



UMSATZSTEUER BEI IMMOBILIEN

MERKBLATT NR. 1693.3 | 09 | 2022

Inhalt

Vorbemerkung

1. Umsatzsteuer bei Kauf oder Herstellung einer Immobilie

- 1.1 Umsatzsteuerentstehung bei Kauf und Verkauf einer Immobilie
 - 1.1.1 Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung
 - 1.1.2 Verkauf einer Immobilie außerhalb der Geschäftsveräußerung
 - 1.1.3 Entnahme eines Grundstücks
- 1.2 Vorsteuerabzug aus Kauf oder Errichtung eines Grundstücks oder Gebäudes
 - 1.2.1 Zuordnungsentscheidung
 - 1.2.2 Vorsteuerabzug

2. Umsatzsteuer bei Nutzung eines Grundstücks

- 2.1 Eigenunternehmerische Verwendung
- 2.2 Verwendung für Vermietungsleistungen
 - 2.2.1 Steuerbarkeit der Vermietungsleistung
 - 2.2.2 Steuerbefreiung der Vermietungsleistung
 - 2.2.3 Ausnahmen von der Steuerbefreiung der Vermietungsleistungen
 - 2.2.4 Besondere Vertragstypen
 - 2.2.5 Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option)
 - 2.2.6 Besteuerung
 - 2.2.7 Vorsteuerabzug und Vorsteueraufteilung
 - 2.2.8 Vorsteuerberichtigung

VORBEMERKUNG

Die Umsatzsteuer hat in den letzten Jahren auch im Bereich der Immobilienwirtschaft zunehmend an Bedeutung gewonnen. Dabei können sich Probleme in allen Phasen der Nutzung einer Immobilie ergeben: Die Umsatzsteuer kann einen Einfluss auf Kauf oder Herstellung, die Nutzung und Bewirtschaftung, aber auch auf den Verkauf einer Immobilie haben. Dabei kann die richtige umsatzsteuerrechtliche Behandlung entscheidend für den wirtschaftlichen Erfolg einer Immobilieninvestition sein.

1. UMSATZSTEUER BEI KAUF ODER HERSTELLUNG EINER IMMOBILIE

Werden Immobilien übertragen oder errichtet, müssen die an dem Vorgang Beteiligten grundsätzlich prüfen, ob sie als Unternehmer im Rahmen ihres Unternehmens handeln. Unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Behandlung werden Immobilien – mit Ausnahme der ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder der unentgeltlichen Überlassung genutzten Immobilien – regelmäßig unternehmerisch genutzt. Damit muss bei einem Leistungsbezug geprüft werden, ob die Immobilie dem Unterneh-

men zugeordnet werden muss oder ob ein Zuordnungswahlrecht besteht.

1.1 Umsatzsteuerentstehung bei Kauf und Verkauf einer Immobilie

Bei dem Verkauf einer Immobilie muss der Verkäufer mehrere Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts beachten: Der Verkauf kann eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung darstellen, er kann aber auch eine steuerbare und steuerfreie Lieferung sein. In diesem Fall muss der Unternehmer prüfen, ob der Verkauf ggf. durch Verzicht auf die Steuerfreiheit (Option) steuerpflichtig gestaltet werden sollte. Bei der Option ist einerseits zu beachten, dass die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG erfüllt sind, andererseits muss aber auch geprüft werden, ob die Option aus wirtschaftlicher Sicht angezeigt ist.

1.1.1 Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung

Eine **Geschäftsveräußerung** oder **Teilbetriebsveräußerung** liegt nach § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet (oder in eine Gesellschaft eingebracht) wird.

Damit eine solche nicht steuerbare Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung vorliegen kann, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um die **einzigste Immobilie** oder um eine im Rahmen des Unternehmens **gesondert erfasste Immobilie** handeln. Es muss ein „Unternehmen“ vorliegen, das es dem Erwerber ermöglicht, eine unternehmerische Betätigung auszuführen.¹ Regelmäßig liegt dies bei Veräußerung vermieteter Grundstücke vor, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt. Das ist nach der Rechtsprechung des BFH² auch dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat, falls im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegt, das vom Erwerber fortgeführt wird.
- Der **Erwerber muss Unternehmer** sein. Ausreichend ist, wenn der Erwerber spätestens mit dem Erwerb zum Unternehmer

1 BFH, Urteil v. 19.12.2012, XI R 38/10, BStBl II 2013, 1053.

2 BFH, Urteil v. 12.08.2015, XI R 16/14, BFH/NV 2016, 346.

Vorgang	Geschäftsveräußerung	Rechtsfolge
Das Grundstück bildet das gesamte Unternehmen (z. B. Unternehmer besitzt nur ein Mehrfamilienhaus).	Ja, das gesamte Unternehmen wird veräußert.	Verkauf ist nicht steuerbar. Erwerber tritt in die Rechtsposition des Veräußerers ein.
Das verkaufte Grundstück ist eines von mehreren vermieteten Grundstücken.	Ja, in der Regel kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen Teilbetrieb handelt.	Verkauf ist nicht steuerbar. Erwerber tritt in die Rechtsposition des Veräußerers ein.
Das verkaufte Grundstück hat den Charakter von Vorratsvermögen (z. B. unbebautes Grundstück oder Grundstücke von Grundstückshändlern).	Nein, es werden keine wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen.	Der Verkauf ist steuerbar, aber steuerfrei, soweit er unter das GrEStG fällt; eine Option nach § 9 UStG ist zu prüfen.
Das verkaufte Grundstück wurde im Rahmen des Unternehmens genutzt (z. B. ein bisher als Lagerplatz genutztes Grundstück wird verkauft, bei Verlagerung einer Betriebsstätte wird ein Bürogebäude geräumt und leer verkauft).	Nein, es werden bei der Veräußerung des Grundstücks keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mit veräußert.	Der Verkauf ist steuerbar, aber steuerfrei, soweit er unter das GrEStG fällt; eine Option nach § 9 UStG ist zu prüfen.

Tabelle 1

wird. Eine Geschäftsveräußerung kann aber grundsätzlich nicht vorliegen, wenn der Erwerber eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die hoheitlich tätig wird.

- Das Unternehmen oder der Teilbetrieb muss vom Erwerber weitergeführt werden. Allerdings kann sich bei Immobilien die Fortführung des Unternehmens nach der Rechtsprechung des BFH auch auf einzelne Gebäudeteile beziehen.³

Liegt eine Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung vor, ist sie nicht steuerbar, der Erwerber tritt in die Rechtsposition des Veräußerers ein. Insb. führt er auch die bei dem Veräußerer begründeten Vorsteuerberichtigungszeiträume fort. Die Beurteilung kann Tabelle 1 entnommen werden.

1.1.2 Verkauf einer Immobilie außerhalb der Geschäftsveräußerung

Liegen die Voraussetzungen für eine nicht steuerbare Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung nicht vor, ist der Verkauf einer Immobilie – soweit von einem Unternehmer durchgeführt und das Grundstück dem Unternehmen zugeordnet war – eine Lieferung, die am Grundstücksort ausgeführt ist, § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG. Soweit das Grundstück im Inland belegen ist, ist der Verkauf steuerbar, unterliegt aber grundsätzlich der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, da der Vorgang unter das GrEStG fällt.

Der Verkäufer kann aber auf die Steuerbefreiung verzichten (Option), wenn das Grundstück an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen verkauft wird, § 9 Abs. 1 UStG.

	Verkäufer	Käufer
Vollständiger Verzicht auf die Steuerbefreiung	Der Verkäufer hat keine Umsatzsteuer abzuführen, da der Erwerber Steuerschuldner wird. Sofern das Grundstück innerhalb von zehn Jahren seit erstmaliger Verwendung verkauft wird, kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zugunsten des Unternehmers in Betracht kommen, wenn bei Errichtung des Gebäudes nicht der volle Vorsteuerabzug möglich war. ⁴	Der Käufer wird zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Grundstückslieferung. Er kann die Vorsteuer insoweit geltend machen, wie er das Grundstück zu vorsteuerabzugsberechtigenden Umsätzen verwendet.
Kein Verzicht auf die Steuerfreiheit	Der Verkäufer hat keine Umsatzsteuer abzuführen. Soweit das Grundstück innerhalb von zehn Jahren seit erstmaliger Verwendung verkauft wird, kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zulasten des Unternehmers in Betracht kommen, wenn bei Errichtung des Gebäudes ein Vorsteuerabzug möglich war.	Der Käufer schuldet keine Umsatzsteuer, da der Verkauf steuerfrei erfolgte. Eine Vorsteuerabzugsberechtigung für den Käufer ergibt sich nicht.
Teilweiser Verzicht auf die Steuerbefreiung	Der Verkäufer hat keine Umsatzsteuer abzuführen, weil der Erwerber zum Steuerschuldner wird. Da in der Regel nur für die Teile des Gebäudes auf die Steuerfreiheit verzichtet wird, die bei der Anschaffung oder Herstellung zum Vorsteuerabzug berechtigten und die innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums von zehn Jahren verkauft werden, ergibt sich für den Verkäufer keine Vorsteuerberichtigung.	Der Käufer wird zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Grundstückslieferung. Er hat die Umsatzsteuer insoweit abzuführen, wie der Verkäufer auf die Steuerbefreiung verzichtet hat. Der Käufer hat den Vorsteuerabzug für den Teil des Gebäudes, für den der Verkäufer zur Steuerpflicht optiert hat, soweit der Käufer diesen Teil für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG nicht ausschließen.

Tabelle 2

³ BFH, Urteil v. 06.07.2016, XI R 1/15. Bei einem veräußerten Gebäude, das der Erwerber zum Teil selbst weiter nutzte, zum Teil aber die bisherigen Mietverträge fortführte, sah der BFH eine zum Teil nicht steuerbare Geschäftsveräußerung; vgl. Abschn. 1.5 Abs. 2a UStAE.

⁴ Dies gilt analog für größere Instandhaltungsmaßnahmen innerhalb der letzten zehn Jahre.

Die Option muss vom Veräußerer schon im notariellen Kaufvertrag erklärt werden,⁵ bei einer Zwangsversteigerung muss dies bei Aufforderung zur Abgabe eines Gebots erfolgen. Ist vom Verkäufer wirksam auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung verzichtet worden, wird der Käufer zum Steuerschuldner für die Umsatzsteuer, § 13b Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

Bei einem steuerpflichtigen Verkauf eines Grundstücks muss der Unternehmer (Verkäufer) eine **ordnungsgemäße Rechnung** erteilen. Der notarielle Kaufvertrag wird dabei im Regelfall die Funktion der ordnungsgemäßen Rechnung übernehmen können. In dieser Rechnung ist auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinzuweisen („Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“), eine Umsatzsteuer darf allerdings nicht gesondert ausgewiesen werden.

Es ist nicht rechtliche Voraussetzung für die Option, dass der Käufer des Grundstücks die bei ihm entstehende Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Allerdings wird der Käufer regelmäßig nicht bereit sein, einen Kaufvertrag mit Option zur Umsatzsteuer abzuschließen, wenn er nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Allerdings kann der Verkäufer auch nur für abgrenzbare Teile des Gebäudes auf die Steuerfreiheit verzichten.⁶ Die Option muss aber für Grund und Boden und Gebäude einheitlich vorgenommen werden.

Ob der Unternehmer auf die Steuerbefreiung eines Grundstücksverkaufs verzichten sollte, ist regelmäßig davon abhängig, ob sich bei einer steuerfreien Veräußerung des Grundstücks ggf. eine **Vorsteuerberichtigung** nach § 15a UStG zulasten des Unternehmers ergibt, falls der Verkauf innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums erfolgt. Dabei können sich für den Verkäufer und den Käufer verschiedene Möglichkeiten ergeben (vgl. Tabelle 2).

1.1.3 Entnahme eines Grundstücks

War ein Grundstück dem Unternehmen zugeordnet worden und wird es später aus dem Unternehmen **entnommen** (z. B. weil ein ehemals auch für unternehmerische Zwecke genutztes Gebäude nun ausschließlich für private Zwecke verwendet wird), führt dies zu einem steuerbaren Umsatz nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn der Unternehmer bei Leistungsbezug bzw. aus Bestandteilen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war.⁷ Die Entnahme führt aber zu einem steuerfreien Umsatz nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.⁸ Als Folge des steuerfreien Entnahmeverganges kann sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG ergeben, vgl. dazu 2.2.8.

1.2 Vorsteuerabzug aus Kauf oder Errichtung eines Grundstücks oder Gebäudes

Wird ein Grundstück oder Gebäude erworben oder ein Gebäude errichtet, können in den Eingangsleistungen Umsatzsteuerbeträge enthalten sein. Für die Höhe des evtl. vorzunehmenden Vorsteuerabzugs muss der Leistungsempfänger überprüfen, in welchem Umfang die bezogene Leistung dem Unternehmen zugeordnet werden kann und wie er das Objekt für **Ausgangsleistungen** verwenden möchte.

5 BFH, Urteil v. 21.10.2015, XI R 40/13, BStBl II 2017, 852, eine Option in einer notariellen Ergänzungsurkunde reicht nicht aus.

6 Abschn. 9.1 Abs. 6 UStAE.

7 War der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die Entnahme nicht steuerbar.

8 Dies gilt auch, obwohl kein Rechtsträgerwechsel stattfindet und deshalb auch keine Grunderwerbsteuer entsteht.

1.2.1 Zuordnungsentscheidung

Wird ein Grundstück erworben bzw. ein Gebäude errichtet, muss der Erwerber überprüfen, ob er das Grundstück/Gebäude seinem Unternehmen zuordnen muss, nicht zuordnen darf oder ob ein Zuordnungswahlrecht besteht. Grundsätzlich gibt es die folgenden Möglichkeiten:

- Das Grundstück/Gebäude wird vom Käufer oder Bauherrn **ausschließlich für private Zwecke** genutzt (z. B. eigene Wohnzwecke, unentgeltliche Überlassung an Familienangehörige); in diesem Fall kann keine Zuordnung zum Unternehmen erfolgen (**Zuordnungsverbot**).
- Das Grundstück/Gebäude wird **ausschließlich für unternehmerische Zwecke** genutzt; in diesem Fall ist das Grundstück zwingend dem Unternehmen zuzuordnen (**Zuordnungsgebot**). Dabei ist es unerheblich, ob die Nutzung für eigene unternehmerische Zwecke erfolgt oder ob eine steuerpflichtige oder steuerfreie Vermietung erfolgen soll.
- Das Grundstück/Gebäude wird **mind. zu 10 %⁹ unternehmerisch, daneben aber auch für private Zwecke** verwendet; das Grundstück/Gebäude kann dem Unternehmen ganz, gar nicht oder auch nur teilweise zugeordnet werden (**Zuordnungswahlrecht**).
- Das Grundstück/Gebäude wird **für unternehmerische Zwecke, daneben aber auch noch für nichtwirtschaftliche Zwecke** verwendet (z. B. ein Gebäude wird von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sowohl für unternehmerische als auch für hoheitliche Zwecke verwendet); eine Zuordnung zum Unternehmen kann nur insoweit erfolgen, wie die Nutzung für die unternehmerischen Zwecke erfolgen soll (**Aufteilungsgebot**).¹⁰

Bei der Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes muss schon bei jedem einzelnen Leistungsbezug entschieden werden, ob die Leistung dem Unternehmen zugeordnet werden kann oder nicht. Soweit ein **Zuordnungswahlrecht** besteht (nur bei sowohl unternehmerischer als auch privater Nutzung), muss dieses **sofort bei Leistungsbezug** ausgeübt werden. Nur wenn die Leistung dem Unternehmen zugeordnet wurde, kann sich ein Vorsteuerabzug ergeben (materielle Voraussetzung). Wenn die Zuordnungsentscheidung getroffen wurde, muss diese auch **dokumentiert** werden (formelle Voraussetzung). Nach der neuen Rechtsprechung von EuGH¹¹ und BFH¹² muss diese Dokumentation bis zur **gesetzlichen Abgabefrist** für Steuererklärungen (für nicht beratene Unternehmer)¹³ erfolgen, die Dokumentation muss aber innerhalb dieser Frist **nicht gegenüber der Finanzverwaltung** erfolgt sein. So kann sich eine Dokumentation der Zuordnungsentscheidung auch aus Bauplänen, Bauanträgen oder Verträgen ergeben.

9 Die 10 %-Grenze ist unionsrechtlich nur bis zum 31.12.2024 abgesichert.

10 Für Leistungsbezüge seit dem 01.01.2016 gilt auch hier die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Für Leistungsbezüge bis 31.12.2015 war bei nichtwirtschaftlicher Mitbenutzung die 10 %-Grenze unbeachtlich, EuGH, Urteil v. 15.09.2016, C-400/15 – Landkreis Potsdam-Mittelmark, BFH/NV 2016, 1870 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 16.11.2016, XI R 15/13, BFH/NV 2017, 421.

11 EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-45/20 – E und C-46/20 – Z, BFH/NV 2021, 1629.

12 BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 28/21, BFH/NV 2022, 878 und BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 29/21, BFH/NV 2022, 881.

13 Dies ist regelmäßig der 31.07. des Folgejahrs, soweit nicht coronabedingt eine Verschiebung des Termins gesetzlich geregelt ist.

Die Höhe der geltend gemachten Vorsteuerbeträge richtet sich jeweils nach der zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs geplanten Verwendung für unternehmerische Zwecke. Soweit sich im Laufe des Herstellungszeitraums Änderungen in der Höhe der geplanten unternehmerischen Verwendung ergeben, ist von einer **durchschnittlichen Verwendungsabsicht** auszugehen. Soweit die tatsächliche Nutzung dann von dieser durchschnittlichen Verwendungsabsicht abweicht, muss eine **Vorsteuerberichtigung** nach § 15a UStG geprüft werden. Dabei ergeben sich die folgenden Möglichkeiten:

- Ist der Anteil der durchschnittlichen Verwendungsabsicht für unternehmerische Zwecke höher als die tatsächliche unternehmerische Nutzung, ergibt sich eine Vorsteuerberichtigung zulasten des Unternehmers, soweit die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV dem nicht entgegenstehen.
- Ist der Anteil der durchschnittlichen Verwendungsabsicht für unternehmerische Zwecke geringer als die tatsächliche unternehmerische Nutzung, ergibt sich für den Unternehmer keine Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung, soweit der Unternehmer nicht die vollständige Zuordnung des Gebäudes rechtzeitig dokumentiert hat.

BEISPIEL Unternehmer U hat in O1 und O2 ein Gebäude errichtet. In O1 wurden U 300.000 € zzgl. 57.000 € USt und O2 700.000 € zzgl. 133.000 € USt ordnungsgemäß berechnet. Da U in O1 davon ausging, das Gebäude zu 50 % für unternehmerische Zwecke zu verwenden, hat er in der bis zum 31.07.02 abgegebenen Umsatzsteuererklärung O1 (50 % von 57.000 € =) 28.500 € als Vorsteuer geltend gemacht.¹⁴ Wegen einer Planänderung im Jahr O2 geht U nunmehr davon aus, das Gebäude zu 60 % unternehmerisch zu nutzen. U zieht in der bis 31.07.03 abgegebenen Jahreserklärung O2 (60 % von 133.000 € =) 79.800 € als Vorsteuer ab. Damit hat U von den möglichen 190.000 € insg. (28.500 € + 79.800 € =) 108.300 € als Vorsteuer abgezogen; dies entspricht 57 % der gesamten Vorsteuer. Eine über den Vorsteuerabzug hinausgehende Dokumentation der unternehmerischen Nutzung ergibt sich objektiv nicht; damit ist davon auszugehen, dass U das Gebäude zu 57 % dem Unternehmen zugeordnet hat.

Wenn U das Gebäude nach Fertigstellung im Jahr O3 tatsächlich – wie zuletzt angenommen – zu 60 % unternehmerisch nutzt, hat sich zwar die unternehmerische Nutzung des Gebäudes erhöht, da aber nur 57 % als dem Unternehmen zugeordnet gelten, kann sich keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ergeben.

Würde sich bis zum gesetzlichen Abgabetermin der Steuererklärung für O1 objektiv belegbar aus Dokumenten ergeben, dass er das Gebäude in vollem Umfang dem Unternehmen zuordnet, würde sich eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Gunsten ergeben. Allerdings ist bei der Vorsteuerberichtigung zu berücksichtigen, dass der Berichtigungsbetrag mehr als 1.000 € betragen muss, wenn die Verwendungsänderung nicht mind. 10 % beträgt.¹⁵

1.2.2 Vorsteuerabzug

Die **Vorsteuerabzugsberechtigung** aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Herstellung von

- ¹⁴ Wegen § 15 Abs. 1b UStG ist der Vorsteuerabzug auf den Teil des Gebäudes beschränkt, der tatsächlich unternehmerisch genutzt wird.
- ¹⁵ § 44 Abs. 2 UStDV; im vorliegenden Fall würde sich eine Änderung der Verhältnisse um 3 % ergeben. Die Vorsteuerberichtigung würde sich pro Jahr auf (190.000 € x 1/10 x 3 % =) 570 € belaufen, sodass die Berichtigung nicht erfolgen würde.

Immobilien ist von verschiedenen Faktoren abhängig. Neben der Zuordnung zum Unternehmen kommt es entscheidend auf die **geplante Verwendung** des Gebäudes an.

Eine Vorsteuerabzugsberechtigung kann sich nur insoweit ergeben, wie der Leistungsempfänger das Grundstück/Gebäude für unternehmerische, den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Zwecke zu verwenden beabsichtigt. Es ergeben sich hier die folgenden Möglichkeiten:

- Das Grundstück soll **ausschließlich für unternehmerische, den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Zwecke** verwendet werden: Der Unternehmer hat aus allen Anschaffungs- oder Herstellungskosten den vollen Vorsteuerabzug.
- Das Grundstück soll sowohl für **vorsteuerabzugsberechtigende als auch nicht vorsteuerabzugsberechtigende unternehmerische Zwecke** verwendet werden: Der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen (vgl. dazu auch 2.2.7). Dabei ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFH¹⁶ ein **einheitlicher Vorsteueraufteilungsmaßstab** anzuwenden ist. Eine Zuordnung von einzelnen Kosten zu bestimmten Grundstücksteilen kann nicht erfolgen.
- Das Grundstück soll sowohl für **unternehmerische als auch für private Zwecke** verwendet werden. Der Unternehmer hat bzgl. der erhaltenen Leistungen ein **Zuordnungswahlrecht** (vgl. 1.2.1.) Soweit der Unternehmer das Gebäude insg. dem Unternehmen zugeordnet hat, ist der **Vorsteuerabzug** auf den Teil des Grundstücks **beschränkt**, der für unternehmerische Zwecke verwendet werden soll, § 15 Abs. 1b UStG.¹⁷

2. UMSATZSTEUER BEI NUTZUNG EINES GRUNDSTÜCKS

Hat der Unternehmer eine Immobilie **dem Unternehmen zugeordnet**, muss festgestellt werden, welche **Ausgangsleistungen** mit der Immobilie bewirkt werden. Grundsätzlich ergeben sich hier die folgenden Möglichkeiten:

1. Die Immobilie wird für **eigene unternehmerische Zwecke** verwendet (z. B. Produktionsgebäude, Verwaltungsgebäude, Lagergrundstück).
2. Die Immobilie wird für **Vermietungszwecke** verwendet.

Damit eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegt, muss ein „Grundstück“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegen. Der **Grundstücksbegriff** ist ein eigenständiger Begriff des Unionsrechts, er richtet sich nicht nach dem zivilrechtlichen Begriff des Grundstücks. Als Grundstück i. S. d. Unionsrechts ist zu verstehen:¹⁸

- ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann,

¹⁶ BFH, Urteil v. 28.09.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417 sowie BFH, Urteil v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl II 2008, 770. Nach Vorabentscheidungsersuchen im Grundsatz bestätigt vom BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09.

¹⁷ Diese Beschränkung gilt für Grundstücke, die aufgrund eines obligatorischen Kaufvertrags nach dem 31.12.2010 erworben wurden oder aufgrund eines nach dem 31.12.2010 gestellten Bauantrags errichtet wurden, § 27 Abs. 16 UStG.

¹⁸ Vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 2 UStAE.

- jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann,
 - jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie z. B. Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge,
 - Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.
- **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, § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG;
 - die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags, § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. b UStG;
 - die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken, § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. c UStG.

2.1 Eigenunternehmerische Verwendung

Wird die Immobilie für eigene unternehmerische Zwecke verwendet, werden unmittelbar mit dem Grundstück **keine Ausgangsleistungen** erbracht. Die Besteuerung der Ausgangsleistungen hängt von der Art der ausgeführten Leistungen ab.

Der **Vorsteuerabzug** für Eingangsleistungen, die mit dem Grundstück in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist nach den allgemeinen Ausgangsumsätzen des Unternehmens zu beurteilen. Soweit der Unternehmer steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführt, ist auch der Vorsteuerabzug aus den mit dem Objekt zusammenhängenden Eingangsleistungen ausgeschlossen.

2.2 Verwendung für Vermietungsleistungen

Die typische Verwendung bei Immobilien stellt die Vermietung dar; einem Dritten wird die Immobilie ganz oder teilweise auf Zeit zur Nutzung überlassen. Ob eine Vermietung vorliegt, richtet sich dabei nicht nach nationalem Zivilrecht, sondern nach Unionsrecht, Abschn. 4.12.1. Abs. 1 UStAE.

2.2.1 Steuerbarkeit der Vermietungsleistung

Vermietungsleistungen von Grundstücken sind **sonstige Leistungen** nach § 3 Abs. 9 UStG, die grundsätzlich dort ausgeführt sind, wo sich das Grundstück befindet (sog. Belegenheitsort), § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG. Ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht, ist für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nicht von Bedeutung. Liegt das Grundstück, auf das sich die Vermietung bezieht, **im Inland**, handelt es sich bei der Vermietungsleistung um einen im Inland **steuerbaren Umsatz**, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Handelt es sich bei einem vermieteten Grundstück um ein in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union belegenes Grundstück, führt die Leistung dort zu einem steuerbaren Umsatz; wird die Leistung auch steuerpflichtig ausgeführt, ist nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats zu prüfen, wer dort der Steuerschuldner ist.¹⁹ Bezieht sich die Vermietungsleistung auf ein im Drittlandsgebiet belegenes Grundstück, richten sich die Besteuerungsfolgen ausschließlich nach den dort geltenden nationalen Regelungen.

2.2.2 Steuerbefreiung der Vermietungsleistung

Wird ein Grundstück steuerbar vermietet, können sich nach § 4 Nr. 12 UStG **Steuerbefreiungen** ergeben. Von dieser Steuerbefreiung werden die folgenden Umsätze erfasst:

¹⁹ In diesen Fällen ist unionsrechtlich nicht zwingend die Übertragung der Steuerschuldnerschaft geregelt. Es kann – muss aber nicht – die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergehen, Art. 194 MwStSystRL.

Die Steuerbefreiung umfasst nicht nur die Vermietungsleistung als solche, sondern auch alle mit der Vermietung verbundenen **Nebenleistungen** (Betriebskosten, Heizung- und Warmwasserkosten).²⁰ Die Steuerbefreiung kann ebenso die langfristige Vermietung möblierter Objekte erfassen. Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung untrennbar verbunden sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.²¹

Wird der Vermietungsumsatz steuerfrei ausgeführt, hat der Vermieter keinen Vorsteuerabzugsanspruch aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie aus den laufenden Unterhaltungskosten des vermieteten Objekts.

2.2.3 Ausnahmen von der Steuerbefreiung der Vermietungsleistungen

Nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG sind von der **Steuerbefreiung der Vermietungsleistung ausdrücklich ausgenommen**:

- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Eine Beherbergung liegt aber nicht vor, wenn in einem Hotel dem Gast der Raum nur halbstündlich oder stundenweise überlassen wird.²²
- Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
- kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen (bis zu sechs Monaten) und
- Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen (Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören).²³

a) Kurzfristige Vermietung für Beherbergungszwecke
Werden von einem Vermieter **Wohn- oder Schlafräume nur kurzfristig für Beherbergungszwecke** vermietet, erfolgt diese

²⁰ Ob die Nebenkosten grundsätzlich das Schicksal der Hauptleistung teilen, ist nach der Rechtsprechung des EuGH infragezustellen.

Der EuGH (Urteil v. 16.04.2015, C-42/14 – Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, BFH/NV 2015, 941) sieht zumindest bei den Nebenkosten, auf die der Mieter durch sein Verhalten einen unmittelbaren Einfluss hat (z. B. Wasser, Wärme), keine Nebenleistung, sondern eine eigenständige Leistung. Derzeit ist beim BFH (V R 15/21) ein Verfahren zur Beurteilung der Wärmelieferung als Nebenleistung anhängig.

²¹ BFH, Urteil v. 11.11.2015, V R 37/14, BStBl II 2017, 1259 sowie BMF, Schreiben v. 08.12.2017 mit Nichtbeanstandungsregelung für Leistungen vor dem 01.01.2018.

²² BFH, Urteil v. 24.09.2015, V R 30/14, BStBl II 2017, 132 zur Überlassung von Zimmern in einem sog. „Stundenhotel“.

²³ Zum Umfang der Steuerbefreiung bei Betriebsvorrichtungen und dem damit verbundenen Aufteilungsgebot ist ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH unter C-516/21 – X anhängig.

Vermietung grundsätzlich **steuerpflichtig**. Eine kurzfristige Vermietung liegt vor, wenn eine Vermietung nicht länger als sechs Monate²⁴ dauern soll. Entscheidend ist immer die Absicht des Unternehmers, die Räume nicht auf Dauer und damit nicht für einen dauernden Aufenthalt i. S. d. § 8 AO und des § 9 AO zur Verfügung zu stellen. Dabei kommt es nicht auf ein gaststätten-ähnliches Verhältnis an.²⁵

BEISPIELE Opernsänger O mietet in einem Hotel ein Appartement für die Dauer eines Opernengagements von drei Monaten an. Wegen des Erfolgs des Stücks wird das Engagement um weitere vier Monate verlängert. Es handelt sich um eine insg. steuerpflichtige Vermietung durch den Hotelbetreiber, da er diese Räume nur für kurzfristige Beherbergungszwecke zur Verfügung stellt.
Vermieter V vermietet eine Wohnung an eine Privatperson. Da die Wohnung in der Einflugschneise eines Flughafens liegt, kündigt der Mieter die Wohnung innerhalb von vier Wochen nach Einzug und zieht innerhalb der ersten drei Monate nach Mietbeginn wieder aus der Wohnung aus. Obwohl die Vermietung nicht länger als sechs Monate dauerte, war sie als langfristige Vermietung angelegt und ist somit steuerfrei.

Bietet ein Unternehmer dieselben Räume **wahlweise zur lang- oder kurzfristigen Beherbergung** von Fremden an, sind sämtliche Umsätze steuerpflichtig.²⁶ Eine Aufteilung in zum Teil steuerfreie – langfristige – Vermietung und eine zum Teil steuerpflichtige – kurzfristige – Vermietung kann nur dann vorgenommen werden, wenn der Vermieter bestimmte Räume eindeutig und leicht nachprüfbar nicht nur zur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereitgehalten hat.

Eine kurzfristige Vermietung muss durch den Vermieter selbst erfolgen, damit es zu einer steuerpflichtigen Vermietung kommt. Wenn eine langfristige Vermietung an einen anderen Unternehmer erfolgt, der diese Räume kurzfristig für Beherbergungszwecke vermietet, ist diese langfristige Vermietung steuerfrei.

b) Vermietung von Parkplätzen

Eine Vermietung von **Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen**²⁷ kann sich sowohl auf **Grundstücksteile** wie auch auf **Wasserflächen** erstrecken.²⁸ Die bauliche Gestaltung des Parkplatzes ist dabei für die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung ohne Bedeutung.²⁹ Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen erfolgt grundsätzlich im Rahmen einer **steuerpflichtigen Vermietung**, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG. Es kommt dabei nicht auf die Dauer der Vermietung an. Soweit es sich jedoch um eine **Nebenleistung zu einer steuerfreien Hauptleistung** handelt, ist die Nebenleistung „Parkplatzvermietung“ ebenfalls steuerfrei.

24 Die Sechs-Monats-Grenze hat sich in der Rechtsprechung herausgebildet, vgl. auch BFH, Urteil v. 06.08.1998, V R 26/98, BFH/NV 1999, 84. Diese Grenze steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH, Urteil v. 12.02.1998, C-346/95 – Blasi, DStRE 1998, 239.

25 Beschluss des BFH v. 18.01.1973, V B 47/72, BStBl II 1973, 426.

26 Abschn. 4.12.9 Abs. 2 Satz 2 UStAE und BFH, Urteil v. 20.04.1988, X R 5/82, BStBl II 1988, 795.

27 Der Begriff „Fahrzeuge“ umfasst sowohl die Beförderungsmittel wie auch alle Fahrzeuge, bei denen nicht die Beförderung von Gegenständen oder Personen im Vordergrund steht, vgl. auch Abschn. 4.12.2 Abs. 2 UStAE.

28 So auch EuGH, Urteil v. 03.03.2005, C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbadehavn, BFH/NV Beilage 2005, 175.

29 Abschn. 4.12.2 Abs. 1 UStAE.

BEISPIEL Mieter M einer Mietwohnung mietet von seinem Vermieter auch einen Parkplatz an. Die Vermietung des Parkplatzes ist eine steuerfreie Nebenleistung zur Hauptleistung Wohnungsvermietung.

Für eine **steuerfreie Nebenleistung** kommt es nicht darauf an, dass es sich um einen einheitlichen Mietvertrag handelt oder die Vermietung des Parkplatzes gleichzeitig mit der Wohnungsvermietung erfolgte. So kann auch bei einem späteren Abschluss eines solchen Parkplatzmietvertrags eine Nebenleistung vorliegen. Allerdings muss der Mietvertrag über den Parkplatz mit dem Mieter der Wohnung abgeschlossen werden (Personenidentität) und der Parkplatz in räumlicher Nähe zu der Mietwohnung liegen.³⁰

Wenn ein Vermieter nur in geringfügigem Umfang freie Parkplätze an Nichtmieter vermietet, kann für ihn die **Besteuerung als Kleinunternehmer** in Betracht kommen. Voraussetzung ist, dass er mit allen steuerpflichtigen Umsätzen seines gesamten Unternehmens die Umsatzgrenze von 22.000 € nicht nachhaltig übersteigt.

§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks auch dann, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt.³¹

2.2.4 Besondere Vertragstypen

Bei der Vermietung von Grundstücken können sich in Abhängigkeit von den vertraglichen Vereinbarungen Besonderheiten ergeben, die auch einen Einfluss auf die Umsatzsteuer haben. Dazu gehören insb. die sog. gemischten Verträge sowie Verträge besonderer Art.

a) Gemischte Verträge

Ein **gemischter Vertrag**³² liegt vor, wenn ein einheitliches Vertragswerk sowohl Elemente einer steuerfreien Grundstücksvermietung als auch andere – im Regelfall nicht steuerfreie – Leistungselemente enthält, ohne dass eines der Leistungselemente hinter dem anderen Leistungselement eindeutig zurücktritt. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere Leistungen handelt. Liegen mehrere Leistungen vor, muss geprüft werden, ob ein Haupt- und Nebenleistungsverhältnis vorliegt. Liegt nur eine Leistung vor, muss überprüft werden, welche Leistung dem Gesamten das Gepräge gibt. Gibt die Vermietungsleistung der Gesamtleistung das Gepräge, ist die gesamte Leistung steuerfrei.

b) Verträge besonderer Art

Bei **Verträgen besonderer Art** werden neben einer Grundstücksüberlassung auch Leistungen anderer Art erbracht, wobei die anderen Leistungen der einheitlichen Leistung das Gepräge geben, sodass weder insg. noch teilweise eine steuerfreie Grundstücksüberlassung vorliegt.³³ Beispiele für insg. steuerpflichtige Verträge besonderer Art sind:

- Bei Ausstellungen werden Ausstellern Stände überlassen,
- eine Gemeinde überlässt Grundstücksflächen für die Dauer eines Jahrmarkts,

30 Abschn. 4.12.2 Abs. 3 UStAE, bestätigt durch BFH, Urteil v. 10.12.2020, V R 41/19, BFH/NV 2021, 949.

31 BFH, Urteil v. 30.03.2006, V R 52/05, BStBl II 2006, 731.

32 Vgl. dazu auch Abschn. 4.12.5 UStAE.

33 Abschn. 4.12.6 Abs. 1 UStAE.

- ein Hausbesitzer überlässt die Außenwände oder Dachflächen eines Gebäudes zu Reklamezwecken,
- zwischen denselben Beteiligten wird ein Tankstellenagenturvertrag und ein Tankstellenmietvertrag geschlossen.

Bei der **entgeltlichen Nutzung von Sportanlagen** liegt nach der Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH³⁴ im Regelfall – unabhängig von der Art der Sportanlage – eine einheitliche steuerpflichtige sonstige Leistung vor. Eine Ausnahme kann sich nur dann ergeben, wenn eine einheitliche Sportanlage an einen Betreiber verpachtet wird; in diesem Fall ist die Leistung in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen zu unterteilen.³⁵

2.2.5 Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option)

Von zentraler Bedeutung bei der Vermietung von Immobilien ist, ob der Vermieter einen eigentlich steuerfreien Vermietungsumsatz durch Verzicht auf die Steuerbefreiung steuerpflichtig erfassen darf. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung richtet sich nach § 9 UStG.

Ein **Verzicht auf die Steuerbefreiung** ist für den leistenden Unternehmer dann von Vorteil, wenn er die entstehende Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger wirtschaftlich überwälzen kann, da er dann für alle Leistungsbezüge zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist aber nicht nur für den Vermieter sinnvoll, auch der Mieter hat – zumindest wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – wirtschaftliche Vorteile. Da bei einer steuerfreien Vermietung auch die regelmäßig Umsatzsteuerbeträge enthaltenen Nebenkosten auf den Mieter mit ihrem Bruttobetrag umgelegt werden, ist bei steuerfreier Vermietung der Mieter wirtschaftlich mit den auf der Vermieterseite nicht als Vorsteuer abziehbaren Umsatzsteuerbeträgen belastet. Verzichtet der Vermieter auf die Steuerbefreiung, ist er zum Vorsteuerabzug auch für die Umsatzsteuer aus den Bewirtschaftungskosten berechtigt und berechnet dem (vorsteuerabzugsberechtigten) Mieter die Nebenkosten netto zzgl. der darauf entfallenden Umsatzsteuer, die dann der Mieter als Vorsteuer abziehen kann. Im Ergebnis ist der Mieter nur mit den Nettonebenkosten belastet.

a) Voraussetzungen für die Option nach § 9 Abs. 1 UStG
Allgemeine Voraussetzung für den Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietungsleistungen ist, dass der **Mieter ein Unternehmer** ist, der die Vermietungsleistung für sein Unternehmen bezieht. Soweit die Vermietungsleistung für nichtunternehmerische Zwecke bezogen wird, kann ein Verzicht auf die Steuerbefreiung schon grundsätzlich nicht nach § 9 Abs. 1 UStG erfolgen.

BEISPIEL Vermieter V vermietet eine Etage eines Gebäudes an einen Rechtsanwalt, der die eine Hälfte der Einheit für seine unternehmerischen Zwecke nutzt und in der anderen Hälfte der Etage mit seiner Familie wohnt. Der Vermieter kann nach § 9 Abs. 1 UStG nur für den Teil der Etage auf die Steuerbefreiung verzichten, der von dem Rechtsanwalt für seine unternehmerischen Zwecke verwendet wird.

³⁴ Urteil des EuGH v. 18.01.2001, C-150/99 – Stockholm Lindöpark, BFH/NV Beilage 2001, 44 sowie Urteil des BFH v. 31.05.2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658. Die Vermietung von Sportplätzen an Nutzer ist eine insg. steuerpflichtige sonstige Leistung. Eine Aufteilung in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und in eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen erfolgt nicht mehr.

³⁵ Vgl. Abschn. 4.12.11 UStAE.

b) Einschränkungen der Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 2 UStG

Wird eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, kann sich eine **Einschränkung der Optionsmöglichkeit** aus § 9 Abs. 2 UStG ergeben. Diese Einschränkung bei der Option ist nur bei den folgenden Umsätzen zu prüfen:

- **Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten** nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG (soweit die Option ausgeübt wird, ist der Leistungsempfänger zwingend Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG);
- **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG;
- Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. b UStG;
- Bestellung, Übertragung und Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Wird eine in § 9 Abs. 2 UStG aufgeführte Leistung ausgeführt – im Regelfall in der Praxis also eine Vermietungsleistung –, darf der leistende Unternehmer nur dann auf die Steuerbefreiung der Vermietung verzichten, wenn der **Leistungsempfänger** bzgl. dieser ihm gegenüber ausgeführten Leistung **vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist. Ist der Mieter (z. B. wegen von ihm steuerfrei ausgeführter Ausgangsleistungen) nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt, darf der Vermieter nicht auf die Steuerbefreiung verzichten.

Die Finanzverwaltung³⁶ hat allerdings **Vereinfachungsregelungen** vorgegeben, die die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in der Praxis erleichtern sollen. Dabei sind insb. zwei Aussagen hervorzuheben:

- Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei **jedem Grundstücksteil** gesondert zu beurteilen. Der BFH³⁷ hat ausdrücklich bestätigt, dass der Verzicht nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG auch teilweise für einzelne Flächen eines Mietobjekts wirksam sein kann, wenn diese Teilflächen eindeutig bestimmbar sind.

BEISPIEL Vermieter V vermietet an Zahnarzt Z eine Praxis in einem neu errichteten Gebäude. Von den insg. zehn Räumen nutzt Z zwei Räume ausschließlich für die Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen. Die Vermietung ist steuerbar und grundsätzlich steuerbefreit nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. V kann nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten, da Z Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Die Option ist aber insoweit nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen, wie Z die Räume für steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende zahnärztliche Zwecke nutzt. Für die zwei Räume, die Z für die Anfertigung und Wiederherstellung der Zahnprothesen nutzt, ist der Vorsteuerabzug aber nicht ausgeschlossen, sodass V für diese zwei Räume auf die Steuerbefreiung verzichten kann.

- Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück oder die Grundstücksteile nur in **geringem Umfang für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen**, ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung weiterhin zulässig. Eine Nutzung in geringem

³⁶ Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.

³⁷ BFH, Urteil v. 24.04.2014, V R 27/13, BStBl II 2014, 732.

Umfang liegt danach vor, wenn der Mieter die Räume bis zu 5 % für vorsteuerabzugsschädliche Zwecke verwendet.

BEISPIEL Rechtsanwalt R hat in einem Neubau seine Kanzlei eingerichtet. Der Vermieter möchte auf die Steuerbefreiung verzichten. Im Rahmen seiner Rechtsanwaltstätigkeit ist R auch als Berufsbetreuer tätig. Der Umfang der Berufsbetreuungsleistungen macht ca. 4 % (alternativ 8 %) seiner beruflichen Tätigkeit aus. Berufsbetreuungsleistungen sind nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei und schließen den Vorsteuerabzug für den Berufsbetreuer aus. Macht der Anteil der steuerfreien Tätigkeit nur 4 % aus, kann der Vermieter in Anwendung der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung zulässigerweise auf die Steuerfreiheit des Vermietungsumsatzes verzichten. Würde die Tätigkeit des R zu 8 % aus seiner steuerfreien Berufsbetreuertätigkeit bestehen, könnte V nicht auf die Steuerfreiheit der Vermietung verzichten. Eine räumlich abgrenzbare Nutzung wird hier auch nicht unterstellt werden können.

c) Zeitlicher Anwendungsbereich des § 9 Abs. 2 UStG
Die **Einschränkung** für die Option nach § 9 Abs. 2 UStG **gilt aber nicht bei allen Grundstücken**. Da die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG erstmals Mitte der 80er Jahre eingeführt wurde und dann mit Wirkung zum 01.01.1994 zu der heute anwendbaren Regelung verschärft wurde, muss immer geprüft werden, wann das **Gebäude**, auf das sich der Verzicht auf die Steuerbefreiung bezieht, **errichtet worden ist**. Grundsätzlich gilt: Der Verzicht auf die Steuerbefreiung richtet sich danach, wann bei einem Gebäude mit der Errichtung begonnen wurde bzw. wann das Gebäude fertiggestellt wurde. Wann der Unternehmer das Gebäude evtl. erworben hat, wann der Mietvertrag abgeschlossen wurde oder wann die Vermietungsleistung ausgeführt wird, ist hingegen nicht von Bedeutung. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen in Abhängigkeit des Baubeginns ergeben sich aus Tabelle 3.³⁸

Für die Praxis von besonderer Bedeutung ist die Unterscheidung der Gebäude, bei denen mit dem Bau ab dem 11.11.1993 begonnen wurde von den Gebäuden mit Baubeginn vor dem 11.11.1993. Werden **Gebäude oder Gebäudeteile vermietet, bei denen mit dem Bau schon vor dem 11.11.1993 begonnen** wurde (und die auch bis zum 31.12.1997 fertiggestellt wurden) kann auf die Steuerbefreiung des Vermietungsumsatzes auch dann verzichtet werden, wenn der

Mieter nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Einheit, auf die sich die Vermietung bezieht, muss nur an einen Unternehmer für dessen Unternehmen vermietet sein und darf in der tatsächlichen Endnutzung auch nicht Mietwohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienen.

BEISPIEL Immobilienbesitzer I vermietet eine Gewerbeeinheit in einem Altbau (Baujahr 1920) an den Versicherungsvertreter V. Der Mietvertrag wurde im Januar 2022 abgeschlossen. Obwohl V wegen seiner nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfreien Ausgangsumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann I bei der Vermietung der Gewerbeeinheit auf die Steuerfreiheit verzichten, da wegen des Baujahrs des Hauses § 9 Abs. 2 UStG in der Übergangsregelung des § 27 Abs. 2 UStG anzuwenden ist.

In der Praxis wird allerdings diese theoretische Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung wirtschaftlich regelmäßig nicht sinnvoll sein, da der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Mieter kaum eine ihm zusätzlich berechnete Umsatzsteuer zahlen wird, sodass eine Option nur zulasten des Mietertrags möglich wäre – dies wird aber für den Vermieter keine wirtschaftlich sinnvolle Option sein.

d) Ausüben der Option
Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist an **keine bestimmte Form gebunden**.³⁹ Der Unternehmer muss auch nicht gegenüber dem Leistungsempfänger auf die Steuerfreiheit verzichten, es genügt, wenn er den betreffenden Umsatz als steuerpflichtigen Umsatz behandelt. Allerdings ist die Option bei einer Leistung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer in aller Regel nur dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn für die Leistung an den anderen Unternehmer auch die **Umsatzsteuer in der Rechnung** gesondert ausgewiesen wird. Ohne gesonderten Ausweis in der Rechnung oder einem anderen Dokument (z. B. Mietvertrag) eröffnet sich dem Leistungsempfänger grundsätzlich kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Die Option kann **jederzeit für die Zukunft** ausgeübt werden. Rückwirkend kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung so lange ausgeübt werden wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts

Anwendung für folgende Objekte	Rechtsfolgen
Der Baubeginn des Objekts lag vor dem 01.06.1984 und das Objekt wurde (wenn Wohnzwecken dienend) vor dem 01.04.1985 fertiggestellt oder (wenn anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienend) vor dem 01.01.1986 fertiggestellt.	Für diese Objekte gilt grundsätzlich keine Einschränkung bei der Option auf die Umsatzsteuer. Allerdings ist zu beachten, dass hier ggf. ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegen kann.
Der Baubeginn des Objekts lag vor dem 11.11.1993, und die Fertigstellung erfolgte bis zum 31.12.1997 und der Baubeginn für das Objekt erfolgte ab dem 01.06.1984, oder die Fertigstellung war ab dem 01.04.1985 (wenn das Objekt Wohnzwecken dient), oder der Baubeginn für das Objekt erfolgte ab dem 01.06.1984, oder die Fertigstellung war ab dem 01.01.1986 (wenn das Objekt anderen nichtunternehmerischen Zwecken dient).	Eine Option ist nur zulässig, wenn das Grundstück nicht Mietwohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist. Andere nichtunternehmerische Zwecke liegen insb. bei der Vermietung an Hoheitsbetriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts vor.
Der Baubeginn für das Objekt erfolgte ab dem 11.11.1993 oder die Fertigstellung erfolgte nach dem 31.12.1997.	Eine Option auf die Steuerpflicht ist nur zulässig, wenn der Mieter das Grundstück ausschließlich für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Tabelle 3

³⁸ Vgl. § 27 Abs. 2 UStG.

³⁹ Eine Ausnahme besteht lediglich bei Verzicht auf die Steuerbefreiung bei einer Grundstückslieferung nach § 9 Abs. 3 UStG.

der Nachprüfung gem. § 164 AO noch änderbar ist („materielle Bestandskraft“).⁴⁰

Die Ausübung der Option bindet den Unternehmer nicht für die Zukunft, sie kann **jederzeit für die Zukunft wieder zurückgenommen werden**. Gegebenenfalls kann sich dann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zulasten des Unternehmers ergeben.

Ein einmal ausgeübter Verzicht auf die Steuerbefreiung kann unter den oben dargestellten Voraussetzungen auch wieder **rückgängig gemacht** werden. Der Leistungsempfänger muss dieser Rückgängigmachung nicht zustimmen.⁴¹ Allerdings können sich zivilrechtliche Ansprüche des Leistungsempfängers gegenüber dem leistenden Unternehmer ergeben.

Wird eine ausgeübte Option wieder rückgängig gemacht, muss der leistende Unternehmer die in der **Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer berichtigen**, da er sie ansonsten nach § 14c Abs. 1 UStG schuldet. Regelmäßig wird hier zivilrechtlich aber ein Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers auf die an den Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer bestehen. Die ausgewiesene Umsatzsteuer kann nur nach Genehmigung durch das zuständige Finanzamt korrigiert werden, da nach § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG in diesen Fällen die Korrekturvorschriften wie bei einem unberechtigten Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG anzuwenden sind.

2.2.6 Besteuerung

Regelmäßig sind die Vermietungsumsätze steuerfreie Umsätze, sodass keine weiteren Besonderheiten bei der Besteuerung zu beachten sind. Hat der Unternehmer auf die Steuerbefreiung verzichtet oder liegt eine nicht steuerfreie Verwendung (z. B. kurzfristige Vermietung) vor, muss der Unternehmer alles das der Besteuerung unterwerfen, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll, § 10 Abs. 1 UStG.

Ist der **Leistungsempfänger eine nahestehende Person**, muss die sog. **Mindestbemessungsgrundlage** beachtet werden. Danach ist mind. das der Besteuerung zu unterwerfen, was sich bei einer unentgeltlichen Wertabgabe als Besteuerungsgrundlage ergeben hätte, § 10 Abs. 5 UStG. Dies sind die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben sowie die über den zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum verteilten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG. Mittlerweile ist die Mindestbemessungsgrundlage bei dem marktüblichen Entgelt gedeckelt und grundsätzlich nicht anwendbar, wenn der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist und die ausgeführte Leistung später auch nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann.⁴²

Soweit die Vermietung aufgrund einer zulässigen Option steuerpflichtig behandelt wurde, muss die Umsatzsteuer mit dem **Regelsteuersatz** von 19% ermittelt werden. Eine **Ausnahme** besteht lediglich für die **kurzfristige Vermietung von Grundstücken zur Beherbergung von Fremden**. Hier kommt es – aber nur für die Übernachtungsleistung, nicht für Verpflegungsleis-

tungen⁴³ – zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

2.2.7 Vorsteuerabzug und Vorsteueraufteilung

Der Unternehmer ist nur insoweit zum Vorsteuerabzug aus erhaltenen Leistungen berechtigt, wie er das Grundstück für unternehmerische und den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Ausgangsleistungen verwendet.

Grundsätzlich muss für den **Vorsteuerabzug** unterschieden werden, um welche Art Kosten es sich handelt:

- **Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Soweit das Gebäude nicht in vollem Umfang für den Vorsteuerabzug berechtigte Leistungen verwendet werden soll, müssen die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten nach einem einheitlichen Aufteilungsmaßstab aufgeteilt werden.⁴⁴
- **Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** stellen ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar.⁴⁵ Der Vorsteuerabzug richtet sich ausschließlich nach der Verwendungszweck dieses durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geschaffenen Objekts.
- **Instandhaltungskosten und laufende Bewirtschaftungskosten:** Hier gilt der Grundsatz „Zuordnung geht vor Aufteilung“. Lässt sich die bezogene Leistung einem bestimmten Ausgangsumsatz zuordnen (z. B. einer bestimmten Vermietungseinheit), bestimmt sich der Vorsteuerabzug danach, ob dieser Umsatz den Vorsteuerabzug zulässt oder nicht. Nur die nicht einem bestimmten Ausgangsumsatz zuzuordnenden Eingangsleistungen müssen aufgeteilt werden.

Hat der Unternehmer eine **Vorsteueraufteilung** vorzunehmen, stellt sich die Frage, nach welchen Grundsätzen diese Aufteilung erfolgt. Nach § 15 Abs. 4 UStG hat die Vorsteueraufteilung nach einem **wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab** zu erfolgen, hilfsweise im Rahmen einer sachgerechten Schätzung. Eine Aufteilung nach Ausgangsumsätzen kann nur dann in Betracht kommen, wenn kein anderer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist. Da die Vorsteueraufteilung nach einem Umsatzschlüssel für die Unternehmer regelmäßig zu wirtschaftlichen Vorteilen führt, war lange umstritten, ob die nationale Regelung unionsrechtlich haltbar ist. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH⁴⁶ hat der BFH⁴⁷ zwar den Flächenschlüssel als den grundlegenden Aufteilungsmaßstab bestätigt. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.⁴⁸

⁴⁰ BFH, Urteil v. 19.12.2013, V R 6/12, BStBl II 2017, 841. Die Finanzverwaltung hat sich dem mittlerweile angeschlossen, BMF, Schreiben v. 02.08.2017, BStBl I 2017, 1240.

⁴¹ BFH, Urteil v. 25.02.1993, V R 78/88, BStBl II 1993, 777.

⁴² BFH, Urteil v. 05.06.2014, XI R 44/12, BStBl II 2016, 187 sowie Abschn. 10.7 Abs. 6 UStAE.

⁴³ BFH, Urteil v. 24.04.2013, XI R 3/11, BFH/NV 2014, 110, allerdings ist derzeit strittig, inwieweit dieses sog. Aufteilungsgebot unionsrechtlich haltbar ist. Vgl. dazu auch BFH, Beschluss v. 07.03.2022, XI B 2/21 (AdV), BFH/NV 2022, 789.

⁴⁴ Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE. Im Wesentlichen bestätigt durch BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654.

⁴⁵ EuGH, Urteil v. 19.07.2012, C-334/10 – X, BFH/NV 2012, 1563 sowie auch Abschn. 15.2c Abs. 9 Nr. 2 UStAE.

⁴⁶ EuGH, Urteil v. 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, DStR 2012, 2731.

⁴⁷ BFH, Urteil v. 22.08.2013, V R 19/09, BFH/NV 2014, 278.

⁴⁸ BFH, Urteil v. 07.05.2014, V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177 und v. 03.07.2014, V R 2/10, BFH/NV 2014, 1699. Nach weiterem Urteil des EuGH v. 09.06.2016, C-332/14 – Grundstücksgemeinschaft Rey GbR, BFH/NV 2016, 1245 im Wesentlichen bestätigt durch BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654.

2.2.8 Vorsteuerberichtigung⁴⁹

Wird ein Grundstück innerhalb des für Grundstücke maßgeblichen **zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraums**⁵⁰ anders für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs geplant gewesen war, ergibt sich die Verpflichtung für eine Vorsteuerberichtigung. Dabei ergeben sich bei Grundstücken insb. die folgenden Möglichkeiten:

- Das Grundstück wird innerhalb des Berichtigungszeitraums **anders für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet**, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war, § 15a Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 UStG. In diesem Fall muss „pro rata temporis“ eine Berichtigung für diesen Zeitabschnitt (Kalenderjahr) vorgenommen werden.

BEISPIEL Vermieter V hatte 01 ein Gebäude errichtet, das er vollständig für steuerpflichtige (gewerbliche) Zwecke vermieten wollte. Den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten nahm er vollständig i. H. v. 950.000 € vor. Aufgrund eines Mieterwechsels konnte er im Jahr 04 nur noch für 80 % der Fläche auf die Steuerbefreiung verzichten. V muss für 04 eine Vorsteuerberichtigung vornehmen. Von dem gesamten Vorsteuerabzug von 950.000 € entfällt auf 04 ein Anteil von 1/10 (95.000 €). Da sich die Verwendung um ./. 20 % (von geplanten 100 % auf tatsächliche 80 %) geändert hat, muss V eine Vorsteuerberichtigung i. H. v. (95.000 € x 20 % =) 19.000 € zu seinen Lasten vornehmen.

- Das Grundstück wird **innerhalb des Berichtigungszeitraums aus dem Unternehmen entnommen oder veräußert**. Wenn die Entnahme oder die Veräußerung anders zu beurteilen ist als die ursprüngliche Verwendungsabsicht, ergibt sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG. Die Vorsteuerberichtigung ist in diesem Fall für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen.

BEISPIEL Rechtsanwalt R hatte Anfang Januar 01 ein Gebäude fertiggestellt, in dem er sowohl mit seiner Familie wohnte als auch seine Rechtsanwaltspraxis unterhielt. Er hatte das Gebäude nur insoweit dem Unternehmen zugeordnet, wie er es für seine unternehmerischen Zwecke nutzen wollte. Aus der Herstellung hatte R 190.000 € Vorsteuer abgezogen. Ende Dezember 04 zieht er mit seiner Kanzlei in andere Räume um und nutzt das Haus ausschließlich für seine privaten Wohnzwecke. R entnimmt das Grundstück steuerbar,⁵¹ aber steuerfrei⁵² aus dem Unternehmen. Wegen der steuerfreien Entnahme muss R eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Lasten vornehmen, § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG. Ab dem Zeitpunkt der Entnahme gilt das Gebäude so als verwendet, wie die Entnahme stattgefunden hat. Da von dem insg. zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum insg. vier Jahre vergangen sind, muss R sofort (Dezember 04) 60 % des damals geltend gemachten Vorsteuerabzugs berichtigen (114.000 €).

- An einem Gebäude sind **größere Instandsetzungsmaßnahmen** ausgeführt worden.⁵³ Das Gebäude wird innerhalb des zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraums anders für den Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke verwendet, als dies bei Bezug der Instandsetzungsleistung geplant war. Der Unternehmer hat „pro rata temporis“ eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, § 15a Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 UStG.

BEISPIEL Immobilienbesitzer I hat ein gemischt genutztes Grundstück seit Jahren in seinem Besitz. Anfang Mai 01 lässt er das Dach des Hauses neu für 50.000 € zzgl. 9.500 € USt eindecken. Da I die Immobilie zum Zeitpunkt der Dachendeckung zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Umsätze verwendet, zieht er 4.750 € als Vorsteuer ab. Zum 01.01.02 kann I eine Gewerbeeinheit des Gebäudes nur noch steuerfrei vermieten, sodass sich der Umfang der steuerpflichtigen Umsätze auf 25 % reduziert. Da sich jetzt die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug, die bei Ausführung der Dacharbeiten vorlagen, geändert haben, muss I eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG durchführen. Da die Reparaturmaßnahmen an einem Wirtschaftsgut ausgeführt wurden, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, und es sich um eine Immobilie handelt, ergibt sich ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum für die Reparaturleistung, der von (Anfang) Mai 01 bis 30.04.11 läuft. Die Berichtigung ist „pro rata temporis“ durchzuführen, sodass sich für 02 ein Berichtigungsbetrag i. H. v. 237,50 € ergibt (Verteilung der 9.500 € auf den zehnjährigen Berichtigungszeitraum = 950 € pro Jahr/Verwendungsänderung von 50 % auf 25 % = ./. 25 %). Da der Berichtigungsbetrag nicht 6.000 € übersteigt, ist die Berichtigung in der Jahressteuererklärung 02 durchzuführen; § 44 Abs. 3 UStDV.

⁴⁹ Vgl. dazu auch ausführlich das DWS-Merkblatt Nr. 1658 „Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung“.

⁵⁰ § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG.

⁵¹ § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG

⁵² § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

⁵³ Damit es überhaupt zu einem Berichtigungsobjekt kommt, muss die gesamte angefallene Umsatzsteuer mehr als 1.000 € betragen haben, § 44 Abs. 1 UStDV.