Redevelopment von Bestandsimmobilien

Planung, Steuerung und Bauen im Bestand

Bearbeitet von
Dr. M.-Maximilian Lederer, Prof. Dr.-Ing. Thomas Bohn, Dr. Harald Brock, Dr. Thomas Harlfinger, Prof. Dr. Martin Jung, Frank Kamping, PD Dr. Steffen Metzner, Prof. Dr. Klaus Oehmen, Jochen Piefenbrink, Prof. Dr. Markus Planker, Dr. Eva Reininghaus, Prof. Johannes Ringel, Dr. Jürgen P. Schlösser, Mauritz Strachwitz, Prof. Dr.-Ing. Willfred Vedder, Dr. Frank Verfürth

3. Auflage 2016. Buch. XXIV, 326 S. Kartoniert
ISBN 978 3 406 66750 3
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm
Gewicht: 730 g

Recht > Zivilrecht > Privates Baurecht, Architektenrecht

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Damit schöpft der Gesetzgeber fiktiv einen Zinszuwachs auf die zunächst ersparte Steuerlast als zusätzlichen Liquiditätsgewinn ab[25]

Bei der Veräußerung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen an Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des BauGB, Planungsverbände nach § 205 BauGB, Sanierungsträger nach § 157 BauGB, Entwicklungsträger nach § 167 BauGB sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen, kann die Reinvestitionsrücklage um jeweils drei Jahre länger aufrecht erhalten bleiben, bevor sie aufgelöst werden muss. Dazu muss das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung nur zwei Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Zusätzlich erforderlich ist dann aber, dass die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der vorbezeichneten Erwerber erfolgt ist. **558**

h) Bauabzugssteuer

Seit dem 1.1.2002 sind Unternehmer im Sinne des § 2 des UStG oder juristische Personen des öffentlichen Rechtes als Leistungsempfänger verpflichtet, 15 % der Gegenleistung einzubehalten und für Rechnung des Leistenden an die zuständige Finanzbehörde abzuführen, wenn und soweit Bauleistungen an ihn erbracht werden. Dies gilt nicht, wenn das für den Leistenden zuständige Finanzamt eine entsprechende Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 48b EStG ausgestellt hat oder wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigt oder, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG ausführt, der Betrag von 15.000,00 € nicht überschritten wird, § 48 Abs. 2 EStG. Für die Ermittlung des Betrages sind hier für den selben Leistungsempfänger erbrachte und voraussichtlich zu erbringende Bauleistungen zusammen zu rechnen. **559**

Der Steuerabzug ist von der Gegenleistung vorzunehmen, wobei Gegenleistung das Entgelt zzgl. der Umsatzsteuer ist, § 48 Abs. 3 EStG. **560**

Der Steuerabzug wird also insbesondere auch bei Abschlagszahlungen bereits notwendig. **561**

Nach § 48a EStG muss der Leistungsempfänger bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht wird, eine Anmeldung bei dem Finanzamt abgeben, das für den Leistenden zuständig ist. Der Leistungsempfänger hat den Steuerabzug für den Anmeldungszeitraum selbst zu berechnen. Der Abzugsbetrag ist zugleich am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldungszeitraums fällig und an das für den Leistenden zuständige Finanzamt für Rechnung des Leistenden abzuführen. **562**

> **Beispiel:** *Ein Steuerpflichtiger lässt zu Beginn des Jahres Reparaturarbeiten an den Fenstern seines vermieteten Zweifamilienhauses ausführen. Die Gegenleistung beträgt 13.500,00 €. Ein Steuerabzug wird zunächst nicht vorgenommen, weil der Leistungsempfänger ausschließlich steuerfreie Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG ausführt und der Umsatz 15.000,00 € (brutto) nicht übersteigt. Im November des selben Jahres lässt er durch denselben Unternehmer an dem Gebäude noch ein weiteres Dachflächenfenster reparieren. Diese Reparatur führt zu einer Gegenleistung von 2.000,00 €. Wie ist Bauabzugsteuer abzuführen?* **563**
>
> *Da nach § 48 Abs. 2 Satz 2 EStG für die Ermittlung des Betrages die für den selben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen sind, ist nun die Grenze von 15.000,00 € brutto überschritten, so dass nun eine Abzugsverpflichtung besteht. Aus der weiter geschuldeten Gegenleistung von 2.000,00 € kann der insgesamt abzuziehende Steuerbetrag von 2.325,00 € aber nicht mehr einbehalten werden. Der Einbehalt und Steuerabzug beträgt damit 2.000,00 €.*

[25] *Schmidt/Loschelder* a. a. O., § 6b Rn. 88.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Sollte im Anschluss noch eine weitere Reparatur durchgeführt werden, müsste auch von dieser Gegenleistung ein Betrag von 15 % zusätzlich zu den noch offenen 325,00 € einbehalten werden. Wird dagegen keine Reparatur mehr durchgeführt, verbleibt es bei dem Steuerabzug von 2.000,00 €.[26]

564 Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG. Eines Steuerabzuges bedarf es dann nicht, wenn der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet. Wenn und soweit eigenbetrieblich genutzte Gebäude sowie ein Zweifamilienhaus neben einer privat genutzten Villa vorhanden sind, ist der Steuerabzug nur auf die eigenbetrieblichen Gebäude anzuwenden. Hinsichtlich des Zweifamilienhauses gilt die begünstigende Zweitwohnungsregelung. Die privat genutzte Villa unterliegt dagegen nicht dem Steuerabzug, weil der Leistungsempfänger hier nicht als „Unternehmer im Sinne des § 2 UStG" die Leistung empfängt.

565 Nähere Einzelheiten zur Bauabzugssteuer ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 27.12.2002.[27]

3. Zusammenfassung/Fazit Einkommenssteuer

566 Die einkommensteuerrechtlichen Aspekte für Redevelopment-Projekte sind vielfältig und fügen sich in allgemeine einkommensteuerrechtliche Grundsätze ein. Einen „übergreifenden" einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkt für solche Projekte gibt es nicht.

567 Besondere Bedeutung kommt bei Investitionen in Redevelopment-Projekten die einkommensrechtliche Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten zu.

Hiernach entscheidet sich, ob solche Aufwendungen direkt im vollen Umfang steuerlich geltend gemacht werden können oder als Herstellungskosten über die (Rest-)Nutzungsdauer des Objektes abzuschreiben sind.

568 Für Baudenkmäler und Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsgebieten bieten sich erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten.

Außerhalb solcher Sondertatbestände sind die Investitionen in Redevelopment-Projekte, die ab dem 1.1.2006 in Angriff genommen wurden, im Regelfall über die Nutzungsdauer linear abzuschreiben.

Für „Altgebäude" begonnene degressive Abschreibungen laufen nach den Regeln dieser (degressiven) Abschreibung weiter, es erfolgt ab dem 1.1.2006 kein automatischer Wechsel in die lineare Abschreibung.

4. Umsatzsteuer

a) Einleitung

569 Das Umsatzsteuergesetz knüpft die Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich an Umsätze. Dies bedeutet, dass im Wesentlichen Lieferungen und sonstige Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Leistungen eines Nichtunternehmers sind dagegen nicht steuerbar. **Unternehmer** ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst dabei die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist unabhängig von einer Gewinnerzielungsabsicht gewerblich oder beruflich. Der leistende Unternehmer

[26] BMF-Schreiben vom 27.12.2002, BStBl I 2002, 1399
[27] BMF-Schreiben vom 27.12.2002, BStBl I 2002, 1399

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

muss also den Wert seiner Leistung der Umsatzsteuer unterwerfen und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Damit er selbst mit der Umsatzsteuer, die er an das Finanzamt abführen muss, nicht belastet ist, stellt er diese Umsatzsteuer dem Leistungsempfänger in Rechnung.

Erfolgt die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen, so kann 570
dieser grundsätzlich die ihm ordnungsgemäß in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als **Vorsteuer** geltend machen und diese so vom Finanzamt zurückerhalten. Insoweit wird der Unternehmer also nicht mit der Umsatzsteuer belastet. Erfolgt die Leistung dagegen an eine Person, die selbst nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist (Nichtunternehmer), so hat dieser die Möglichkeit der Geltendmachung von Vorsteuer nicht und ist somit durch die von ihm zu zahlende Umsatzsteuer belastet. Auch wenn Steuerschuldner zur Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer grundsätzlich der Unternehmer ist, so wird die Steuerlast durch die fehlende Abzugsmöglichkeit von Vorsteuer wirtschaftlich von dem Verbraucher getragen[28].

Das Umsatzsteuerrecht hält zahlreiche Ausnahmetatbestände bereit, in denen **Umsatz-** 571
steuerfreiheit vorliegt, d. h. in denen ausnahmsweise eine Umsatzsteuer nicht erhoben werden soll, obschon ein an sich umsatzsteuerbares Rechtsgeschäft vorliegt, in denen aber dann auch korrespondierend ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Gerade im Bereich der Immobilienbewirtschaftung hält das Umsatzsteuerrecht Gestaltungsmöglichkeiten bereit, die Wechselwirkung zwischen Umsatzsteuerbefreiung einerseits und dazu korrespondierender Vorsteuerversagung andererseits auszunutzen. Dem leistenden Unternehmer wird nämlich hier ein Optionsrecht eingeräumt, einen an sich umsatzsteuerbefreiten Tatbestand doch umsatzsteuerpflichtig zu behandeln und dafür aber andererseits auch die von ihm selbst entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug zu bringen (also die Rückausnahme von der Ausnahme zu nutzen). Daraus resultierende Chancen und Risiken sollte der Unternehmer schon im Vorfeld seiner Transaktionen bedenken, um möglichst umsatzsteuergünstig handeln zu können oder anders ausgedrückt, um die Investitionskosten und die Baunutzungskosten einerseits sowie die Erträge aus der Nutzung des Objektes andererseits im Sinne einer Maximierung des zu erzielenden Reinertrags umsatzsteuerlich optimal steuern zu können. Gerade die Umsatzsteuer ist damit eine wesentlich zu beachtende Komponente in der Lebenszyklusbetrachtung einer Bestandsimmobilie.

Im Folgenden stellen wir daher die Grundzüge des Umsatzsteuerrechts etwas genauer 572
dar und gehen dabei auf die immobilienspezifischen Besonderheiten im Einzelnen ein. Zu betrachten sind grundsätzlich zwei wesentliche Bereiche im Umsatzsteuerrecht, nämlich die Umsatzsteuerpflichtigkeit von Umsätzen einerseits und die Vorsteuerabzugsfähigkeit andererseits. Der erste Bereich richtet sich vornehmlich an den leistenden Unternehmer, während der zweite Bereich den Unternehmer als Leistungsempfänger tangiert.

b) Besteuerung der Leistung

aa) Steuerbarkeit

Zunächst ist umsatzsteuerrechtlich zu prüfen, ob überhaupt ein **steuerbarer Umsatz** vor- 573
liegt, denn nur steuerbare Umsätze unterliegen der Umsatzbesteuerung. Welche Umsätze steuerbar sind, ergibt sich aus § 1 Abs. 1 UStG. Danach unterliegen neben der Einfuhr von Gegenständen und neben dem so genannten innergemeinschaftlichen Erwerb (1) Lieferungen und Leistungen, die (2) ein Unternehmer (3) im Inland (4) gegen Entgelt (5) im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

[28] Bunjes/Robisch, UStG, Vor § 1, Rz 14.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

574 Man unterscheidet im Umsatzsteuerrecht Lieferungen von sonstigen Leistungen. **Lieferungen** eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Dabei reicht das Verschaffen der tatsächlichen Verfügungsmacht aus; eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung ist nicht zwingend erforderlich. **Sonstige Leistungen** sind nach § 3 Abs. 9 S. 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Eine **Werklieferung** liegt vor, wenn der Unternehmer die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat (dies entspricht einer sonstigen Leistung) und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft, sofern es sich bei diesen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (hierdurch wird die Gesamtleistung zur Lieferung). Der Unternehmer muss also den Hauptstoff selbst beschaffen, sonst liegt eine Werkleistung vor. Wird ein Grundstück bebaut, so ist umsatzsteuerrechtlich das Grundstück selbst nicht Hauptstoff, sondern vielmehr nur die Baumaterialien.[29]

575 Die **Veräußerung** eines Immobilienobjektes im Inland ist damit grundsätzlich als „Lieferung" und die **Vermietung** eines Grundstücks als „sonstige Leistung" nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar, sofern der Veräußerer oder Vermieter auch die erforderliche Unternehmereigenschaft aufweist. Werden Bauleistungen an Gebäuden erbracht, sind diese regelmäßig steuerbar. Ob es sich dabei um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, hängt von dem konkreten Auftragsumfang ab. Leistungen, die ein Unternehmer zur Umgestaltung, Sanierung, Revitalisierung etc. von Bestandimmobilien erbringt, sind ebenfalls regelmäßig „Lieferungen" (Werklieferungen) oder „sonstige Leistungen" (Werkleistung) in vorgenanntem Sinne.

bb) Geschäftsveräußerung im Ganzen

576 Nicht steuerbar (und zwar zwingend, d. h. ohne Wahlrecht[30]) ist dagegen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG. Eine solche Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs im Ganzen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden[31]. Hierzu ist erforderlich, dass eine organisatorische Zusammenfassung von Sachen und Rechten übertragen wird, die es dem Erwerber ermöglicht, das Unternehmen oder den in der Gliederung des Unternehmens geführten Teil ohne großen finanziellen Aufwand fortzuführen[32]. Anders ausgedrückt müssen die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmensbetriebs übertragen werden. Nicht erforderlich ist dagegen, dass alle Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die dem Unternehmen dienenden Grundstücke, übertragen werden[33]. Welches konkret im Einzelfall die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung[34].

577 Als Faustformel gilt: Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Immobilien liegt in der Regel eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn vermietete Objekte eines Unternehmers im Sinne des UStG veräußert werden und der Erwerber die Mietverträge fortführt[35]. Regelmäßig keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt dagegen vor, wenn unvermietete Grundstücke veräußert werden[36].

---

[29] § 3 Abs. 4 S. 2 UStG.
[30] Bunjes/Robisch, § 1 UStG, Rz. 118.
[31] Vgl. R 5 UStR.
[32] BFH, 4.7.2002, V R 10/01, BStBl. II 2004, 662; BFH, 24.2.2005, V R 45/02.
[33] BFH, a. a. O.; BFH, 28.11.2002, V R 3/01; BStBl. II 2004, 665.
[34] R 5 Abs. 2 S. 1 UStR mit Hinweis auf BFH, 25.11.1965, BStBl. III 1966, 333.
[35] BFH, V B 112/03, BStBl II 2004, 802; BFH; V R 178/03, BStBl. II 2005, 849); FG Baden-Württemberg, 10.5.2005, 1 K 65/05; FGFG Köln, 12.12.2006, 8 K 1130/05.
[36] FG Thüringen, 9.12.2010, DStRE 2012, 178.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Unter § 1 Abs. 1 a UStG fällt jede Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerung, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Veräußerung die Absicht hatte, den erworbenen Betrieb fortzuführen. Keine Anwendung findet die Vorschrift dagegen, wenn es Wille des Erwerbers ist, den Betrieb abzuwickeln oder einzustellen.[37] Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb auf mehrere Unternehmer verteilt und übertragen und können und wollen diese den so übertragenen Betrieb nur gemeinschaftlich fortführen, ist dagegen fraglich, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt[38]. Wegen der mit einer Geschäftsveräußerung im Ganzen verbundenen Rechtsfolge (Umsatzsteuerfreiheit und korrespondierend Versagung von Vorsteuer) lohnt sich im Vorfeld der Transaktion oftmals eine Klärung durch eine **verbindliche Auskunft** des zuständigen Finanzamts. Seuerpflichtige haben nämlich einen gesetzlichen Anspruch auf die Erteilung (gebührenpflichtiger) verbindlicher Auskünfte vom Fiskus über die steuerrechtliche Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten, § 89 Abs. 2 AO. An eine so erteilte verbindliche Auskunft ist die Finanzverwaltung bei entsprechender Verwirklichung des mitgeteilten Sachverhalts gebunden, selbst wenn die Auskunft rechtlich fehlerhaft war. So lässt sich schon im Vorfeld einer Transaktion in diesem Punkt Rechtssicherheit erzielen. **578**

cc) Steuerfreiheit und Möglichkeiten zur Option

Ist die erbrachte Leistung umsatzsteuerbar, ist sie regelmäßig auch umsatzsteuerpflichtig und es fällt Umsatzsteuer auf den Umsatz an, es sei denn, es greifen Umsatzsteuerbefreiungstatbestände. In § 4 UStG sind zahlreiche Befreiungstatbestände aufgeführt, die der Gesetzgeber aus den verschiedensten steuerpolitischen Gründen für erforderlich hält. **579**

Gerade im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Immobilien sieht das Umsatzsteuerrecht besondere Befreiungstatbestände vor. So ist nach § 4 Nr. 9 a UStG ein Umsatz, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Umsatzsteuer befreit. Alle Verkaufsaktivitäten von Grundstücken und Gebäuden sind damit grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Nach § 4 Nr. 12 UStG sind zudem im Wesentlichen Vermietungs- und Verpachtungsumsätze sowie die entgeltliche Einräumung von Nutzungsrechten an Grundstücken umsatzsteuerbefreit, es sei denn, es handelt sich um die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung, die Vermietung von Parkplätzen oder die Vermietung auf Campingplätzen. Auch die Vermietung von **Betriebsvorrichtungen**, die mit dem Grund und Boden fest verbunden sind, fällt nicht unter diese Befreiungsvorschrift, obgleich es sich dabei zivilrechtlich auch um die Vermietung zumindest eines Teils des Grundstückes handelt. **580**

Die Frage, ob eine Vermietung oder Verpachtung vorliegt, ist früher ohne Weiteres nach Zivilrecht beurteilt worden. Seit der Entscheidung des EuGH[39] auf eine Vorlagefrage des BFH[40] ist jedoch klar, dass es für die Beurteilung, ob eine nach § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerfreie Vermietung vorliegt, auf die Auslegung des gleichlautenden Begriffs in Art. 13 Teil B Buchstabe b der RL 77/388/EWG und gerade nicht auf die Beurteilung nach deutschem Zivilrecht ankommt, denn mit § 4 UStG ist die vorstehende Richtlinie in deutsches Recht umgesetzt worden. Danach liegt ein befreiter Vermietungsumsatz vor, wenn unbewegliches Vermögen vermietet wird. Unbeweglich ist es in diesem Zusammenhang dann, wenn es weder leicht demontiert noch leicht versetzt werden kann[41]. Somit ist heute z. B. auch die Vermietung eines Gebäudes als Scheinbestandteil des Grundstücks umsatzsteuerbefreit. **581**

---

[37] BFH, 1.4.2004, V B 112/03.

[38] In diesem Sinne bejahend: FG Nürnberg, 2 K 1964/10 (Revision anhängig unter AZ: V R 36/13); kritisch Bunjes/Robisch, § 1 UStG, Rz. 121a.

[39] EuGH, 16.1.2003, Rs C 315/00, DB 2003, 254.

[40] BFH, 25.5.2000, V R 48/99, DStR 2000, 1558.

[41] EuGH, a. a. O. Rdz. 35.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

582 Diese grundsätzliche Umsatzsteuerbefreiung für typische Rechtsgeschäfte, die im Zusammenhang mit Immobilien geführt werden, hat aber nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Folge, dass alles das, was der Unternehmer zur Ausführung dieser Umsätze selbst erwirbt[42], vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Hierzu gehört vor allen Dingen der Aufwand des Vermieters zur Errichtung, zum Erwerb oder zur Revitalisierung seiner Immobilie. Aus den teilweise erheblichen Baukosten lässt sich dann also keine Vorsteuer abziehen. Letztlich führt dies zu einem Mehraufwand des Investors, denn er kann nun die in seinen Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer von der Finanzverwaltung zurückerlangen und muss im Ergebnis derzeit 19 % mehr aus eigener Tasche investieren. Er muss sich also diese höheren Investitionskosten über eine Verteuerung der Mieten bei den Mietern zurückholen. Im Gegensatz zu allen anderen Steuerarten hat damit eine Steuerbefreiung im Umsatzsteuerrecht nicht lediglich Vorteile, sondern auch einen erheblichen Nachteil, nämlich die Versagung des Vorsteuerabzugs.

583 Damit der Unternehmer trotz grundsätzlicher Steuerbefreiung der von ihm selbst ausgeführten Rechtsgeschäfte in den Genuss der Vorsteuer kommen kann, sieht § 9 UStG die Möglichkeit vor, für bestimme Umsätze zur Umsatzsteuer zu optieren, d. h. der Unternehmer kann seinen an sich steuerfreien Umsatz als dennoch steuerpflichtig behandeln. Diese Option besteht aber nur dann, wenn der optionswillige Unternehmer seine Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, § 9 Abs. 1 S. 1 UStG a. E. Bei der Lieferung von Gegenständen des Anlagevermögens, z. B. Lieferung eines Grundstücks, das vom Leistungsempfänger teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzt wird, hat dieser ein **Wahlrecht**, ob er den gesamten Gegenstand oder nur einen Teil davon seinem unternehmerischen Bereich zuordnet[43]. Nur soweit eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich erfolgt, ist eine Option möglich[44]. Eine Option kommt nicht mehr in Betracht, wenn der Gegenstand zu mehr als 90 % unternehmensfremd genutzt wird. Dann gilt der Gegenstand nach § 15 Abs. 1 S. 2 UStG nämlich als insgesamt nicht für das Unternehmen ausgeführt.

584 Die Optionsmöglichkeit ist im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften grundsätzlich eröffnet:

- bei Geschäften, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, § 9 Abs. 1 S. 1 iVm § 4 Nr. 9 a) UStG;
- bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen, § 9 Abs. 1 S. 1 iVm § 4 Nr. 12 a) UStG;
- bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags, § 9 Abs. 1 S. 1 iVm § 4 Nr. 12 b) UStG;
- bei der Bestellung , Übertragung und Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken, § 9 Abs. 1 S. 1 iVm § 4 Nr. 12 c) UStG.

585 Zeitlich ist die Möglichkeit zur Option zum Teil begrenzt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Lieferung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher ist nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Zwangsversteigerungsverfahren zulässig, § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG. Bei anderen

---

[42] Also Lieferungen, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr sämtlicher Gegenstände sowie alle sonstigen Leistungen, die zur Ausführung dieser umsatzsteuerfreien Leistungen verwendet werden.

[43] EuGH, 4.10.1995, Rs C-291/92, BStBl. II 1996, 392.

[44] Klenk in: Sölch/Ringleb, § 9 Rdn. 38 u. 48.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

– nach dem 31.12.2003 ausgeführten – Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, ist die Option zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag (§ 311b Abs. 1 BGB) oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder Vertragsänderung zu erklären, § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG. Ansonsten, d. h. für alle anderen Umsätze, für die eine Optionsmöglichkeit besteht, ist eine bestimmte Frist für die Ausübung des Optionsrechts nicht vorgesehen. Die Option kann regelmäßig erst ab dem Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes bestehen und bleibt dann möglich, solange der durch die Option begründete Steueranspruch noch durch Steuerfestsetzung verwirklicht werden kann.[45] Sobald also Festsetzungsverjährung eingetreten ist oder der bereits erteilte Umsatzsteuerjahresbescheid endgültig und ohne Änderungsmöglichkeit betreffend den bislang als steuerfrei behandelten Leistungsvorgang veranlagt ist, erlischt die Möglichkeit zur Optionsausübung.[46]

Weitere Voraussetzung für die Option zur Umsatzsteuer bei einer Befreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ist, dass der Mieter selbst keine umsatzsteuerbefreiten und den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze tätigt, wobei hier eine Bagatellgrenze von 5 % unbeachtlich ist. Diese seit 1.1.1994 geltende verschärfte Regelung soll verhindern, dass durch steuergestaltende Zwischenvermietung an Unternehmer z. T. erhebliche Vorsteuerbeträge aus Aufwendungen für die Herstellung, oder Revitalisierung von Immobilien steuerlich nutzbar gemacht werden, wenn die Gebäude im Ergebnis nicht umsatzsteuerpflichtigen Nutzungen dienen sollen[47]. Damit kann im Ergebnis bei Mietverträgen mit Behörden, Schulen, Banken, Ärzten, Heilpraktikern, Zahnärzten, Versicherungen, Versicherungsmaklern, die auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften steuerfreie Leistungen erbringen, regelmäßig nicht zur Umsatzsteuer optiert werden. Soweit Mieter teilweise steuerpflichtige und teilweise steuerfreie Tätigkeiten ausführen (z. B. Banken, die steuerfreie Umsätze aus Darlehnsgeschäften und steuerpflichtige Geschäfte aus Beratungstätigkeit im Investmentbankingbereich erzielen), kann im Hinblick auf die Räume, die von Abteilungen genutzt werden, die steuerpflichtige Umsätze ausführen, optiert werden, im Hinblick auf die anderen Räume dagegen nicht (Teiloption). **586**

Die Option kann dadurch ausgeübt werden, dass dem Leistungsempfänger eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt wird[48]. Alternativ dazu kann aber auch in der Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung der Umsatz als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden.[49] **587**

dd) Steuersatz

Der Steuersatz ist zum 1.1.2007 auf 19 % angehoben worden, betrug bis dahin seit dem 1.4.1998 16 %, davor 15 %. Für bestimmte, in § 12 Abs. 2 UStG benannte, Umsätze gilt ein ermäßigter Steuersatz von unverändert 7 %. So sind z. B. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze im Steuersatz ermäßigt. Die Vermietung eines Schwimmbades kann daher zum ermäßigten Steuersatz ausgeführt werden[50]. **588**

ee) Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Gerade im Zusammenhang mit der Veräußerung oder baulichen Veränderung von Immobilien hat es zum 01.04.2004 eine gravierende und dringend zu beachtende Änderung **589**

---

[45] BFH, BStBl. II 1998, 695.

[46] Klenk in: Sölch/Ringleb, § 9 UStG Rdn. 68.

[47] Zur früheren Rechtslage ausführlich: Klenk in: Sölch/Ringleb, § 9 UStG Rdn. 131 ff.

[48] BFH, BStBl. II 1995, 426; BFH, BStBl. II 1997, 670; dies gilt aber nicht bei Grundstücksgeschäften, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, weil hier nun nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG eine notarielle Beurkundung der Erklärung notwendig ist.

[49] BFH, BStBl. II 1995, 426.

[50] Heidner in: Bunjes /Geist, § 12 II Nr. 9 UStG Rdn. 4.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

gegeben. Seitdem ist nämlich gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG i. V. m. § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 – 3 UStG der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist und die in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 – 3 genannten Umsätze vorliegen. Für das Immobiliensteuerrecht relevant ist hier § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG, d. h. für alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

590 Zudem ist der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG Schuldner der Umsatzsteuer, bei Leistungen, die der Herstellung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme der diesbezüglichen Planungs- und Überwachungsleistungen, wenn der Leistungsempfänger selbst ein Unternehmer ist, der selbst nachhaltig solche Leistungen erbringt und nicht als Kleinunternehmer iSd § 19 Abs. 1 UStG behandelt wird, § 13b Abs. 5 S. 2 UStG. Die in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG im einzelnen aufgeführten Bauleistungen sind als Leistungen beschrieben, die im Zusammenhang mit einem Bauwerk ausgeführt werden[51]. Die Beschreibung der in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG aufgeführten Bauleistungen entspricht dabei derjenigen in § 48 Abs. 1 S. 3 EStG[52]. Danach orientieren sich die Begriffe der Bauleistung bzw. des Bauwerks an § 211 SGB III und den dazu ergangenen §§ 1 und 2 der Baubetriebe-Verordnung.[53] Der Begriff des Bauwerks ist danach weit auszulegen und erfasst nicht nur Gebäude, sondern sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellte Anlagen. Ein Unternehmer ist nur dann selbst Unternehmer, der nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er entweder mehr als 10 % der Summe seiner umsatzsteuerbaren Umsätze in diesem Bereich erzielt oder wenn er eine gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorgelegt hat.[54]

591 Der Leistungsempfänger darf in den oben genannten Anwendungsfällen des § 13b Abs. 5 UStG, da er selbst Steuerschuldner ist, also an den Unternehmer nur noch den Nettobetrag vergüten, während er die darauf entfallende Umsatzsteuer für den leistenden Unternehmer an das zuständige Finanzamt abführen muss.

592 Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft ist zwingend zu beachten und führt zu erheblichen Risiken für den Leistungsempfänger, falls fehlerhaft Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer entrichtet wurde. Die Finanzverwaltung wird nämlich dann den Leistungsemfänger auf Zahlung der Umsatzsteuer in Anspruch nehmen und nötigenfalls sogar Vollstreckungsmaßnahmen hierzu durchführen, selbst wenn der leistende Unternehmer fälschlich Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichtet hat (und diese also zurück erstattet bekommt). In Fällen streitiger Vergütungsansprüche zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger könnte der Leistungserbringer sich auf diese Weise unter Umständen einen erheblichen Liquiditätsvorteil auf Kosten des Leistungsempfängers verschaffen.

593 Die von dem Veräußerer erstellte Rechnung darf in diesen Fällen der Umkehr der Steuerschuldnerschaft neben den nach § 14 Abs. 4 UStG notwendigen üblichen Angaben nur den Netto-Betrag sowie den Hinweis enthalten, dass der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist. Seit dem 30.06.2013 ist hierfür folgende Formulierung zwingend vorgeschrieben: „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers". Fehlt dieser Hinweis, hat dies auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers keine Auswirkung.[55] Auch hat der fehlende Hinweis keine Auswirkung auf den Vorsteuerabzug[56]. Zusätzlich schuldet

[51] Mößlang in: Sölch/Ringleb, § 13b UStG, Rdn. 29; Zur Beurteilung einzelner Leistungen in Zweifelsfällen: vgl. BMF a. a. O. und R 182a Abs. 3 ff. UStR.
[52] BMF Schr. 2.2.2004, IV A 6 – S 7279 – 100/04, DStR 2004, 2195.
[53] BMF Schr. 27.12.2002, IV A 5 – S 2272 – 1/02, BStBl. 2002 I ,1399.
[54] R 182a Abs. 10 UStR.
[55] Abschnitt 13b. 14 Abs. 2 UStAE
[56] Abschnitt 13b. 15 Abs. 2 UStAE.