

# Themen

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche  
Zuordnung bei  
Immobilien

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Die Immobilienwirtschaft hat als Asset-Klasse in den vergangenen Jahren insbesondere für institutionelle Anleger entscheidend an Bedeutung gewonnen. Steigende Zahlen bei Immobilientransaktionen und eine dauernde mediale Berichterstattung zu diesem Thema zeigen dies eindrucksvoll. Neben Themen wie der Mietpreisbremse, der Energieeinspeiseverordnung etc. ist dabei vor allem auch die umsatzsteuerliche Behandlung zuletzt im Bereich der Immobilien in den Fokus gerückt.

Aufgrund komplexer gesetzlicher Regelungen sowie Verwaltungsmeinungen können viele umsatzsteuerliche Rechtsfragen zu Immobilien nicht immer eindeutig beantwortet werden. Darüber hinaus sind neben den gesetzlichen Regelungen auch deutsche sowie europäische Rechtsprechung in der Beurteilung von Rechtsfragen zu beachten. Sollte es hierbei zu Fehlern kommen, kann dies für die handelnden Akteure zu erheblichen finanziellen Konsequenzen führen.

Herausforderungen ergeben sich dabei in allen Phasen der Immobiliennutzung. Mit der Ihnen vorliegenden Umsatzsteuer-Sonderausgabe umreißen die Experten von PKF Deutschland die wesentlichen Eckpunkte dieser Thematik.

So kommt es im ersten Beitrag darauf an, eine klare Zuordnungsentscheidung bei Immobilien zu treffen, die sowohl privat als auch betrieblich genutzt werden. Hierbei sind neben einigen gesetzlichen Voraussetzungen zur Nutzung der Immobilie auch strenge Anforderungen an den Zeitpunkt dieser Entscheidung geknüpft. Die hierzu aktuell ergangene Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) mündete kürzlich in zwei BFH-Folgeentscheidungen.

Der folgende Artikel befasst sich mit der Thematik des Vorsteuerabzugs bei den dem Betriebsvermögen zuge-

ordneten Immobilien und speziell mit der Frage, wie eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund geänderter Nutzung vorzunehmen ist.

Die Vermietung ist bekanntlich grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Da bei der Umsatzsteuer eine Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird im dritten Artikel des Hefts dargestellt, welche Abgrenzungen vorzunehmen sind, was Nebenleistungen und was Hauptleistungen bei der Vermietung sind und welche rechtlichen Besonderheiten beachtet werden müssen. Neben der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen wird die Frage geklärt, wie weitreichend die Steuerbefreiungen für Mietverträge sind und welche Folgen ein im vergangenen Jahr ergangenes Urteil des EuGH für ausländische Grundstücksvermieter haben könnte. Neben der klassischen umsatzsteuerfreien Vermietung an Privatpersonen ist zu beachten, dass bei der Vermietung an Unternehmer auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann. Die Voraussetzungen und die Folgen des Verzichts erfahren Sie mit dem Studium dieses Themenhefts.

Final stellen wir einen Sonderfall beim Verkauf einer Immobilie dar: die sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen. Hierin zeigen wir die komplexe Rechtslage auf, die es erforderlich macht, dass mittlerweile jeder Vertrag mit Immobilientransaktionen umsatzsteuerlich geprüft werden sollte, weil die korrekte Anwendung von Steuerklauseln von elementarer Bedeutung ist.

Wir wünschen Ihnen viel Freude mit dem Heft! Ihr PKF-Berater unterstützt Sie bei Fragen rund um die Umsatzsteuer bei Immobilien gerne.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF



# TOP-Thema

## Umsatzsteuerliches Zuordnungswahlrecht bei Immobilien

### Inhalt

Ausübung des umsatzsteuerlichen Zuordnungswahlrechts .....	4
Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung bei Immobilien .....	7
Haupt- und Nebenleistungen im Rahmen von Grundstücksvermietungen .....	9
Reichweiten der Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 12 und 13 UStG .....	13
Rechtsunsicherheit für ausländische Grundstücksvermieter und deren Mieter .....	16
Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung bei dem GrEStG unterliegenden Umsätzen .....	18
Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Immobilientransaktionen .....	20

## TOP-THEMA

# Ausübung des umsatzsteuerlichen Zuordnungswahlrechts

## BFH präzisiert Anforderungen an die Erkennbarkeit der Ausübung der Zuordnungsentscheidung

**Unternehmer haben ein Wahlrecht, gemischt genutzte Gegenstände insgesamt oder anteilig dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Die tatsächliche Vornahme dieser Zuordnung ist eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. In Bezug auf den Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung vertreten die Finanzverwaltung und der BFH strenge Anforderungen, die der EuGH in einem Urteil vom 14.10.2021 im Grundsatz bestätigt hat. In zwei kürzlich veröffentlichten Folgeentscheidungen vom 4.5.2022 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Erkennbarkeit der Zuordnungsentscheidung im Sinne der Steuerpflichtigen präzisiert.**

### 1. Zuordnung von Eingangsleistungen zum Unternehmen

Der Abzug von Vorsteuer setzt nach § 15 Abs. 1 UStG zunächst einmal voraus, dass der Unternehmer Gegenstände für sein Unternehmen erworben bzw. sonstige Leistungen für sein Unternehmen bezogen hat. Wenn eine Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) ausschließlich bezogen wird, um für unternehmerische Tätigkeiten verwendet zu werden, besteht eine Verpflichtung, diese Leistung vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). Umgekehrt besteht ein Zuordnungsverbot für Leistungen, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden.

Wird ein einheitlicher Gegenstand (z.B. Gebäude) sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt, kann er grundsätzlich vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden. Dies setzt allerdings voraus, dass der Umfang der unternehmerischen Verwendung mindestens 10% erreicht.

Gemäß § 15 Abs. 1b UStG ist für gemischt genutzte Grundstücke allerdings eine Sonderregelung zu beachten. Demnach ist der Vorsteuerabzug von vornherein nur zulässig, soweit der Gegenstand unternehmerisch verwendet wird (mehr dazu im nachfolgenden Beitrag über den Vorsteuerabzug bei Immobilien).

### 2. Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfordert die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen „eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands“. Als ein gewichtiges Indiz sieht der BFH in diesem Zusammenhang die tatsächliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bzw. deren Unterlassung an. Weiterhin können lt. BFH auch die bilanzielle sowie die ertragsteuerliche Behandlung ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein.

**Hinweis:** Im Regelfall sollte sich demnach die vom Unternehmer getroffene Zuordnungsentscheidung aus der Buchhaltung in Verbindung mit dem Inhalt der Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ergeben.

### 3. Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung

Aus den Überlegungen, in welcher Weise die Zuordnung zu dokumentieren ist, ergibt sich bereits, dass die Zuordnung relativ zeitnah zur Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands erfolgen muss. Denn einerseits erfordern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung u.a. eine zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen und andererseits sind die meisten Unternehmer mindestens zu einer quartalsweisen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet.

Eine gesetzliche Vorgabe, bis wann die Zuordnungsentscheidung getroffen werden muss, gibt es zwar nicht. Allerdings geht der BFH davon aus, dass eine „zeitnahe“ Entscheidung erforderlich ist und dass das Kriterium „zeitnah“ nur dann erfüllt ist, wenn die Entscheidung spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen getroffen worden ist (vgl. bereits BFH-Urteil vom 7.7.2011, Az.: V R 42/09). Der BFH begründet dies u.a. mit dem „Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer“, so dass eine Zuordnungsentscheidung bereits bei der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen sei.

Streng genommen müsste die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung lt. BFH sogar unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen, weil diese Entscheidung keine Steuererklärung i.S. von § 149 Abs. 1 AO darstelle. Lediglich aus Gründen der Praktikabilität hält er es für zulässig, insoweit auf die allgemeine Abgabefrist für Jahressteuererklärungen abzustellen (vgl. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO).

**Hinweis:** Ausdrücklich keine Berücksichtigung finden lt. BFH jedoch individuelle Fristverlängerungen sowie die in § 149 Abs. 3 AO geregelten Fristverlängerungen für Steuerberater. Vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie ist die gesetzliche Abgabefrist für das Jahr 2020 vom 31.7.2021 auf den 31.10.2021 verlängert worden. Im Zuge des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes ist die gesetzliche Abgabefrist für das Jahr 2021 auf den 31.10.2022 verschoben worden.

#### 4. EuGH-Vorgaben zur Verhältnismäßigkeitsprüfung

In zwei ähnlich gelagerten Sachverhalten hatte der BFH am 18.9.2020 jeweils ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt. Dabei ging es jeweils um die Frage,

ob die vorgenannte Rechtsprechung mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Während dem einen Verfahren (Az.: XI R 3/19) die Errichtung eines Einfamilienhauses zugrunde lag, welches ein betrieblich genutztes Arbeitszimmer enthalten sollte, ging es im anderen Verfahren (Az.: XI R 7/19) um den Erwerb einer Photovoltaikanlage, deren Strom teilweise selbst genutzt und teilweise in ein Stromnetz bei einem Energieversorger eingespeist worden ist.

Der EuGH gelangte im Urteil vom 14.10.2021 (Rs. C-45/20 und C-46/20) zu der Auffassung, dass die zugrundeliegenden Vorschriften im Unionsrecht (Art. 168a i.V. mit Art. 167 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) der Auslegung der Vorschriften des UStG über den Vorsteuerabzug und der Zuordnungsentscheidung durch den BFH generell nicht entgegenstehen. Das gilt lt. EuGH allerdings unter dem Vorbehalt, dass die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung der Befugnis zum Vorsteuerabzug mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sind. Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung solle, so der EuGH, das vorlegende Gericht vornehmen.

Im Hinblick auf diese Verhältnismäßigkeitsprüfung hebt der EuGH die herausragende Stellung des Rechts auf





Vorsteuerabzug im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem hervor und gibt zu bedenken, dass die nationalen Behörden grundsätzlich auch die Möglichkeit hätten, gegen nachlässig handelnde Steuerpflichtige Sanktionen (wie z.B. verwaltungsrechtliche Geldstrafen) zu verhängen, die den Neutralitätsgrundsatz weniger beeinträchtigen als die völlige Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug.

Weiterhin hält der EuGH eine Frist, die (nach damaliger Rechtslage) am 31.5. des Folgejahres endet, für „nach dem ersten Anschein nicht mit der Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit unvereinbar“.

### 5. Folgeentscheidungen des BFH vom 4.5.2022 zur Ausübung des Zuordnungswahlrechts

Die Kernaussage der beiden BFH-Urteile vom 4.5.2022 (Az.: XI R 28/21 und XI R 29/21) besteht darin, dass für die Dokumentation der Zuordnung keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich ist. Sofern innerhalb der Dokumentationsfrist (gesetzliche Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung) nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vorliegen, müssen diese der Finanzbehörde nicht

zusätzlich mitgeteilt werden. Vielmehr können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.

Lt. BFH kommt es allein darauf an, dass die Ausübung des Zuordnungswahlrechts anhand objektiver Anhaltspunkte nach außen erkennbar ist. Die Zuordnung muss dabei nicht ausdrücklich erfolgen, dies kann auch konkludent geschehen.

Als objektive Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen kommen lt. BFH in Betracht:

- » Geltendmachung oder Nichtgeltendmachung des Vorsteuerabzugs
- » Auftreten des Unternehmers unter seinem Firmennamen bei An- oder Verkauf des Gegenstands
- » betriebliche oder private Versicherung des Gegenstands
- » bilanzielle bzw. ertragsteuerliche Behandlung des Gegenstands

Einen Nachweis durch Zeugenbeweis oder Parteivernehmung lehnt der BFH dagegen weiterhin ab.

## 6. Fazit und Handlungsempfehlungen

Derzeit ist noch nicht ersichtlich, wie die Finanzverwaltung mit diesen Urteilen umgehen wird. Auch nach den beiden aktuellen BFH-Entscheidungen vom 4.5.2022 bleibt es dabei, dass die Zuordnungsentscheidung spätestens bis zum Ende der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung getroffen werden muss.

Es ist daher weiterhin dringend zu empfehlen, bei der Anschaffung oder Herstellung gemischt genutzter Gegenstände, die dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden sollen, eine zeitnahe und aussagekräftige Dokumentation dieser Zuordnungsentscheidung sicherzustellen. Idealerweise sollte der Vorsteuerabzug möglichst schon für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die entsprechende Eingangsrechnung vorliegt. Dies sollte durch eine ebenso zeitnah erfolgende buchhalterische Erfassung der entsprechenden Geschäftsvorfälle flankiert werden.

Eine zusätzliche Mitteilung über die Zuordnungsentscheidung

an das Finanzamt ist grundsätzlich nicht erforderlich. Sollte sich die Zusammenstellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als komplex oder zeitaufwendig erweisen (z.B. bei einem Bauvorhaben), kann es natürlich nicht schaden, das Finanzamt rein vorsorglich über die Zuordnungsentscheidung zu informieren, etwa durch ein formloses Schreiben.

### Hinweis

Sofern ein Steuerberater lediglich mit der Erstellung der Umsatzsteuer-Jahreserklärungen beauftragt ist, sollte dieser ebenfalls zeitnah in derartige Sachverhalte eingebunden werden, damit vor Ablauf der gesetzlichen Frist erörtert werden kann, ob die Zuordnungsentscheidung tatsächlich rechtzeitig getroffen und aussagekräftig dokumentiert worden ist.

# Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung bei Immobilien

## Voraussetzungen der Inanspruchnahme bzw. der Berichtigung

**Die Frage des Vorsteuerabzugs stellt einen wichtigen finanziellen Aspekt bei einer Immobilieninvestition dar, denn ein Scheitern kostet 19 Prozentpunkte Umsatzsteuer auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten, also bei hohen Grundstückswerten schnell sehr beträchtliche Summen. Vor diesem Hintergrund ist der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs hohe Aufmerksamkeit zu widmen.**

### 1. Verwendung für unternehmerische Zwecke

Der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb einer Immobilie setzt neben den formalen Erfordernissen voraus, dass die Immobilie für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Maßgeblich ist, welche Verwendungsabsicht der Leistungsempfänger, also der Erwerber oder Hersteller der Immobilie, bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs getroffen hat. Der Umfang des ursprünglich entstandenen Vorsteuerabzugsrechts darf grundsätzlich nicht rückwirkend geändert werden. Weicht die tatsächliche Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum von der beabsichtigten Verwendung ab, muss eine Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG) erfolgen.

### 2. Zuordnung unternehmerisch genutzter Immobilien

Ausschließlich unternehmerisch genutzte Immobilien zählen zum Unternehmensvermögen. Ausschließlich nicht-unternehmerisch genutzte Gegenstände können kein Unternehmensvermögen sein, d.h. nicht dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Nicht unternehmerisch genutzt werden beispielsweise die Flächen einer Privatwohnung. Darauf sollte bereits bei der Projektierung geachtet werden.

Bei Immobilien, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch (privat) verwendet werden, kann der Unternehmer (Erwerber) das Grundstück insgesamt seinem unternehmerischen Bereich zuordnen, wenn es zumindest zu 10% unternehmerisch genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10% (sog. unternehmerische Mindestnutzung), gilt ein Zuordnungsverbot (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dabei ist grundsätzlich vom Verhältnis der unterschiedlich genutzten Flächen auszugehen. Nicht mit dem Gebäude zusammenhängende Bauwerke auf demselben



Grundstück sind dabei selbständig zu beurteilen (z.B. freistehende Garagen, Carports und sonstige Fahrzeugabstellplätze, Gartenhäuser). Die Grundflächen dieser Bauwerke sind beim Gebäude nicht zu berücksichtigen.

Insgesamt gesehen gelten für die Zuordnung der Leistungen zu den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungen folgende Grundregeln:

- » Wird eine Leistung, z.B. ein Grundstückserwerb, ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot).
- » Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (Zuordnungsverbot).
- » Beabsichtigt der Unternehmer, eine Immobilie sowohl für die unternehmerische als auch die nichtunternehmerische Tätigkeit zu verwenden (sog. teilunternehmerische Verwendung), gilt ein Zuordnungswahlrecht.

Allerdings wird der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 b UStG bei gemischt genutzten Grundstücken eingeschränkt. Vorsteuerbeträge können demnach auch bei

einer vollständigen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen nur noch in Höhe der Verwendung zu unternehmerischen Zwecken abgezogen werden. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 UStG).

**Hinweis:** Der Vorteil der vollständigen Zuordnung zum Unternehmen trotz gemischter Nutzung besteht darin, dass bei einer späteren Ausdehnung der unternehmerischen Nutzung weitere Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung/Herstellung innerhalb des 10-Jahreszeitraums gem. § 15 a UStG im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung geltend gemacht werden können (s. dazu noch nachfolgend).

### 3. Vorsteueraufteilung

Nach der Zuordnung zum unternehmerischen Bereich ist zunächst zu prüfen, ob steuerfreie oder steuerpflichtige Ausgangsumsätze getätigt werden. Wenn beides vorliegt (gemischte Verwendung) ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Vorsteuer i.d.R. nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel aufzuteilen.

**Beispiel:** In einem vermieteten Objekt befindet sich im Erdgeschoss auf einer Fläche von 200 qm eine Rechtsanwaltskanzlei (steuerpflichtig) und im 1. OG auf einer Fläche von 100 qm eine Arztpraxis (steuerfrei). Damit sind 2/3 der Vorsteuer abzugsfähig.

Der objektbezogene Flächenschlüssel ist nach Auffassung des BFH nicht immer der richtige Maßstab, immerhin kann nach § 15 Abs. 4 UStG der Steuerpflichtige selbst eine sachgerechte Schätzung vornehmen. Ein Flächenschlüssel ist u.U. dann nicht sachgerecht, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind. Das ist der Fall, wenn die Ausstattungen von unterschiedlichen Zwecken dienenden Räumen erhebliche Unterschiede aufweisen, z.B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung.

Kommt die Flächenaufteilung demnach nicht in Betracht, sieht die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie die Aufteilung nach Umsatzerlösen vor. Die Finanzverwaltung lehnt dagegen häufig eine Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach den objektbezogenen Umsätzen oder den Gesamtumsätzen des Unternehmens ab. Sie rechtfertigt diese Praxis u.a. mit dem Argument, dass der Flächenschlüssel regelmäßig eine präzisere, konstantere Aufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden ermöglicht.

**Hinweis:** Weitere Vorsteueraufteilungsmaßstäbe sind bei sachgerechter Einschätzung des Steuerpflichtigen grundsätzlich denkbar.

#### 4. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der maßgeblichen Verhältnisse

Die mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines

Gebäudes zusammenhängenden Vorsteuern unterliegen u.U. einer späteren Korrektur des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Nach Zuordnung der Immobilie zum unternehmerischen Bereich und der erstmaligen Vorsteueraufteilung ist daher fortlaufend zu überprüfen, ob eine Änderung der zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist. Ist das bei einer Immobilie innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung der Fall, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15a UStG vorzunehmen.

**Beispiel:** Eine Berichtigung der Vorsteuer ist erforderlich, wenn einzelne Flächen der Immobilie innerhalb von zehn Jahren von einer unternehmerischen zu einer nicht-unternehmerischen Verwendung bzw. von steuerpflichtig zu steuerfrei wechseln.

#### 5. Keine Berichtigung bei Leerstand und Umbau

Steht ein Gebäude zunächst leer und wurde aus der Anschaffung/Herstellung ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, tritt dadurch noch keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ein, da weiterhin auf die ursprünglich beabsichtigte Nutzung abzustellen ist.

Umbaumaßnahmen führen für sich genommen nicht zu Berichtigungen. Es können jedoch eigenständige Berichtigungsobjekte entstehen, für die die vorgenannten Grundsätze jeweils separat Anwendung finden.

**Hinweis:** Für den Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen verweisen wir auf den Beitrag ab S. 20 in diesem Heft.

## Haupt- und Nebenleistungen im Rahmen von Grundstücksvermietungen

### Vielfältige und komplizierte Abgrenzungsfragen

Die Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistungen im Rahmen von Grundstücksvermietungen ist seit jeher ein Auslöser von Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Hintergrund ist das Spannungsverhältnis zwischen der einerseits gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG bestehenden Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Grundstücksüberlassung und der andererseits

gegenseitigen Umsatzsteuerpflicht für die Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter oder sonstiger Leistungen.

#### 1. Haupt- und Nebenleistungen

Im Umsatzsteuerrecht gilt der Grundsatz, dass Nebenleistungen das (Besteuerungs-)Schicksal der Hauptleis-



tungen teilen. Für Vermieter heißt das: Umsatzsteuerfrei sind nur die Leistungen der Grundstücksüberlassung (also in aller Regel die Vermietung) und die dazugehörigen Nebenleistungen. Andere Leistungen sind hingegen umsatzsteuerpflichtig.

Eine Leistung stellt eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung dar, wenn sie aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Eine einheitliche Leistung liegt immer dann vor, wenn mehrere Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Leistungsempfänger so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Auftrennung wirklichkeitsfremd wäre.

Der Unterscheidung von Haupt- und Nebenleistungen kommt somit eine wesentliche Bedeutung zu.

## 2. Unklare Rechtslage aufgrund uneinheitlicher Rechtsprechung

Die deutsche Finanzverwaltung geht auf der Basis älterer BFH-Urteile grundsätzlich noch davon aus, dass die steuerfreie Leistung der Vermietung und Verpachtung auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen umfasst. Bereits in den 70iger Jahren hatten die Münchener Richter des BFH so entschieden. Dabei handelt es sich um Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. Als solche Nebenleistungen sind vorrangig die Lieferung von Wärme, die Wasserversorgung, Reinigungsleistungen betreffend Flur und Treppen sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter zu nennen.

Entsprechende grundsätzliche Festlegungen sind dagegen in der Rechtsprechung des EuGH nicht erkennbar. Im Widerspruch zu den grundsätzlichen Aussagen

der deutschen Finanzverwaltung wurden seitens des EuGH einzelfallbezogen bereits einzelne Komponenten von Mietverhältnissen als eigenständig zu beurteilende Hauptleistungen eingestuft.

### 3. Beurteilung einzelner Nebenleistungen

#### 3.1 Wärme und Warmwasser

Während die deutsche Finanzverwaltung die Belieferung von Wärme an Mieter im Rahmen eines Mietverhältnisses grundsätzlich als Nebenleistung zur Grundstücksüberlassung einstuft, sieht der EuGH in dieser Lieferung eine eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung.

Auf der Basis dieser EuGH-Rechtsprechung ist aktuell ein Verfahren vor dem BFH unter dem Az. V R 15/21 anhängig. Das vorinstanzliche Finanzgericht Münster (FG) hatte die Lieferung von Wärme und Warmwasser mit Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung (Urteile vom 11.6.2009, Rs. C-572/07, und 16.4.2015, Rs. C-42/14) – der Vorgehensweise des Steuerpflichtigen folgend – als eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung angesehen. Demzufolge war die Vorsteuer aus der Neuanschaffung einer Heizungsanlage abziehbar.

#### 3.2 Strom

Ebenfalls vor dem BFH anhängig ist die Frage, ob die Belieferung mit Strom aus einer Photovoltaikanlage an Mieter im Rahmen eines Mietverhältnisses eine selbständige Hauptleistung darstellt (BFH-Az.: XI R 8/21). Das hatte das Niedersächsische FG in der ersten Instanz so entschieden. Der Vermieter hatte mit Hilfe einer auf dem Gebäude installierten Photovoltaikanlage Strom erzeugt und diesen an seine Mieter geliefert. Hintergrund ist auch hier der mögliche Vorsteuerabzug aus den Kosten der Photovoltaikanlage und der dazugehörigen Installationen im Haus.

### 4. Mitvermietungen

#### 4.1 Inventar

Im Hinblick auf die Mitvermietung von Inventar ist sowohl in der Rechtsprechung des BFH als auch der des EuGH eine einheitliche Tendenz zu erkennen, diese unter bestimmten Voraussetzungen als Nebenleistungen einzustufen. So hatte der BFH in einem Urteil aus 2015 entschieden, dass im Rahmen der Vermietung eines Seniorenwohn-parks überlassenes Inventar wie Pflegebetten oder andere speziell abgestimmte Ausstattungselemente als Nebenleistung zu der steuerfreien Gebäudeüberlassung zu qualifizieren ist, da diese zum Betrieb eines Seniorenheims zwingend erforderlich waren.

Ebenso hat der EuGH für den Fall der Mitvermietung von Inventar im Rahmen einer Vermietung von Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants entschieden, dass eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn die Vermietung des Inventars keinen eigenen Zweck verfolgt, sondern erforderlich ist, um die Verpachtung der Immobilie als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Im entschiedenen Fall lässt sich nach der Auffassung des Gerichts die Vermietung des Inventars nicht von der Verpachtung der Immobilie trennen.

#### 4.2 Betriebsvorrichtungen: Einheitlichkeit der Leistung oder Aufteilungsgebot?

Die Frage, ob im Rahmen von steuerfrei vermieteten Gebäuden mitvermietete Betriebsvorrichtungen (wie z.B. ein Fahrstuhl oder ein Hausbriefkasten für Warenlieferungen) ebenfalls umsatzsteuerfrei vermietet werden können, ist derzeit Gegenstand eines Vorlagebeschlusses beim EuGH. Die zu klärende Frage betrifft vorrangig die Auslegung des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL, der in Deutschland in § 4 Nr.12 Satz 2 UStG umgesetzt wurde. Nach dieser Vorschrift gilt die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL (bzw. § 4 Nr.12 Satz 1 UStG) grundsätzlich verankerte Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausdrücklich nicht für die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen. Hierzu ist wie folgt zu differenzieren:

- » Denkbar ist zum einen eine Auslegung dergestalt, dass das Gesamtentgelt in einen steuerfreien Teil „Vermietung des Gebäudes“ und einen umsatzsteuerpflichtigen Teil „Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen“ aufzuteilen ist.
- » Andererseits könnte der Anwendungsbereich von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL auf jene Fälle zu beschränken sein, die Vermietungen betreffen, die nicht im Zusammenhang mit Grundstücksüberlassungen stehen. Folgt man dieser Auslegung, d.h. der Einheitlichkeit der Leistung, würde die Mitvermietung von Vorrichtungen und Maschinen eine steuerfreie Nebenleistung darstellen.

Grundlage des Vorlagebeschlusses ist die Vermietung von Stallgebäuden mit dauerhaft eingebauten Vorrichtungen und Maschinen zum Zwecke der Aufzucht von Geflügel. Die eingebauten Anlagen betreffen spezielle für die Aufzucht erforderliche Anlagen für die Tierfütterung, Sicherung des Stallklimas und der Beleuchtung.



Während die Finanzverwaltung der Auffassung ist, das Gesamtentgelt sei anhand der entstandenen Kosten in einen umsatzsteuerpflichtigen Teil für die Betriebsvorrichtungen und in einen umsatzsteuerfreien Teil für die Gebäudevermietung aufzuteilen, gingen die Steuerpflichtigen von einer einheitlichen steuerfreien Leistung aus. Das FG hat die Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen in der ersten Instanz bestätigt.

Fraglich ist, ob die oben unter Abschn. 4.1 genannten Grundsätze zur Vermietung von Inventar auch auf die Vermietung von Betriebsvorrichtungen übertragbar sind, da es sich bei Inventargegenständen regelmäßig nicht um auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen handelt und ein eventuelles – sich aus Art 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL ergebendes – Aufteilungsgebot für Inventare nicht einschlägig ist.

Obwohl der EuGH sich bislang noch nicht ausdrücklich zu dieser Fragestellung zur Interpretation des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL geäußert hat, wird in der Literatur überwiegend damit gerechnet, dass die EuGH-Richter ein grundsätzliches Aufteilungsgebot verneinen werden. Im Ergebnis würde das bedeuten, dass nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen ist, ob es sich um Haupt- oder Nebenleistungen handelt.

## Empfehlungen

Bis zu einer Entscheidung des EuGH lassen sich auf der Basis der bisher ergangenen Entscheidungen des BFH und der im Umsatzsteueranwendungserlass zusammengefassten Aussagen der Finanzverwaltung keine validen Empfehlungen treffen, inwieweit mitvermietete Betriebsvorrichtungen an der Umsatzsteuerbefreiung des vermieteten Gebäudes partizipieren. Dabei sollte jedoch beachtet werden, dass eine umsatzsteuerfreie Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen im Hinblick auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht immer erwünscht sein kann. Es empfiehlt sich daher, entsprechende umsatzsteuerliche Festsetzungen verfahrensrechtlich ggf. offen zu halten. Das gilt auch für die vom EuGH bereits entschiedenen Sachverhalte (vgl. vorstehend im Beitrag ab S. 5), in denen neben der steuerfreien Vermietung erbrachte Leistungen gemäß der EuGH-Auffassung umsatzsteuerpflichtige Hauptleistungen darstellen und ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Hauptleistungen begehrt wird.

# Reichweiten der Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 12 und 13 UStG

## Begriffliche Abgrenzungen und Befreiungstatbestände

**Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in Deutschland stellt umsatzsteuerlich eine steuerbare sonstige Leistung dar. Der Ort der Leistung befindet sich bei einer sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG immer dort, wo das Grundstück liegt (sog. Belegenheitsprinzip). Aus diesem Grund spielen bei der Ortsbestimmung die Ansässigkeiten des Leistenden sowie des Leistungsempfängers keine Rolle. Grundsätzlich sind Vermietungen von Grundstücken, aber auch etwaige Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften (WEG) gem. § 4 Nr. 12 bzw. 13 UStG steuerbefreit. Unternehmer können, soweit die gesetzlich definierten Voraussetzungen erfüllt sind, zur Umsatzsteuer optieren. Die Voraussetzungen für die Optionsmöglichkeit sind in § 9 UStG geregelt und in diesem Heft in dem Beitrag ab S. 18 gesondert dargestellt.**

### 1. Begriffliche Abgrenzungen

#### 1.1 Vermietung und Verpachtung

Bei einer Vermietung und Verpachtung überlässt der Vermieter dem Mieter zeitlich begrenzt ein Grundstück (Vermietungsleistung). Die umsatzsteuerliche Behandlung ist dabei immer an den objektiven Inhalt der Vereinbarung geknüpft. Die Bezeichnung im Vertrag hat daher nur einen indiziellen Charakter. Im Kern überträgt der Vermieter dem Mieter nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie das Recht zur Inbesitznahme eines Grundstücks gegen Zahlung eines Mietzinses für eine bestimmte Zeit.

Bei einer Verpachtung hingegen gewährt der Verpächter das Recht des Gebrauchs und der Fruchtziehung einer Sache oder eines Rechts auf eine bestimmte Zeit. Somit liegt der Unterschied zu einer reinen Vermietung darin, dass bei der Verpachtung der Pächter nicht nur das Grundstück nutzen darf, sondern daraus auch Erträge erzielen und einbehalten darf.

#### 1.2 Grundstück

Zivilrechtlich ist ein Grundstück ein räumlich abgrenzbarer Teil der Erdoberfläche, der im Grundbuch eingetragen ist. Die wesentlichen Bestandteile (wie z.B. Gebäude) gehören ebenfalls zum Grundstück. Für die Umsatzsteuer

definiert Abschn. 3a.3 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses den Begriff des Grundstücks anhand des unionsrechtlichen Grundstücksbegriffs. Danach ist ein Grundstück ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann. Dazu gehören jegliche mit oder in dem Boden befestigte Gebäude oder anderweitige Bauwerke, die nicht leicht abgebaut oder bewegt werden können. Zum Grundstück gehört darüber hinaus jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks darstellt und ohne die das Gebäude oder Bauwerk unvollständig wäre. Außerdem erfasst die umsatzsteuerliche Definition Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die langfristig installiert sind und nicht ohne die Zerstörung oder Änderung des Gebäudes entfernt werden können.

Sprachlich fallen die zivilrechtlichen und umsatzsteuerlichen Definitionen also auseinander, inhaltlich decken sie sich jedoch größtenteils. Während nach dem Zivilrecht ein Gebäude fest mit dem Grund und Boden verbunden sein muss, darf es nach der umsatzsteuerlichen Definition nicht leicht demontiert und ersetzt werden können.

**Hinweis:** Allerdings ist für die umsatzsteuerliche Behandlung der unionsrechtliche Grundstücksbegriff nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass ausschlaggebend.

#### 1.3 Vertragstypen

Im Wesentlichen unterscheidet man für umsatzsteuerliche Zwecke zwischen reinen Miet- oder Pachtverträgen, gemischten Verträgen und Verträgen besonderer Art. Diese Vertragstypen unterscheiden sich wie folgt:

- » Beim klassischen Miet- oder Pachtvertrag steht die Einräumung des Gebrauchs im Mittelpunkt. Hierunter fallen z.B. klassische Mietverträge zur Wohnraumüberlassung.
- » Bei einem gemischten Vertrag sind sowohl Merkmale einer Vermietung bzw. Verpachtung als auch Merkmale anderer Leistungen enthalten. Entscheidend für den gemischten Vertrag ist, dass keine Leistung die Gesamtheit des Vertrags derart prägt, dass umsatzsteuerlich eine einheitliche Leistung vorliegt, sodass damit jedes Leistungselement beachtlich bleibt. Die umsatzsteuerliche Beurteilung der verschiedenen



Leistungen bei gemischten Verträgen muss dann getrennt voneinander erfolgen.

- » Kann zwischen den einzelnen Leistungsinhalten nicht mehr eindeutig getrennt werden und sind diese zusätzlich stark miteinander verbunden, so liegt ein Vertrag besonderer Art vor. Die Gebrauchsüberlassung tritt hier in den Hintergrund und eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG kommt nicht mehr in Betracht.

In der Praxis ist die Unterscheidung der Verträge oft schwierig, da die Grenzen zwischen gemischten Verträgen und Verträgen besonderer Art meist fließend sind.

**Hinweis:** Deshalb liegt auch unterschiedliche Rechtsprechung vor. Einerseits hat der EuGH zu Altenwohnheimen im Jahr 2016 geurteilt, dass die Beherbergungsleistungen durch die Pflegeleistungen überlagert werden und insoweit keine unterschiedlich zu beurteilenden Leistungen mehr vorliegen, sondern vielmehr eine als eine Einheit zu beurteilende Pflegeleistung. Andererseits hatte zuvor der BFH bereits im Jahr 2011 bei Vorliegen von zwei gesonderten Verträgen zu den vorstehenden Leistungen entschieden, dass es sich hierbei umsatzsteuerlich um zwei separat zu beurteilende Leistungen handelte, bei dem weder die Wohnraumüberlassung noch die pflegerischen Leistungen die jeweils andere Leistungsart überlagert habe.

## 2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG

### 2.1 Umfang

Unter die Steuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen (wie Gebäude, Gebäudeteile, Wohnungen, Räume, etc.) nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG fallen (bisher jedenfalls, vgl. möglicherweise neue Zuordnungsregeln gem. den Ausführungen im Beitrag „Ausübung des umsatzsteuerlichen Zuordnungswahlrechts“) auch die damit in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Nebenleistungen wie z.B. die Lieferung von Wärme und Wasser, Kosten der Müllabfuhr, Gartenpflege, Versicherungen sowie die mitvermieteten oder mitverpachteten Einrichtungsgegenstände. Letzteres betrifft konkret z.B. die Überlassung von Waschmaschinen, Treppenbeleuchtung, Fahrstühlen oder der Wohnung zugehörige Fahrzeugstellplätze.

Gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. c UStG sind die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken steuerbefreit. Hierzu gehören insbesondere der Nießbrauch, die Grunddienstbarkeit oder das Dauerwohnrecht. Ein klassisches Beispiel ist hier die Einräumung eines Wege-rechts.

**Hinweis:** Zu beachten ist, dass die Bestellung des Rechts vom Begriff der Vermietung und Verpachtung erfasst ist.

## 2.2 Ausnahmen von der Steuerbefreiung

**(1) Kurzfristige Vermietung:** Ausgenommen von der o.g. Steuerbefreiung gem. Nr. 12 sind jedoch die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die Vermietung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen (soweit keine Nebenleistung), die kurzfristige Vermietung von Flächen auf Campingplätzen und die Vermietung und Verpachtung von Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Bei der kurzfristigen Vermietung sind insbesondere Hotels oder Pensionen gemeint. Hier liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor. Aber auch die kurzfristige Vermietung von z.B. Ferienwohnungen oder Zimmern außerhalb eines Gewerbebetriebs ist steuerpflichtig. Umsatzsteuerlich spricht man von einer kurzfristigen Vermietung, wenn die Vermietung nicht länger als sechs Monate angedacht ist. Analog der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen ist die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen nicht von der Steuerbefreiung gedeckt. Im Gegensatz zur Wohnungsvermietung kommt es allerdings für den Sechs-Monatszeitraum nicht auf die Absicht des Vermieters an, sondern auf die tatsächliche Mietdauer.

**(2) Stellplätze:** Bei der Vermietung eines Fahrzeugstellplatzes spielt die zeitliche Komponente keine Rolle. Die Vermietung ist grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung kommt nur in Frage, wenn die Vermietung des Stellplatzes als unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung anzusehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn sowohl der Parkplatz als auch die Wohnung Teil desselben Gebäudekomplexes sind und beide Gegenstände von demselben Vermieter an denselben Mieter vermietet werden.

**(3) Betriebsvorrichtungen:** Auch die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen fällt nicht unter die Steuerbefreiung gem. Nr. 12. Der Begriff der Betriebsvorrichtung lehnt sich an das Bewertungsrecht an. Hierfür ist vorgesehen, dass Betriebsvorrichtungen von Gebäuden, einzelnen Teilen eines Gebäudes und Außenanlagen abzugrenzen sind. Dementsprechend sind Betriebsvorrichtungen nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen, sondern auch Vorrichtungen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen wie z.B. Türme von Windkraftanlagen. Die Frage, ob die Vermietung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen eine notwendige Aufteilung in eine steuerbefreite Grund-

stücksvermietung und in die steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen bewirkt oder die (Mit-)Vermietung der Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Grundstücksvermietung darstellt, ist derzeit beim EuGH anhängig.

**(4) Einrichtungsgegenstände:** In Bezug auf die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen hat der BFH regelmäßig entschieden, dass eine Verpachtung von Einrichtungsgegenständen, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilie zwingend erforderlich sind und diesen somit erst betriebs- und benutzungsfähig machen, der steuerfreien Verpachtung zuzuordnen sein kann.

## 3. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 13 UStG

Der Zweck dieser Norm besteht darin, Wohnungseigentümer und Eigentümer von Grundstücken gleichzustellen, sodass Leistungen der Gemeinschaft an einzelne Mitglieder steuerfrei sein können. Hierunter fallen Gebühren, Müllabfuhr, Straßenreinigung, Flurbeleuchtung etc., die als Umlagen erhoben werden und steuerbare Sonderleistungen darstellen. Wird die Verwaltung von einem selbständigen Hausverwalter übernommen, sind diese Leistungen nicht von der Umsatzsteuer befreit.

**Hinweis:** Mit Urteil vom 17.12.2020 (Rs. C-449/19) hat der EuGH entschieden, dass die deutsche Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 13 UStG keine unionsrechtliche Grundlage in der MwStSystRL hat. Sollte der deutsche Gesetzgeber allerdings § 4 Nr. 13 UStG aufheben, droht für alle Wohnungseigentümergeinschaften, die nicht bereits zur Umsatzsteuerpflicht optiert haben, zusätzlicher Verwaltungsaufwand. Insoweit bleibt abzuwarten, wie lange der deutsche Gesetzgeber diese Steuerbefreiung entgegen dem Unionsrecht aufrechterhalten wird.

## Empfehlung

Die Steuerbefreiung von Grundstücksvermietungen und -verpachtungen enthält viele Facetten und ist ein nicht immer einfach zu durchschauendes Gebilde. Neben zeitlichen Aspekten ist auch die Gesamtbetrachtung von Haupt- und Nebenleistung zu beachten, um den Einzelfall umsatzsteuerlich korrekt abzubilden (vgl. dazu den gesonderten Beitrag ab S. 9 in diesem Heft). Daher empfiehlt es sich, im Zweifelsfall Berater hinzuziehen.

# Rechtsunsicherheit für ausländische Grundstücksvermieter und deren Mieter

## Unklare Auffassung der Finanzverwaltung zur EuGH-Rechtsprechung

**Aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Titanium“ vom 3.6.2021 (Rs. C-931/19) ergibt sich, dass die Vermietung eines Grundstücks nur dann eine inländische feste Niederlassung (im deutschen Umsatzsteuergesetz als „Betriebsstätte“ bezeichnet) begründen kann, wenn eigenes Personal vor Ort eingesetzt wird. Daraus entsteht die nachfolgend erläuterte Rechtsunsicherheit für ausländische Grundstücksvermieter und deren Mieter.**

### 1. Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Ausländische Unternehmer, die in Deutschland belegene Grundstücke umsatzsteuerpflichtig vermieten, gelten nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Umsätze als im Inland ansässig (vgl. Abschn. 13b.11 Abs. 2 Satz 2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass). Entsprechend erwartet die Finanzverwaltung, dass sich solche Unternehmer in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen und die Vermietungsumsätze sowie die darauf entfallende (in der Rechnung gesondert auszuweisende) Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren dem zuständigen Finanzamt melden.

**Hinweis:** Die mit der Vermietung in Zusammenhang stehende deutsche Vorsteuer kann dann ebenfalls im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden. Die Anwendung des ohnehin langwierigen, formal anspruchsvollen und an eine knappe Ausschlussfrist gebundenen Vorsteuervergütungsverfahrens ist in diesen Fällen ausgeschlossen (vgl. Abschn. 18.10 Abs. 1 Satz 1 und 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass).

Unklar ist jedoch bis heute, warum die Finanzverwaltung die Ansässigkeit nicht ausdrücklich auch davon abhängig macht, dass solche Unternehmer über eine inländische Betriebsstätte verfügen, die an den Vermietungsumsätzen beteiligt ist (so als Voraussetzung dem Wortlaut des Gesetzes zu entnehmen, vgl. § 13b Abs. 7 Satz 1 und Satz 3 UStG).

Würde dieses Kriterium von der Finanzverwaltung berücksichtigt, ergäben sich für ausländische Grundstücksvermieter, die nicht über eine inländische Betriebsstätte verfügen, aus der Vermietung keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Deutschland. Die Steuerschuld

würde auf die Mieter übergehen, so dass die Abrechnung ohne Umsatzsteuer zu erfolgen hätte (aber mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ oder z.B. „Reverse Charge“). Deutsche Vorsteuer, die im Zusammenhang mit der Vermietung anfällt, müssten die ausländischen Grundstücksvermieter über das Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen.

**Hinweis:** Sollte die deutsche Finanzverwaltung insoweit schlicht unterstellen, dass jedes steuerpflichtig vermietete inländische Grundstück stets auch eine an den Vermietungsumsätzen beteiligte Betriebsstätte des an sich ausländischen Grundstücksvermieters darstellt, wäre dieser Auffassung nunmehr die eingangs zitierte EuGH-Entscheidung entgegenzuhalten.

### 2. Kernelemente der EuGH-Entscheidung „Titanium“ 2.1 Sachverhalt

In dem Urteilsfall ging es um die Titanium Limited mit Sitz und Ansässigkeit in Jersey, die eine in Österreich belegene Immobilie umsatzsteuerpflichtig vermietete. Mit der Verwaltung der Immobilie wurde eine Hausverwaltungsgesellschaft (Dritter) beauftragt, die für die Erledigung eigenes Personal und eigene Räumlichkeiten einsetzte. Die Hausverwaltung erledigte die Vermittlung von Dienstleistern und Lieferanten, die Abrechnung von Mieten sowie die Führung der Geschäftsaufzeichnungen und Vorbereitung der Umsatzsteuer-Meldedaten.

Die Entscheidungsgewalt über die Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen sowie über die weiteren wesentlichen Vorgänge verblieb allerdings bei der Titanium Limited. Für diese Aufgaben setzte die Titanium Limited aber kein eigenes Personal vor Ort in Österreich ein.

Die Titanium Limited ging daher davon aus, dass sie keine Betriebsstätte in Österreich habe und dass folglich die österreichische Steuerschuld auf die Mieter übergegangen war. Anderer Auffassung war das österreichische Finanzamt, das Umsatzsteuer festsetzte.

### 2.2 Vorlage an den EuGH

Dagegen hatte die Titanium Limited geklagt, mit der Folge, dass das Bundesfinanzgericht Österreich dem

EuGH folgende Fragen zur Entscheidung vorlegte:

- » Ist für die Begründung einer festen Niederlassung (bzw. Betriebsstätte) stets das Vorliegen einer personellen wie technischen Ausstattung erforderlich, so dass zwingend eigenes Personal des Unternehmers vor Ort vorhanden sein muss oder
- » ist die steuerpflichtige Vermietung in dem vorliegenden Fall auch ohne personelle Ausstattung als feste Niederlassung (bzw. Betriebsstätte) anzusehen?

### 2.3 Entscheidung

Der EuGH entschied dazu, dass eine Immobilie, bei der es an eigenem Personal fehlt, unter den in diesem Verfahren gegebenen Bedingungen nicht die Kriterien einer festen Niederlassung (bzw. Betriebsstätte) erfüllt.

### 3. Folgen für ausländische Grundstücksvermieter

Es ist zunächst festzustellen, dass der EuGH die (umsatzsteuerliche) Ansässigkeit des Grundstück Vermieters aus Jersey in Österreich (und damit die umsatzsteuerlichen Folgen für den Vermieter und den Mieter in Österreich) ausdrücklich davon abhängig gemacht hat, ob der Vermieter dort über eine an den Vermietungsumsätzen beteiligte Betriebsstätte verfügte.

Zudem stellt der EuGH klar, dass nicht bereits jedes im Inland steuerpflichtig vermietete Grundstück als Betriebsstätte in diesem Sinne zu qualifizieren ist. Eine Betriebsstätte liegt demnach insbesondere dann nicht vor, wenn der Vermieter kein eigenes Personal vor Ort einsetzt, sondern nur einen Dienstleister, der keine ausreichende Entscheidungsgewalt in Bezug auf die Mietverhältnisse hat.

**Hinweis:** Eine Definition für den Begriff „eigenes Personal“ und eine Erläuterung dazu, welcher Umfang an Entscheidungsgewalt des Personals ausreichen würde, um eine Betriebsstätte zu begründen, ist der EuGH leider schuldig geblieben.

Die vorstehend skizzierte Auffassung des EuGH steht eindeutig nicht im Einklang mit der oben erläuterten Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung. Dennoch hat sich die Finanzverwaltung bis heute nicht zu möglichen Konsequenzen aus dieser Rechtsprechung geäußert.

Für ausländische Unternehmer, die inländische Grundstücke steuerpflichtig vermieten, entsteht dadurch erhebliche Rechtsunsicherheit. Es ist aktuell unklar, ob solche Unternehmer überhaupt umsatzsteuerliche Verpflichtungen in Deutschland haben. Rechnen diese Unternehmer die Vermietung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis



ab, könnte es sich um unrechtmäßig berechnete Umsatzsteuer (gem. § 14c UStG) handeln, die der Mieter nicht als Vorsteuer abziehen dürfte.

Unklar ist zudem, ob solche Vermieter die ihnen im Zusammenhang mit der Vermietung entstandene deutsche Vorsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren oder – innerhalb strenger Fristen – im Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen müssen. Im Falle von diesbezüglichen Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung bleibt zu hoffen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für den Vertrauensschutz i.S. des § 176 AO vorliegen oder dass zumindest eine Billigkeitsregelung greift, um Schaden von dem Vermieter und/oder Mieter abzuwenden.

## Fazit

Vor dem Hintergrund dieser aktuell bestehenden Rechtsunsicherheit ist es wünschenswert, dass sich die Finanzverwaltung umgehend dazu äußert, wie sie sich nach diesem klaren EuGH-Urteil zukünftig zu der Frage positioniert, unter welchen Umständen ausländischen Unternehmern, die inländische Grundstücke steuerpflichtig vermieten, umsatzsteuerliche Verpflichtungen in Deutschland entstehen. Ändert die Finanzverwaltung dabei ihre bisherige Auffassung, ist zu hoffen, dass praktikable Übergangsregelungen vorgesehen werden.

# Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung bei dem GrEStG unterliegenden Umsätzen

## Optionsausübung und Auswirkungen des Verzichts

**Gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) fallen, von der Umsatzsteuer befreit. Demzufolge ist auch der Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers aus den damit zusammenhängenden Eingangsumsätzen unzulässig. Durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 Abs. 1 UStG wird der leistende Unternehmer jedoch in die Lage versetzt, den Vorsteuerabzug vornehmen zu können. Zugleich besteht für den Abnehmer grundsätzlich die Möglichkeit, die vom leistenden Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.**

### 1. Allgemeine gesetzliche Vorgaben

Steuerbare Umsätze, die unter das GrEStG fallen, sind gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Das gilt auch dann, wenn eine Grunderwerbsteuerliche Befreiungsvorschrift eingreift. Unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen insbesondere Umsätze mit unbebauten und bebauten Grundstücken, aber auch Bestellungen und Übertragungen von Erbbaurechten sowie die Übertragung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken.

Der Unternehmer kann allerdings gem. § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten (Option), wenn der entsprechende Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Er kann dabei für jede einzelne steuerfreie Leistung gesondert

entscheiden, ob zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden soll (Teiloption). Dies kommt insbesondere bei dem Verkauf von Gebäuden mit unterschiedlichen Nutzungsarten der Gebäudeteile durch den Erwerber in Betracht, beispielsweise wenn dieser ein bebautes Grundstück mit der Absicht erwirbt, das Erdgeschoss steuerpflichtig an einen gewerblichen Mieter, das obere Geschoss jedoch steuerfrei zu Wohnzwecken an Dritte zu vermieten. Die Option kann allerdings für die entsprechenden Gebäudeteile nur zusammen mit dem dazugehörigen Grund und Boden ausgeübt werden.

Für die Ausübung der Option kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger selbst steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze ausführt und deshalb möglicherweise nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Eine Ausnahme besteht bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten. Bei dieser Art von Umsätzen ist zu beachten, dass eine Optionsausübung nur zulässig ist, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

### 2. Frist und Form der Optionsausübung

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann nur in einem gem. § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Kaufvertrag erklärt werden. Ein späterer Verzicht ist unwirksam, selbst wenn dieser ebenfalls notariell beur-

kundet wird. Bei Grundstückslieferungen im Zwangsversteigerungsverfahren ist der Verzicht nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten zulässig.

### 3. Auswirkungen des Verzichts auf die Steuerfreiheit

Durch den Verzicht auf die Steuerfreiheit einer im Inland steuerbaren Grundstückslieferung entsteht deutsche Umsatzsteuer. Da sich der Ort der Leistung nach der Belegenheit des Grundstücks richtet, spielt es keine Rolle, ob der leistende Unternehmer im In- oder Ausland ansässig ist. Wegen § 13b UStG kommt es zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft vom liefernden Unternehmer auf den Leistungsempfänger. Dem Leistungsempfänger obliegt es demnach, die Steuer zu berechnen, einzubehalten, zu erklären und abzuführen. Der liefernde Unternehmer ist lediglich verpflichtet, den Umsatz in seiner Jahresumsatzsteuererklärung anzugeben.

Der Leistungsempfänger hat unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Auch der leistende Unternehmer kann die Vorsteuer in Bezug auf die mit den Grunderwerbsumsätzen in Verbindung stehenden Eingangsumsätze geltend machen, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG gegeben sind.

### 4. Aktuelle Rechtsprechung zum Widerruf der Option

Der Verzicht auf die Steuerfreiheit bei der Lieferung von Grundstücken kann gem. der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht durch einen späteren Widerruf unwirksam gemacht werden, selbst wenn dieser notariell beurkundet wird.

Mit Beschluss vom 2.7.2021 (Az.: XI R 22/19) entschied aber der BFH, dass der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG auch

außerhalb des dem Rechtsgeschäft zugrundeliegenden notariellen Vertrags noch solange möglich sein soll, wie die Steuerfestsetzung des Leistungsempfängers für das Jahr der Leistungserbringung noch durch Einspruch angefochten werden oder aufgrund eines bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung noch ein Antrag auf Änderung gestellt werden kann. Die Bindung an den ursprünglichen notariell zu beurkundenden Vertrag bezieht sich nach Auffassung des Gerichts nur auf den Verzicht auf die Steuerbefreiung, um den Leistungsempfänger vor einer nachträglichen Steuerschuld zu schützen. Ein Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung führe beim Leistungsempfänger allerdings zu einer steuerlichen Entlastung und komme ihm daher gerade zugute.

### 5. Fazit und Empfehlungen

Die Vorschrift des § 9 UStG bietet Unternehmern bei Grundstücksumsätzen bestimmte Gestaltungsmöglichkeiten. Sofern die Umsätze an einen Unternehmer erbracht werden und die Behandlung der Umsätze für den Vorsteuerabzug des Verkäufers von Bedeutung sind, sollte überlegt werden, ob eine Option zur Umsatzsteuerpflicht vorteilhaft wäre. Im Hinblick auf die Zulässigkeit der Option ist zu klären, ob der Käufer das Grundstück für sein Unternehmen erwirbt (und nicht etwa als Privatperson). Bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten ist zusätzlich zu klären, ob der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Durch die Entscheidung des BFH ist der Gestaltungsspielraum für Steuerpflichtige, die ursprünglich auf die Steuerbefreiung für Grundstückslieferungen verzichtet haben, grundsätzlich größer geworden. Ein Widerruf des Verzichts sollte entgegen der bisherigen Auffassung noch solange möglich sein, wie der entsprechende Steuerbescheid änderbar ist.



## Hinweise

Unklar ist allerdings, wie die Finanzverwaltung mit dieser Rechtsprechung umgehen wird. Bisher wendet sie diese noch nicht an. Somit könnte es erforderlich werden, den späteren Widerruf des Verzichts finanzgerichtlich durchzusetzen. Eine nachträgliche Optionsausübung zur Steuerpflicht in einer nachfolgenden Neufassung oder Ergänzung dieses Vertrags bleibt allerdings weiterhin ausgeschlossen.

# Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Immobilien-transaktionen

## Beispielfälle und Empfehlungen zur Vertragsgestaltung

**Grundsätzlich ist die Veräußerung von Immobilien ein steuerbarer, jedoch steuerbefreiter Umsatz, bei dem die Möglichkeit der Option zur Umsatzsteuerpflicht besteht. Eine Veräußerung von Immobilien kann jedoch auch eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) und damit einen nicht steuerbaren Umsatz darstellen. Im Folgenden sollen die Voraussetzungen einer GiG und deren umsatzsteuerliche Rechtsfolgen sowie hilfreiche Empfehlungen in Bezug auf Immobilien-transaktionen dargestellt werden.**

### 1. Gesetzliche Vorgaben

Im Rahmen einer GiG überträgt der Veräußerer die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens an einen anderen Unternehmer (Erwerber) für dessen Unternehmen. Eine GiG liegt gem. § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn folgende Tatbestandsvoraussetzungen kumuliert vorliegen:

- » Übertragung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes im Ganzen (organisatorisch selbstständiger Unternehmensteil), mit der Möglichkeit der Fortführung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten, unternehmerischen Tätigkeit durch den Erwerber. Eine einzelne Immobilie kann bereits (abhängig von der Nutzung) ein Unternehmen darstellen.
- » Der Erwerber ist (bzw. wird durch den Erwerb) Unternehmer und nutzt die erworbene Immobilie im Rahmen seines Unternehmens.
- » Die Übertragung erfolgt entgeltlich oder unentgeltlich (z.B. per vorweggenommener Erbfolge).
- » Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit des Veräußerers durch den Erwerber (Änderung oder Modernisierung des Geschäftsbetriebs möglich, sofortige Auflösung schädlich).

### 2. Beispielfälle zur Abgrenzung von GiG

#### 2.1 Vorliegen einer GiG

**Sachverhalt:** A vermietet eine Geschäftsimmobilie an das Einzelhandelsunternehmen E, das in der Immobilie eine Filiale betreibt. Im Mietvertrag hat A auf die Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungsumsatzes verzichtet. Zwei Jahre nach dem Beginn des Mietverhältnisses verkauft A die Geschäftsimmobilie an die Privatperson B, die bisher keine unternehmerische Tätigkeit nach dem Umsatzsteuerrecht ausgeübt hat. B tritt in den bisherigen Mietvertrag zwischen A und E ein und führt die bisherige Vermietungstätigkeit des A selbst in unveränderter Form fort.

**Lösung:** Das Vermietungsunternehmen des A wird im Ganzen auf den (zukünftigen) Unternehmer E entgeltlich übertragen, der es unverändert fortführt. Es liegt eine GiG vor, da alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

#### 2.2 Nichtvorliegen einer GiG

**Sachverhalt:** Der bisherige Mieter der Geschäftsimmobilie E kauft die Immobilie von A und nutzt sie für eigenbetriebliche Zwecke weiter wie bisher.

**Lösung:** E führt nicht das Vermietungsunternehmen des A fort, sondern nutzt die Immobilie wie bisher für seine eigenen wirtschaftlichen Zwecke. Da der Erwerber E die bisherige unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers A nicht fortführt, liegt keine GiG vor. In der Folge führt A einen steuerbaren Umsatz aus, für welchen unter den übrigen Voraussetzungen eine Option in Frage käme.

#### 2.3 Weitere Beispielfälle

**(1)** Sofern ein Bauträger ein Gebäude erwirbt, saniert, weitgehend vermietet und anschließend veräußert, liegt ebenfalls eine GiG vor, sofern eine nachhaltige Vermietungstätigkeit des Bauträgers bereits bestand (Dauer von mindestens sechs Monaten), die vom Erwerber fortgeführt wird.

**(2)** Sofern ein Erwerber ein verpachtetes Geschäftshaus kauft und nur hinsichtlich eines Teils des Gebäudes in die bestehenden Pachtverträge eintritt, liegt nur für diesen Teil des Grundstücks eine GiG vor.

### 3. Schwierigkeiten bei der Prüfung einer GiG

Sofern eine GiG vorliegt, handelt es sich um einen nicht steuerbaren Umsatz. Der Erwerber tritt dabei hinsichtlich des ursprünglichen Vorsteuerabzugs in Bezug auf Grund und Boden und Gebäude in die „Fußstapfen“ des Veräußerers. Bei einer GiG kann im Gegensatz zu anderen Grundstücksumsätzen wegen der fehlenden Steuerbarkeit nicht zur Steuerpflicht gem. § 9 UStG optiert werden. Aufgrund der relativ vagen Kriterien der GiG ist es oft schwierig

rig, für den Veräußerer und den Erwerber mit hinreichender Sicherheit festzustellen, ob eine GiG vorliegt. Infolgedessen kommt es in der Praxis regelmäßig zu Fehleinschätzungen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags über die entsprechende Immobilie ist daher oft fraglich, ob eine Option zur Steuerpflicht ausgeübt werden sollte oder es sich ohnehin um eine nicht steuerbare GiG handelt.

**Hinweise:** Der wirksame Verzicht auf die Steuerfreiheit per Option kann allerdings nur im notariell zu beurkundenden Grundstückskaufvertrag erklärt werden. Eine nachträgliche Option ist zum Schutze des Käufers nicht mehr möglich, auch wenn sich die ursprüngliche rechtliche Einordnung des Geschäfts als GiG im Nachhinein als fehlerhaft herausstellt.

#### 4. Empfehlungen zur Vertragsgestaltung

Käufer und Verkäufer sollten vor einer Grundstücksübertragung detailliert prüfen (lassen), ob eine GiG vorliegen könnte. Dabei muss insbesondere die aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung beachtet werden.

Der notarielle Übertragungsvertrag über das Grundstück sollte Regelungen zum Interessensausgleich (Steuerklauseln) für den Fall enthalten, dass das Finanzamt später zu einer anderen steuerlichen Beurteilung des Sachverhalts als die beiden Vertragsparteien kommt. Für derartige vertragliche Vereinbarungen existieren Musterformulierungsvorschläge, die an den entsprechenden Sachverhalt ange-

passt werden sollten. Dabei wird entweder grundsätzlich davon ausgegangen, dass eine GiG oder dass keine GiG vorliegt und für den Fall, dass eine spätere Feststellung ergibt, dass die ursprüngliche Einschätzung unzutreffend ist, dem Verkäufer die Option zur Umsatzsteuerfreiheit eingeräumt wird (bzw. eine Rückzahlung der bisher gezahlten Umsatzsteuer an den Käufer vereinbart wird). Gem. der Auffassung der Finanzverwaltung gilt diese vorsorgliche und im Kaufvertrag erklärte Option als mit Vertragsabschluss wirksam, sofern sich die ursprüngliche rechtliche Beurteilung später als unzutreffend herausstellt.

Es sollte ebenfalls vertraglich geregelt werden, dass dem Erwerber durch den Veräußerer sämtliche Informationen hinsichtlich der seit der ursprünglichen Anschaffung geltend gemachten Vorsteuern zur Verfügung gestellt werden. Dies ist insbesondere im Hinblick auf eine etwaige Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG wichtig. Weiterhin ist denkbar, dass der Erwerber als Betriebsübernehmer nach § 75 AO unter bestimmten Umständen für Schulden des Veräußerers haften muss. Dieses Risiko sollte ebenfalls von einer Steuerklausel abgedeckt werden.

Zusätzlich besteht auch die Möglichkeit, im Voraus beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf verbindliche Auskunft hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung der Grundstücksübertragung zu stellen, um Rechtssicherheit zu erlangen. Dieses Verfahren ist allerdings häufig zeit- und kostenintensiv.



## Empfehlungen

Bei der Veräußerung oder dem Erwerb von Immobilien ist es empfehlenswert, im Falle von Zweifeln über das Vorliegen einer GiG Rücksprache mit einem Steuerberater zu halten. Sofern die Voraussetzungen einer GiG gegeben sind, ist eine Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht möglich; es sollte daher für den Fall einer späteren, anderslautenden Beurteilung (z.B. durch die Finanzverwaltung) im notariellen Kaufvertrag vorsorglich eine Option zur Umsatzsteuer vereinbart werden (Umsatzsteuerklausel). Für den umgekehrten Fall, dass wider Erwarten trotz ursprünglich anderer Beurteilung eine GiG vorliegt, ist es ebenfalls ratsam, eine entsprechende Klausel in den Vertrag aufzunehmen. Auch sollten sonstige steuerliche Risiken durch weitere Klauseln abgedeckt werden.

# Impressum

## Ihre Umsatzsteuerexperten von PKF

Felix Dalibor | Braunschweig  
Thorsten Haake | Duisburg  
Marco Herrmann | Köln  
Elisabeth Hülsmann-Marstall | Osnabrück  
Enrico Kiehne | Braunschweig  
Martin Krebs | Stuttgart  
Ralf Lüdeke | Hamburg  
Thomas Niemann | Balingen  
Ulrich Püschel | Berlin  
Saskia Westkamp | Osnabrück

## **PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) einsehbar.