümer einerseits und dem Wohnungsnutzer andererseits bestehe, der dazwischengeschaltete „Zwischenmieter“ sei also nur ein Geschäftsbesorger/Hausverwalter für den Immobilieneigentümer (Vermieter).

2.2. In 1993 erfolgte eine nicht unerhebliche Änderung der Struktur im Umsatzrecht:

Zum einen wurde die Unternehmensveräußerung aus der Steuerbarkeit herausgenommen, indem § 1 Abs. 1a UStG eingeführt wurde. Da unter einem Betrieb oder einem Teilbetrieb – § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG - auch eine „selbständig gebuchte

Immobilie“ verstanden werden konnte, wirkte sich dies auf die Möglichkeit der Umsatzsteueroption überhaupt aus, weil insoweit keine Umsatzsteuerbarkeit mehr gegeben war.

Weiterhin wurde ein § 9 Abs. 2 UStG eingeführt, der über die Voraussetzung des § 9 Abs. 1 UStG hinaus für die Nutzungsüberlassung eine besondere Erschwernis einführt: Der Leistungsempfänger (Mieter, Nutzer) musste wiederum nicht nur Unternehmer sein, sondern selbst ausschließlich Umsätze realisieren, die den Vorsteuerabzug nicht ausschlossen. Dies führte insbesondere für die Creme der solventen Mieter (Banken, unternehmerisch tätige öffentliche Hand) zu erheblichen Auswirkungen.

Die Übergangsvorschrift befindet sich in § 27 Abs. 2 UStG und ist noch heute von erheblicher Bedeutung, weil § 9 Abs. 2 auf viele Gebäude keine Anwendung findet, die einen „umsatzsteuerlichen Altbaucharakter“ haben.

2.3. Da im Übrigen inzwischen nicht nur im Recht der beweglichen Gegenstände und der sonstigen Leistungen der Europäische Gerichtshof in das deutsche Umsatzsteuerrecht hineinregiert, sondern auch im Immobilienbereich, mussten vor einigen Wochen (Art. 18 des Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2002, BGBl 2002, 3810) auch insoweit Vorschriften geändert werden.

- Zum einen geht es um Optionsfälle durch Personen, die letztendlich die Steuer nicht zahlen wollen oder nicht zahlen können (z.B. Vollstreckungsschuldner in der Zwangsversteigerung).

- Zum andern musste das große Problem der leerstehenden Immobilie, sei es am Anfang, sei es in der Mitte der notwendigen Vermietungszeit, angegangen werden, weil die Finanzamtsauffassung inzwischen weder beim EuGH (z.B. Urteile vom 15.01.1998 DStRE 1998,528; vom 08.06.2000 DStRE 2000,877) noch beim BFH (z.B. Urteile vom 22.03.2001 – DStRE 2001,773 oder vom 22.02.2001 DStR 2001,785 oder vom 08.03.2001 DStR 2001, 700) Unterstützung erhielt.

3. Die hier einschlägigen neuen Gesetzestexte des StÄndG 2001:

§ 9 Verzicht auf Steuerbefreiungen

(1) Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8a – g, Nr. 9a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

(2) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Abs. 1 ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9a), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12a) und bei den in § 4 Nr. 12b und c bezeichneten Umsätzen nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen.

(3) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Abs. 1 ist bei Lieferung von Grundstücken (§ 4 Nr. 9a) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig.

§ 13a Steuerschuldner

(1) Steuerschuldner ist in den Fällen

- 1. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und des § 14 Abs. 2 der Unternehmer;*
- 2. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 der Erwerber;*
- 3. des § 6a Abs. 4 der Abnehmer;*
- 4. des § 14 Abs. 3 der Aussteller der Rechnungen;*
- 5. des § 25b Abs. 2 der letzte Abnehmer.*

(2) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 21 Abs. 2.

§ 13b Leistungsempfänger als Steuerschuldner

(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

- 1. Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;*
- 2. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;*
- 3. Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher.*

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Wird in den in den Sätzen 1 und 2 genannten Fällen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung, oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

(2) In den in Absatz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Dies gilt auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird.

(3) Die Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung besteht, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5) unterlegen hat oder die mit einer Kraftdroschke durchgeführt worden ist.

(4) Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird, ist es zweifelhaft, ob der Unternehmer diese Voraussetzungen erfüllt, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den angabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des Satzes 1 ist.

(5) Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 und 24 nicht anzuwenden.

(6) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, unter welchen Voraussetzungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens in den Fällen, in denen ein anderer als der Leistungsempfänger ein Entgelt gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 43), der andere an Stelle des Leistungsempfängers Steuerschuldner nach Absatz 2 ist.

§ 15a Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzuges der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigung, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremden Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von 5 Jahren ein solcher von 10 Jahren.

...

(4) Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des nach den Absätzen 1 – 3 maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung.

(Abs. 5 wird ersatzlos aufgehoben)

4. Die Zeitgrenze des § 27 Abs. 2 UStG

Durch die schon angesprochene Umsatzsteuerreform in 1993 wurde § 9 Abs. 2 UStG als weitere Erschwerung der Umsatzsteueroption eingeführt. Diese Vorschrift sollte jedoch nur für „umsatzsteuerlich neue Gebäude“ greifen.

Der Gesetzestext dazu:

§ 27 Allgemeine Übergangsvorschriften

...

(2) § 9 Abs. 2 ist nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude

1. Wohnzwecken dient oder zu dienen bestimmt ist und vor dem 1. April 1995 fertiggestellt worden ist,

2. anderen nicht unternehmerischen Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist und vor dem 01. Januar 1986 fertiggestellt worden ist,

3. anderen als in den Nummern 1 und 2 bezeichneten Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist und vor dem 01. Januar 1998 fertiggestellt worden ist,

und wenn mit der Errichtung des Gebäudes in den Fällen der Nummern 1 und 2 vor dem 1. Juni 1984 und in den Fällen der Nummer 3 vor dem 11. November 1993 begonnen worden ist.

Die Nummern 1 und 2 zu § 27 Abs. 2 sind nicht weiter problematisch, weil sie **noch ältere** Fälle treffen. Der (damals) neue § 9 Abs. 2 soll jedoch nur „umsatzsteuerliche Neubauten“ erfassen. Dementsprechend ist die Option insoweit nicht ausgeschlossen, wenn das Gebäude gewerblich genutzt wird und vor dem 01.01.1998 fertiggestellt worden ist, wenn mit dessen Errichtung vor dem 11.11.1993 begonnen worden ist. Die Option wird also umgekehrt gesagt erst erschwert, wenn mit der Errichtung des Gebäudes nach dem 11.11.1993 begonnen wurde. „Umsatzsteuerliche Altbauten“ sind also solche Gebäude, mit deren Errichtung vor dem 11.11.1993 begonnen worden ist und die vor dem 01.01.1998 auch fertiggestellt worden sind.

Auf die **Person** dessen, der das Gebäude (erstmal) hergestellt hat, kommt es jedenfalls nicht an.

Schwierigkeiten macht das Tatbestandsmerkmal „mit der Errichtung des Gebäudes begonnen“. Nach BMF-Schreiben vom 30.12.1994 (BStBl 1994 I 945) liegt dies vor, wenn und sobald mindestens eines der folgenden Merkmale verwirklicht worden ist:

- Beginn der Ausschachtungsarbeiten
- Erteilung eines spezifizierten Bauauftrages an einen Bauunternehmer
- Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz

Bestätigung durch BFH Urteil vom 13.02.1998 V B 69/97 und A. 148a UStR 2000. Die Stellung eines Bauantrages oder eines Bauvorbescheides oder auch die Bekanntgabe der beantragten Genehmigung vorher soll noch nicht genügen.

Wird durch einen Anbau oder eine Aufstockung eines Gebäudes nach EStG ein selbständiges Wirtschaftsgut hergestellt, ist auf dieses die seit dem 01.01.1994 geltende Rechtslage (also § 9 Abs. 2 Fassung 1993) anzuwenden; dies gilt auch bei Maßnahmen, die zur Herstellung eines „anderen Wirtschaftsguts“ nach H 43 EStH 1998

zu R 43 Abs. 5 EStR 1998 führen. Etwaige „neue“ Grundstücksteile werden options-technisch gesondert betrachtet.

Beispiel

A errichtet auf dem alten Gebäude in Dezember 1998 einen Anbau mit 3 Räumen, die er ebenso an den Zahnarzt vermietet, der bereits andere Räume gemietet hatte. Wenn auch für die alten Räume die Option zulässig war **und bleibt**, kann für die angebauten nicht optiert werden.

5. Die Immobilie in der Geschäftsveräußerung, § 1 Abs. 1a UStG

Wenn ein gesamtes Unternehmen, das mehr oder weniger zufällig Grundstücke sein Eigen nennt, veräußert wird, wird der Vorgang insgesamt von der Besteuerung ausgenommen. Keine einzelne Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für alle Aktivgüter und die Passiva, keine Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung beim Erwerber.

5.1. Die angeordnete Folge ist jedoch, dass der Erwerber des Unternehmens „in die Fußstapfen des Veräußerers“ tritt, § 1 Abs. 1a Satz 3 und § 15a Abs. 6a UStG. Wenn z.B. durch Option der Veräußerer die Vorsteuer für Baukosten realisiert hat, muss der Erwerber ggf. die Berichtigung durchführen, wenn er das Wirtschaftsgut nicht mehr umsatzsteuerpflichtig verwendet.

5.2. Schwieriger ist die Einschätzung, ob der Verkauf einer Immobilie etwa eine Geschäftsveräußerung darstellt. Darunter wird nicht nur die Veräußerung des Unternehmens im Ganzen (also alle Wirtschaftsgüter, allenfalls ohne nicht wesentliche Betriebsgrundlagen) verstanden, sondern auch ein „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“, in der Praxis kurz „Teilbetrieb“ genannt. Er liegt vor, wenn er wirtschaftlich selbständig ist; dies setzt voraus, dass der veräußerte Teilbetrieb einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist (so A. 5 Abs. 3 UStR). Auch ein einzelnes Grundstück kann danach einen Teilbetrieb darstellen, wenn folgende Merkmale erfüllt sind:

- gesonderte Kostenbuchführung (schon wegen Betriebskostenabrechnung mit den Mietern eher normal)

gesonderte Finanzbuchhaltung für dieses Grundstück (bei grundstücksspezifischer Finanzierung auch normal)

- gesonderte Mietpreiskalkulation

- gesonderte Hausverwaltung

5.3. Für die Praxis liegen inzwischen verschiedene Stellungnahmen der Finanzverwaltung vor:

OFD Karlsruhe vom 31.08.1999 DStR 2000,28:

weist darauf hin, dass § 1 Abs.1a ggf. auch bei der Veräußerung einer einzigen WEG-Einheit eingreifen kann

OFD München vom 20.01.2000 schreibt an die Landesnotarkammer Bayern (bei SIS_01_04_52),

wobei die Beispiels-Fälle sehr deutlich (tendenziös) gebildet wurden, so dass die Ergebnisse praktisch auf der Hand liegen

OFD Erfurt vom 21.06.2000 DStR 2000,1518

Hier wird u.a. das Problem behandelt, dass die Veräußerung eines Grundstücks mit Gebäude, zu dem noch kein einziger Mietvertrag existiert, keine Veräußerung eines "lebenden Unternehmens" darstellen könnte (so damals FG Nürnberg, inzwischen revidiert von BFH vom 08.03.2001 BFH/NV 2001,876)

OFD München vom 01.08.2000 UR 2001,174

Hier wird u.a. die Situation angesprochen, dass ein Vorratsbau errichtet wird, der also zum Umlaufvermögen gehört; dann soll der Verkauf regelmäßig steuerbar sein.

OFD Karlsruhe vom 05.03.2001

Will für die Frage regelmäßig (nur) auf die Umsätze des letzten Jahres vor der Veräußerung abstellen

5.4. Das Risiko liegt darin, dass der Erwerber das eigentlich nie erkennen und der Veräußerer manchmal auch nicht beurteilen kann, der beurkundende Notar natürlich erst recht nicht. Es kommt also nicht von ungefähr, wenn die Notarkammer Bayern bei der OFD München um Hilfe bittet, was ggf. bei Grundstückskaufverträgen gemacht werden solle. Zu empfehlen ist jedenfalls, das Thema bei den Vertragsgestaltungen anzusprechen, z.B:

- Verkäufer versichert, in den letzten zehn Jahren im Zusammenhang mit dem verkauften Grundstück nicht zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG optiert zu haben.

- Verkäufer erklärt, dass der Kaufgegenstand seine einzige Mietimmobilie darstellt, also von der Anwendbarkeit des § 1 Abs. 1a UStG auszugehen ist.

5.5. Sollte der Verkäufer sich bei der Beurkundung „geirrt“ haben, also sich zur Option verpflichtet haben, obwohl § 1 Abs. 1a UStG einschlägig ist, kommt für den Erwerber der Vorsteuerabzug nicht in Betracht, der Veräußerer schuldet aber nach § 14 Abs. 2 UStG; außerdem riskiert der Erwerber eine Berichtigung nach § 15a UStG.

Eine Wahl haben die Parteien rechtlich nicht. Vielmehr müsste der Veräußerer mit Zustimmung des Erwerbers die Rechnung berichtigen. Ein „Rücktausch“ der Rechnungen ist nicht mehr erforderlich.

Manchmal ist aber die Antwort auf die Frage auch nicht sicher. Dann müssten die Parteien die Unsicherheit wie auch die etwaigen Folgen vertraglich regeln. Allerdings kann natürlich eine solche Unsicherheit Jahre anhalten (vgl. die Umsatzsteuerprobleme bei der „Heim-Vermietung“, die ist eigentlich bis heute nicht recht geklärt!).

5.6. Der Vorsteuerabzug bleibt grundsätzlich auch bei Verwirklichung von nicht steuerbaren Umsätzen nach den allgemeinen Regeln bestehen. Wenn der Unternehmer jedoch gar nicht oder nur teilweise nach § 15 Abs.2 UStG Vorsteuern abziehen kann, gilt dies auch für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsveräußerung, z.B. Beratungskosten (EuGH vom 22.02.2001 BB 2001,923 mit Anm. Lohse).

5.7. Der BFH hat uns erklärt, dass die Verwertung eines Grundstücks durch Zwangsversteigerung eine Veräußerung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vom Eigentümer (Vollstreckungsschuldner) an den Ersteher darstellt. Dann aber muss auch die Veräußerung des „ganzen Grundstücksunternehmens“ durch Zwangsversteigerung erfolgen können mit der Folge, dass ein Ersteher eines Grundstücks, welches das Unternehmen im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG darstellt als Geschäftsveräußerung mit allen Konsequenzen gelten. Hatte der Vollstreckungsschuldner z.B. für seinen Gebäudeneubau optiert und die Vorsteuer geltend gemacht, dann geht eine etwaige Berichtigungsnotwendigkeit (§ 15a Abs. 6a UStG) auf den Ersteher über, auch wenn er es nicht (zunächst) erkennt.

6. Grundstücke bzw. Gebäude im Sinne von § 4 Nr. 9 lit. a UStG

Der Gesetzgeber stellt nicht Grundstücksumsätze frei, sondern in § 4 Nr. 9 lit. a UStG „die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen“. Es ist also insofern eine Rechtsgrundverweisung auf § 1 GrEStG gegeben. Dort sind

- a) Grundstücksverkäufe (schuldrechtliches Geschäft) und ähnliche Verträge (z.B.: Einbringung in Gesellschaft, Tausch),
- b) Eigentumsübertragungen (sachenrechtliche Geschäfte wie Auflassung, Zuschlag in der Zwangsversteigerung),
- c) aber auch die Einräumung und die Übertragung von Erbbaurechten, von Sondernutzungsrechten nach § 15 WEG und Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 2 Abs. 2 GrEStG)

grunderwerbsteuerbar. Auf etwaige Steuerfreiheiten, z.B. nach §§ 3, 5 ff GrEStG kommt es nicht an.

6.1. Was also Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist, führt auch zum steuerbefreiten Umsatz nach § 4 Nr. 9 lit. a UStG. Dementsprechend fallen natürlich nicht nur Grundstücke im engeren Sinne, sondern z. B. Miteigentumsanteile (§ 741 BGB), Eigentumswohnungen (§ 1 Abs. 2 WEG) und Teileigentumseinheiten (§ 1 Abs. 3 WEG) darunter; Gesellschaftsanteile natürlich nur, soweit § 1 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 42 AO, Abs. 2a und Abs. 3 reichen. Es kommt auch für die umsatzsteuerliche

Befreiungsvorschrift nicht darauf an, ob die Immobilie zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen rechnet.

Beispiel

Arzt A betreibt seine Praxis in einem Teileigentum nach WEG. Er veräußert dieses Teileigentum, das ertragssteuerlich bei ihm Betriebsvermögen ist. Es handelt sich insoweit nicht um einen Umsatz nach § 4 Nr. 14 (Arztumsatz) noch greift der Ausschlusstatbestand von § 4 Nr. 28 (Finanzgericht Nürnberg USt-R 1993, 259); es greift § 4 Nr. 9 lit. a UStG.

6.2. Lang umstritten war die Frage, inwieweit die Option auf einen Teil des Veräußerungsumsatzes ausgeübt werden kann.

Beispiel

B hatte einen Bauplatz, den er mit einem Gebäude bebaute. Dieses Gebäude wurde zur Hälfte zu eigenen Wohnzwecken, zum Teil zu (gewerblichen) Vermietungszwecken verwendet. Bezüglich der Vermietungsumsätze hatte A nach § 4 Nr. 12 lit. c i.V.m. § 9 UStG optiert. Nun verkauft er die Immobilie.

Die langjährige Auffassung der Finanzverwaltung ging davon aus, dass eine Option nur für die gesamte Veräußerung oder gar nicht möglich ist. B müsste also Umsatzsteuer auf den Gesamtkaufpreis erheben und abführen. Dem stellte sich 1995 der Europäische Gerichtshof (EuGH vom 04.10.1995) entgegen. Dementsprechend erlaubte erst durch Anwendungsschreiben vom 27. Juni 1996 das BMF (BStBl 96 I 702) ein Wahlrecht. B kann einerseits das Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden insgesamt dem nicht unternehmerischen Bereich zuordnen (also auch nicht optieren). Er könnte das Grundstück auch insgesamt seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, auch wenn die unternehmerische Nutzung nur gering ist. Er kann auch – das ist für unser Beispiel wichtig – das Gebäude in einen privatgenutzten / nicht unternehmerischen Teil und einen unternehmerischen Bereich aufteilen. Insofern kann dann auch B bei der Veräußerung nur für den unternehmerischen Teil (den vermieteten) optieren. Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt nicht unternehmerisch genutzten Teils (Wohnzwecke) erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar. Ein Gesamtkaufpreis ist entsprechend aufzuteilen.

Letztlich ist im Prinzip damit die Diskrepanz beseitigt worden, dass eine Vermietungsoption auch für Grundstücksteile möglich ist (oder teilweise in Hinblick auf § 9 Abs. 1 oder 9 Abs. 2 UStG für Teile gar nicht möglich ist) und dementsprechend auch die Veräußerung optionabel sein müsste, soweit sie auf die bisher steuerpflichtig vermieteten Teile bezogen wird.

6.3. Zu beachten ist, dass nach Abschnitt I 1 a des BMF-Schreibens die nicht unternehmerische Zuordnung dem Finanzamt spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres schriftlich mitzuteilen ist, in dem das Gebäude erstmals (vermietet) wird. Ansonsten wird davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige das Gebäude insgesamt seinem unternehmerischen Bereich zugeordnet hat.

6.4. Allerdings soll nach dem BMF-Schreiben vom 27.06.1996, BStBl 1996,702, die Teiloption nicht bei voll unternehmerischer Zuordnung, aber bisher nur teilweiser Option gelten.

Beispiel (Abwandlung)

C hatte einen Bauplatz, den er mit einem Gebäude bebaute. Dieses Gebäude wurde zur Hälfte an eine Bank vermietet, im Übrigen an einen Steuerberater. Bezüglich der Vermietungsumsätze an den StB hatte C nach § 4 Nr. 12 i. V. m. § 9 UStG optiert. Nun verkauft er die Immobilie.

Hier verweigerte die Finanzverwaltung früher die Teiloption, weil im Sinne der EuGH-Entscheidung eine vollständige Zuordnung zum unternehmerischen Bereich erfolgt war. In solchen Fällen sollte weiterhin überlegt werden, ob das Gebäude real geteilt wird, z.B. nach dem WEG. Dann ist die differenzierte Option natürlich unproblematisch, weil jedes Wohnungseigentum ein gesonderter Gegenstand im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist, damit also auch im Sinne von § 4 Nr. 9 lit. a UStG. Andererseits denkt der Unternehmer daran, dass er dann mehr als ein „Objekt“ veräußert („Horror“ vor dem gewerblichen Grundstückshandel).

Der BFH entschied dann am 26.06.1996 – veröffentlicht erst in BStBl 1997 II 98 – anders; durch die Veröffentlichung im BStBl zeigte die Finanzverwaltung, dass sie diese Rechtsprechung übernimmt.

6.5. Die Option kann also auf einen räumlich abgrenzbaren Teil beschränkt werden, also z.B. nach Gebäudekörpern, nach Räumen, nach Stockwerken. Da dies auch für die Vermietungsoption gilt, besteht Einigkeit, dass eine Option für die Veräußerung nach denselben Grundsätzen erfolgen kann wie für die Vermietung.

6.6. Bei der Option zur Veräußerung ist eine besondere Berechnung angebracht. Der BFH meint, inzwischen durch die Neufassung zu § 448 Abs. 2 BGB bestätigt, dass die Grunderwerbsteuer nur deshalb allein vom Käufer getragen wird, weil dies abweichend vom BGB vereinbart wird. Deshalb ist die Hälfte der Grunderwerbsteuer eine Schuld des Käufers, die andere Hälfte eine solche des Verkäufers, die der Käufer dem Verkäufer zusätzlich vergütet. Dies erhöht dann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG; eine „nochmalige“ Erhöhung der Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuer erfolgt aber nicht. Es wird also gerechnet:

Kaufpreis netto	€ 1.000.000
½ GrESt	€ 17.500
BMG	€ 1.017.500
USt 16 %	€ 162.800

Vgl. A. 149 Abs. 7 UStR 2000.

6.7. Auch bei der Veräußerung kann es Vertragsvermischungen geben. Sowie einerseits die Übertragung einer Baugenehmigung mit Genehmigungsplanung nicht zu Grunderwerbsteuer führt, ist sie nicht von der Steuerfreiheit des § 4 Nr. 9 lit. a UStG umfasst, BFH vom 24.02.2000 MittBayNot 2000,343.

7. Vermietungsumsätze § 4 Nr. 12 lit. a UStG

Für die Nutzungsüberlassungen unterscheidet der Gesetzgeber in § 4 Nr. 12 Satz 1 drei Tatbestände:

- a) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen im Sinne des BGB (§§ 535 ff, 581 ff)
- b) Überlassung von Grundstücken aufgrund eines auf Eigentumserwerb gerichteten Vertrages
- c) Bestellung, Übertragung und Ausübungsüberlassung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken (z.B. Dauerwohnrechte nach §§ 31 ff WEG, Nießbrauch §§ 1030 BGB; Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten unterfallen schon § 4 Nr. 9 lit. a UStG)

In Satz 2 schließt er bestimmte kurzfristige Überlassungen von der Steuerfreiheit aus.

7.1. Die Steuerfreiheit knüpft an die Vermietung von Grundstücken im Sinne des BGB an. Insofern ist die Vermietung von Räumlichkeiten, die nicht zu den wesentlichen Grundstücksbestandteilen, §§ 92 ff BGB zählen, nicht von § 4 Nr. 12 lit. a erfasst, also Container, Kioske, Tribünen, Scheinbestandteile, Zubehör (weil selbständige bewegliche Sachen, § 97 BGB).

Dagegen sind Grundstücksteile vermietet bei Giebelwandflächen für Reklamezwecke, Bootsliegeplätze, Wandteile für Automatenanbringung (*Birkenfeld* USt-HB Abschn II Rn 365).

7.2. Zur Steuerfreiheit rechnet nicht nur der unmittelbare Grundstücksumsatz. Auch Nebenkosten für Leistungen, die typischerweise mit zu gewähren sind

- Heizung, Licht, Warmwasser, Treppenreinigung, Waschvorrichtungen, Bepflanzung, Schneebeseitigung, Hausmeister
- im Bürohaus die Bereitstellung einer Telefon- und Telexzentrale (BFH vom 14.07.1977 BB 1977,1491)

teilen das Schicksal der Hauptleistung und sind nach Nr. 12 lit. a grundsätzlich steuerfrei.

Nicht mehr zum Grundstücksumsatz rechnen überwiegende Serviceleistungen wie Parkhausunterstellungen, Schrankfachvermietung, Strandkorbvermietung. Hier ist alles steuerpflichtig.

Es kann auch sogenannte Mischverträge (Kombinationsverträge) geben:

- a) Es wird eine Tennishalle stundenweise vermietet
- b) oder eine Kegelbahn,
- c) im Rahmen eines Wohnungsmietvertrages wird eine Schwimmbad- und Saunanutzung mitgewährt
- d) das Gleiche aber im Rahmen der Anmietung eines Hotelzimmers
- e) Überlassung einer Standfläche auf dem Wochenmarkt

In solchen Fällen muss man die Hauptleistung erkennen, wenn nicht ohnehin Satz 2 greift, wie in Fall b wegen Betriebsvorrichtung oder im Fall c wegen der Beherbergung. Im Übrigen müssen die Gebrauchsüberlassung des Raumes und der Service notfalls durch Schätzung aufgeteilt werden (Im Fall e nach BFH 75% für Grundstück, 25 % für Service).

7.3. Schwierigkeiten machen immer noch die sog. „Heim-Verträge“ (Flüchtlinge, Asylanten usw.). Hier geht es einerseits um die Raumüberlassung, aber soweit es den einzelnen tatsächlichen Nutzer angeht, möglicherweise kurzfristig, und im Übrigen um Serviceleistungen wie Bettwäsche, Wachdienst usw.

Zum einen kommt es nach BFH vom 27.10.1993 UR 1995,20 auf die Absicht des Vermieters bei der Überlassung an; will er langfristig überlassen, gewährt er aber lediglich eine kurze Kündigungsfrist, liegt keine kurzfristige Überlassung vor (entspricht auch EuGH vom 12.02.1998 UR 1998,189).

In den Heimverträgen wird häufig das Mietverhältnis auch nicht mit dem konkreten Nutzer (Flüchtling) abgeschlossen werden, sondern mit dem Träger (Land, Gemeinde, Sozialhilfeträger); dieser Vertrag wird aber in der Tat meist langfristig geschlossen (vgl. BFH vom 9.12.1993 BStBl 94 II 585). Alle Antworten

- steuerfrei
- alles steuerpflichtig zu 16 %
- aufzuteilen nach Art der Leistung

kommen in Betracht (vgl. z.B. den guten, aber auch irritierenden Überblick von Vogel in *Vogel/Schwarz*, UStG-Kommentar Rn 43 ff zu § 4 Nr. 12)

Zu berücksichtigen bleibt, dass grundsätzlich eine Option ausscheidet, wenn Steuerfreiheit gegeben sein sollte, weil es dann um Wohnraumüberlassung geht.

7.4. Zeitlich wollte die Finanzverwaltung die Option und den Vorsteuerabzug erst gewähren, wenn eine Vermietung tatsächlich stattgefunden hat. Dies ist nunmehr überholt.

Die Vermietungs**absicht** ist entscheidend für die Optionsmöglichkeit und den damit verbundenen Vorsteuerabzug; dieser erfolgt mit Fertigstellung, nicht erst mit „erstmaliger Verwendung“. Die Vorsteuer wird auch „sofort“ abgezogen, nicht erst bei erstmaliger Vermietung. Die bisherige Praxis der „vorläufigen Veranlagung nach § 165

AO“ mit der Folge einer Änderung und Steuernachforderung mit Zinsen nach § 233a AO ist nicht mehr zu halten.

EuGH vom 15.01.1998; BFH vom 27.08.1998 V R 77/96 Vorlagebeschluss; BFH vom 22.02.2001 V R 77/96 Sachentscheidung. Vgl. ausführlich Forster DStR 2002,71 mit Nachweisen

Dies gilt nach BFH vom 22.02.2001 BB 2001,1023 (nach Vorbescheid des EUGH) sogar für die Optionsmöglichkeit ohne § 9 Abs.2, wenn die Absicht vor dem 11.11.1993 bestand.

Auch die bisherigen Verwaltungsanweisungen zum „Leerstandsrisiko“ oder zur „Option bei verspäteter erstmaligen Vermietung“, einschließlich der UStR werden alle überarbeitet werden müssen.

Besteht allerdings bei Fertigstellung des Gebäudes nicht die Absicht der vollständigen Vermietung mit Optionsmöglichkeit, also z.B. auch eine beabsichtigte Vermietung an Bank oder zu Wohnzwecken, dann muss auch der Vorsteuerabzug beschränkt (aufgeteilt) werden (vgl. BFH vom 08.03.2001 DStR 2001,700; vom 22.03.2001 V R 38/00 und 39/00).

7.5. Wenn zunächst steuerfreie Vermietungsabsicht bestand oder tatsächlich eine steuerfreie Vermietung erfolgte, kann zwar später eine steuerpflichtige Vermietung erfolgen, aber der ursprünglich vorstellbare Vorsteuerabzug kann nicht mehr „nachgeholt werden“.

7.6. Eine wichtige Frage ist der Aufteilungsmaßstab beim Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 4 UStG. Klar ist, dass eine direkte Zuordnung der Aufwendungen möglich ist. Wird also die Ladenetage saniert, können die Vorsteuern auf diese Aufwendungen voll abgezogen werden, wenn sie ausschließlich den vermieteten Einheiten zugute kommen, für die optiert wurde oder wird.

Im übrigen bestand die Finanzverwaltung bis vor kurzem beim begehrten Vorsteuerabzug für Vermietungsumsätze grundsätzlich auf der „Flächenaufteilung“. Der BFH entwickelte Stück für Stück davon Ausnahmen (z.B: Verhältnis der Ertragswerte beim Ankauf, BFH vom 20.04.1998 NV 1999,79) bis er jetzt durch Urteil vom 17.08.2001 - V R 1/01 – auch den Maßstab der Mieterlöse endlich zugelassen hat. Die Praxis wird dies in der Regel in Anspruch nehmen, und zwar noch soweit keine bestandskräftigen Veranlagungen erfolgt sind.

8. Materielle Voraussetzungen zur Option § 9 UStG

8.1. Zunächst kommt nach § 9 Abs. 1 UStG ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nur in Frage, wenn der Leistungsempfänger als Unternehmer für sein Unternehmen erwirbt. Natürlich darf der das „Unternehmen“ damit beginnen, also der Erwerb zum Zwecke der Vermietung erfolgen.

Der Verkauf von Wohnungen an einen Selbstnutzer ist nicht optionabel, aber auch nicht die Veräußerung an die öffentliche Hand, weil diese in der Regel nicht Unternehmer ist.

Dass die Option teilbar ist, wurde schon dargestellt (oben 6.2. bis 6.5.). Vgl. auch die Beispiele in A. 148a UStR.

8.2. Bei Nutzungsüberlassungen (also Erbbaurechte, Vermietung usw.) müssen auch noch die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 UStG erfüllt sein. Der Leistungsempfänger muss nicht nur Unternehmer sein, sondern mit dem überlassenen Wirtschaftsgut auch ausschließlich Umsätze ausführen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Beispiele

a) L vermietet an einen Filialisten, der eine „Teilfläche von 6 qm“ an eine Lottoannahmestelle untervermietet.

b) M vermietet an einen Grundstücksmakler, der manchmal auch Finanzierungen oder Beteiligung an geschlossenen Immobilienfonds vermittelt

c) N vermietet an einen Zahnarzt, der auch Labor- bzw. Dentalumsätze ausführt.

L macht hauptsächlich sicherlich Handelsumsätze; ein „Lotterieumsatz“ wäre aber nach § 4 Nr. 9 lit. b steuerschädlich (nach § 15 Abs. 2 UStG); auch die Vermietung an einen solchen Unternehmer ist zwingend steuerfrei und führt zu § 15 Abs. 2 UStG.

M macht teilweise Umsätze nach § 4 Nr. 8 UStG. Auch dies schränkt den Vorsteuerabzug ein.

N macht teilweise Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG. Wie kann er seine „beiden Unternehmen“ trennen? Man muss wohl eine Trennung nach Räumen verlangen müssen. Dann geht es um so praktische Fragen wie:

- werden für Labor und Zahnarzt getrennte Empfangssekretärinnen beschäftigt?
- gibt es etwa nur ein Faxgerät?

Die Finanzverwaltung hat steuerfreie Umsätze des Leistungsempfängers (Mieter usw.) im Sinne von § 15 Abs. 2 bis zu 5 % des Gesamtumsatzes p.a. für unschädlich erklärt (A. 204 ff UStR). Dieses Maß ist auch auf die Fälle nach oben lit. a bis c anzulegen.

Nach § 9 Abs. 2 Satz 2 UStG hat der Unternehmer (Vermieter u.ä.) die Beweislast. Er muss also dafür sorgen, dass er von dem Mieter Auskunft – ggf. mit Nachweisen – erhält. Dies ist eine Frage des Mietvertrages. Der Vermieter sollte auch hier eine Schadenersatzpflicht vereinbaren, damit sein etwaiger Vorsteuernachteil bei der Option mindestens juristisch geltend gemacht werden kann.

Formulierungsbeispiel

§ __ Schadenersatz, Vertragsstrafe

1. Vermieter hat nach § 9 in Verbindung mit 4 Nr. 12 lit. a UStG zur Umsatzsteuer optiert, um den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Jahre 1999

geltend machen zu können. Im Zusammenhang mit dem Mietgegenstand sind Vorsteuern von ca. € 40.000 entstanden. Die etwaige Berichtigungspflicht nach §15a UStG ist auch dem Mieter dem Grunde und der Höhe nach bekannt.

2. Vermieter will für dieses Mietverhältnis nach § 9 Abs. 2 UStG optieren. Mieter garantiert, dass er in den Mieträumen ausschließlich Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Soweit dies nicht erfolgt, hat der Mieter dem Vermieter den entstehenden Nachteil unverzüglich auszugleichen.

Zivilrechtlich wird der Vermieter den Risikobetrag angeben müssen, um den Mieter „zu warnen“, ansonsten handelt es sich um eine „überraschende Klausel“ im Sinne von §§ 307 ff BGB. Ohne Vereinbarung wird man jedenfalls eine Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) nicht unterstellen dürfen.

8.3. Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG erfordert u.a. eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 UStG. Dies kann auch eine Vertragsklausel sein, wenn sich aus dem Vertrag alle erforderlichen Angaben nach § 14 UStG ergeben.

Bei Dauerschuldverhältnissen wird außer z.B. dem Mietvertrag und der dort ausgerechneten Umsatzsteuer noch eine Zahlungsaufforderung mit dem Leistungszeitraum erfolgen müssen, vgl. BFH vom 07.11.2000 in BB 2001,348.

8.4. Durch eine neue Entscheidung des BFH vom 27.07.2000 – BB 2000, 2559 – wird von A. 202 Abs. 4 Satz 2 UStR abgewichen. Es muss nicht nur

- a) das Gesamtentgelt (Bruttoentgelt)
- und
- b) der USt-Betrag in DM bzw. €

angegeben werden, sondern auch

- c) das Nettoentgelt.

Ansonsten wird der Vorsteuerabzug nicht gewährt (vgl. dazu Widmann BB 2001,345).

8.5. Bei Beteiligung ausländischer Unternehmer sind die neuen Regeln des § 13b Abs.1 Nr. 1 UStG zu beachten. Sitzt z.B. der Vermieter im Ausland und hat er zur Umsatzsteuer optiert, ist der inländische Mieter Steuerschuldner. Sitzt der Handwerker im Ausland, muss der deutsche Vermieter nicht nur auf die Bauabzugsteuer - § 48 ff EStG -, sondern auch auf seine Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG achten. Ganz neu ist das wahrscheinlich nicht in Ansehung der früheren §§ 51 ff UStDV.

9. Verfahrensmäßige Ausübung der Option

9.1. Eine Form für den Verzicht ist nicht vorgeschrieben. Er wird dadurch ausgeübt, dass der Unternehmer den an sich steuerfreien Umsatz als „steuerpflichtig behandelt“.

Sie muss nicht gegenüber dem FA abgegeben werden, es handelt sich also nicht um eine empfangsbedürftige Erklärung. Insofern kommen in Frage:

- Rechnung mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer
- Vertragsschluss mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer, jedenfalls bei Austauschverträgen, wohl nicht bei Dauerschuldverhältnissen
- Behandlung eines Umsatzes als steuerpflichtig in einer Voranmeldung oder einer USt-Erklärung
- Kein Widerspruch bei Steuerausweis im Gutschriftverfahren

Der Verzicht kann auch vor Ausführung des Umsatzes erklärt werden, also Rechnungserteilung vor Leistungserbringung.

9.2. Die „nachträgliche Option“ erfolgt z.B. durch Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Abgabe der USt-Jahreserklärung. Sie ist solange zulässig, wie der Bescheid für das betreffende Kalenderjahr noch nicht bestandskräftig geworden ist (A. 148 Abs. 3 Satz 2 UStR).

9.3. Allerdings kann die einmal getroffene Option auch genauso leicht „rückgängig gemacht“ werden, in der Regel also dadurch, dass der Unternehmer den Umsatz nunmehr steuerfrei behandelt. So etwas bedarf steuerrechtlich nicht der Zustimmung des Leistungsempfängers (BFH vom 25.2.1993 BStBl II 777).

Aber Achtung: Die Steuervergütung durch eine erteilte Rechnung nach § 14 UStG muss beseitigt werden, ansonsten bleibt es bei der Steuerschuld nach den Grundsätzen von § 14 Abs. 2 UStG. Da die Option auch für Teilumsätze möglich ist, kann auch nur teilweise rückgängig gemacht werden.

Hier ist zivilrechtlich Vorsicht für den Leistungsempfänger geboten, also den Käufer oder den Mieter. Da die Umsatzsteuer zivilrechtlich Bestandteil der Gegenleistung (Preis, Miete) ist, hat der Käufer oder Mieter den wirtschaftlichen Nachteil, Zahlung erbracht zu haben, aber die ggf. einkalkulierte Vorsteuer nicht erstattet zu erhalten (BFH vom 02.04.1998 BStBl 98 II 695). Von daher sollte die Optionsausübung vertraglich geregelt werden.

Formulierungsvorschlag:

Verkäufer verzichtet auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 lit. a für den vorliegenden Grundstücksverkauf. Er wird ohne Zustimmung des Käufers den Verzicht nicht widerrufen. Der Käufer kann die Zustimmung davon abhängig machen, dass er zuvor die auf den Kaufpreis gezahlte Umsatzsteuer erstattet bekommt.

9.4. Wegen der Grunderwerbsteuer sollte die 2-Jahres-Frist des § 16 Abs. 3 GrEStG beachtet werden.

9.5. Nach der BFH – Rechtsprechung hängt die Ausübung der Option nicht davon ab, dass die Umsatzsteuer ganz oder auch nur teilweise abgeführt wird. Dies kann zu Missbräuchen führen.

Beispiel

K hat Forderungen gegen den zahlungsschwachen V. Der verkauft sein Grundstück mit Option; K rechnet auf.

V wird die Umsatzsteuer nicht abführen (können), K ist von seiner Schuld gegenüber V befreit, eine Pfändung des FA kommt nicht in Betracht. Hier sieht der BFH Platz für § 42 AO (NV 1994,510). K wird nicht befreit, weil die Aufrechnung dem Finanzamt gegenüber unwirksam ist; dies soll wohl nicht zivilrechtlich gelten, sondern nur den Vorsteuerabzug verbieten. Eine allgemeine Anwendung der Erwerberschuld nach § 13b UStG, ist (noch) nicht vorgesehen.

Da der BFH auch die Option bei der Zwangsversteigerung dem Eigentümer bis zum Zuschlagsbeschluss gewährte, konnte auch hier ein Vorsteuerabzug des Erstehers einer tatsächlich nicht abgeführten Umsatzsteuer entgegenstehen; dies ist durch den Gesetzgeber in § 9 Abs. 3 UStG 2001 – jedoch nur bis zum Beginn der Bieterstunde - bestätigt. Aber für die Steuerzahlung sorgt nunmehr § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG 2001.

Zivilrechtlich hat der **BGH** (vom 02.11.2001 V ZR 224/99; bisher nur in www.dnoti.de bei Rechtsprechung gefunden) nunmehr einige Konsequenzen gezogen:

Der Käufer kann eine Rechnung nach § 14 UStG mit Vorsteuerausweis nur dann verlangen, wenn objektiv eine Steuerpflicht besteht. Wenn die Steuerpflicht nur durch Option des Leistenden entsteht, kann diese nur dann verlangt werden, wenn der Leistungsempfänger dafür sorgt, dass die geschuldete Umsatzsteuer dem FA zukommt. Die zivilrechtliche Wirksamkeit einer missbräuchlichen Aufrechnung wird nicht beeinträchtigt.

10. Berichtigung § 15a UStG

Verzichtet ein Vermieter nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG auf die Steuerfreiheit, muss er bei Immobilien diese Option zehn Jahre durchhalten. Veräußert er nach § 1 Abs. 1a UStG, muss dies sein Rechtsnachfolger, § 15a Abs. 6a. Ansonsten wird der Vorsteuerabzug teilweise neutralisiert.

10.1. Diese Berichtigung erfolgt je Jahr zu 1/10; Beginn des Zeitraums ist nicht etwa der 01.01. eines Kalenderjahres, sondern der Tag der „erstmaligen Verwendung“. Das Ende liegt genau 10 Jahre später. Nach § 45 UStDV ist auf volle Monate umzurechnen.

Auf die 10-Jahres-Frist kommt es nicht an, wenn ein Wirtschaftsgut keine 10 Jahre „durchgehalten hat“, also z.B. wegen höherer Gewalt oder außerordentlichem Verschleiß ausgeschieden ist.

10.2. Spannend sind die „anfänglichen Leerstände“. Da nach EuGH und BFH

EuGH Urteile vom 15.01.1998 DStRE 1998,528; vom 08.06.2000 DStRE 2000,877; BFH Urteile vom 22.03.2001 DStRE 2001,773; 22.02.2001 DStR 2001,785; vom 08.03.2001 DStR 2001, 700

es neuerdings nur noch auf die **beabsichtigte** Verwendung ankommt, müsste auch der 10-Jahres-Zeitraum ab Fertigstellung des Gebäudes mit der erstmaligen Verwendungsmöglichkeit beginnen. Der Bundesgesetzgeber hat aber durch das StÄndG 2001 den § 15a Abs. 1 insoweit geändert, als nunmehr die Frist ab der tatsächlichen ersten Verwendung, also praktisch der ersten Vermietung, beginnt. Bei zwei Jahren Leerstand plus 10 Jahre ergibt sich also ein Berichtigungszeitraum bis zum Ende des 12. Jahres nach Fertigstellung.

Ob dies beim BFH und vor allem beim EuGH hält, ist ungewiss. Jedenfalls sollte man etwaige Bescheide nicht bestandskräftig werden lassen.

10.3. Auch für die späteren oder zwischenzeitlichen Leerstände stellt sich die Frage, ob die weiterhin **beabsichtigte** steuerpflichtige Vermietung eine Verwendung im Sinne des Gesetzes bzw. der Europäischen Richtlinien darstellt – dann keine Berichtigung - oder nicht – dann Berichtigung -. Die deutsche Finanzverwaltung will nicht gleich berichtigen, aber die Berichtigungsfrist um die Leerstandszeiten verlängern.

Auch dies erscheint systemwidrig.

Jedenfalls sind hier Rechtsbehelfe zu erheben; vgl. Forster DStR 2002, 76.