



# **Spezialwissen Umsatzsteuer – Immobilien**

Von

**Dipl.-Finanzwirt Ralf Sikorski**

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

<https://ESV.info/978-3-503-21247-7>

**Zitiervorschlag:**

Sikorski, Spezialwissen Umsatzsteuer – Immobilien

ISBN 978-3-503-21247-7 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-21248-4 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: docupoint, Barleben

## Vorwort

Solange es Menschen gibt, die glauben, das Steuerrecht sei ein Geschenk des Gesetzgebers an die Wissenschaft, wird der Wunsch nach einem einfachen Steuerrecht unerfüllt bleiben.

Das Steuerrecht kommt nicht zur Ruhe, und gerade das Umsatzsteuerrecht bleibt eine ständige Herausforderung für den Unternehmer sowie ein permanentes Haftungsrisiko für den steuerberatenden Beruf. Der Gesetzgeber wird nicht müde, aktuelle umsatzsteuerliche Beratungsfelder zu eröffnen, die von der Finanzverwaltung mit einer Flut von Verwaltungsanweisungen begleitet werden und infolgedessen auch die Finanzgerichtsbarkeit intensiv beschäftigen. Entsprechende Urteile führen wiederum zu Aktivitäten des Gesetzgebers oder der Finanzverwaltung. So nährt sich das System selbst. Darüber hinaus stellt seit Jahren der EuGH immer wieder eine in Deutschland seit Jahrzehnten gewachsene Rechtskultur mit vielen Grundsatzentscheidungen in Frage. Und so ist eine an sich systematische Rechtsmaterie aufgrund ihrer Schnelligkeit für den Praktiker kaum noch nachvollziehbar, geschweige denn beherrschbar.

Kein Wunder, dass das Umsatzsteuerrecht in seiner Komplexität schon auf dem Weg in einen finanzwirtschaftlichen Beruf eine große Prüfungshürde darstellt, nachzufragen bei Generationen von Prüfungskandidaten.

Die vor über hundert Jahren eingeführte Umsatzsteuer mit einem einfachen Grundprinzip wurde seinerzeit als „Buchhaltersteuer“ mit geringen Anforderungen diffamiert, war aber auch ohne abgeschlossenes Hochschulstudium für einen Praktiker zu handhaben. Diese Einschätzung gehört mittlerweile der Vergangenheit an, denn kaum ein Rechtsgebiet hat in den letzten Jahren derart an Komplexität und Bedeutung gewonnen. Die Umsatzsteuer hat sich zu einem komplizierten Gebilde aus nationalem Umsatzsteuerrecht und EU-Recht entwickelt, überwuchert mit Ausnahmeregelungen und unsystematischen Bestimmungen, flankiert durch eine sehr stark pro-fiskalische Sichtweise der Verwaltung und schwer nachzuvollziehende Entscheidungen des EuGHs, eingebettet in eine befremdliche Begriffswelt von Anwendungsvorrang und richtlinienkonformer Auslegung.

Das vorliegende Werk „Umsatzsteuer Spezialwissen – Immobilien“ will diesen besonderen Themenkomplex aus dem Umsatzsteuerrecht systematisch beleuchten. Denn ein Hausbesitzer, der Wohnungen oder Betriebsgebäude vermietet, mag kein Gewerbetreibender im Sinne des Einkommensteuer- oder Gewerbesteuerrechts sein, er ist aber durch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts – mit all seinen Problemfeldern.

Fragen rund um die Immobilie im Umsatzsteuerrecht sind ein Dauerbrenner im Kanzleialltag eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts mit entsprechend

großem Beratungsbedarf. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Immobilien bieten dem Unternehmer viele Gestaltungsmöglichkeiten. Gestaltungen bergen aber nicht nur Chancen, sondern auch Risiken. Sie sollten daher dem Fachmann überlassen und auch von diesem wohlgedacht sein – auch, weil häufig ganz andere Gestaltungsinteressen und Überlegungen im Vordergrund stehen als umsatzsteuerliche Überlegungen. So spielt die Gestaltung von zivilrechtlichen Verträgen wie beispielsweise die Vermögensnachfolge, die Betriebsübertragung oder die Versorgung von Angehörigen gerade im Bereich von Immobilien eine wesentliche Rolle, ebenso die Nutzung von Spielräumen bei der Schenkungsteuer. Aber auch umsatzsteuerlich ist es wegen der hohen Investitionskosten regelmäßig wirtschaftlich interessant, zu gestalten und beispielsweise auf Steuerbefreiungen zu verzichten, da der Berichtigungsspielraum für die Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzugs gerade aus Herstellungskosten vom Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen mit zehn Jahren verglichen mit der tatsächlichen Nutzungsdauer einer Immobilie recht überschaubar gehalten ist und folglich Begehrlichkeiten weckt.

Bei allen Gestaltungen, gleich welche Ursache sie haben, müssen die umsatzsteuerlichen Konsequenzen stets wohl durchdacht werden, da es sich immer um hohe Beträge handelt und der steuerliche Schaden bei fehlerhafter Gestaltung oder Einschätzung mitunter gewaltig sein kann.

Es beginnt bei der Frage, ob der Eigentümer einer Immobilie der Regelbesteuerung unterliegt oder vielleicht Kleinunternehmer ist. Wo liegen die Vorteile, wo die Nachteile, falls der Unternehmer auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet? Wer ist eigentlich Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne bei Personenzusammenschlüssen – eine Frage, deren fehlerhafte Beantwortung gerade bei der Gestaltung zwischen Ehegatten großes Risikopotential nach sich zieht. Wie müssen die entsprechenden Eingangsrechnungen gerade bei Personenzusammenschlüssen als Unternehmer adressiert sein, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen?

Ist eine Grundstücksveräußerung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, eine steuerfreie Lieferung oder ein steuerpflichtiger Geschäftsvorfall? Welche Klauseln in einem Grundstücksübertragungsvertrag sind sinnvoll und vor allem wirksam, falls die Finanzverwaltung die umsatzsteuerliche Einschätzung des Unternehmens oder seines steuerlichen Beraters zur Beurteilung des Vorgangs später insbesondere im Rahmen einer Außenprüfung nicht teilt? Welche Klauseln kann man in zivilrechtlichen Verträgen festlegen, um Rechtssicherheit für beide Vertragsparteien herbeizuführen, insbesondere im Hinblick auf mögliche nachträgliche zivilrechtliche Preiserhöhungen oder zur Umgehung von Korrekturbeträgen im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach §15a UStG?

Sind Vermietungsumsätze ganz oder teilweise von der Umsatzsteuer befreit? Kann man ganz oder teilweise auf die Steuerbefreiung verzichten, unter welchen Voraussetzungen? Wie kann ich den Vorsteuerabzug bei Immobilien opti-

mieren? Wann und in welcher Höhe kann die Vorsteuer geltend gemacht werden, sei es aus laufenden Kosten oder aus den Herstellungskosten? Ein häufiger Streitpunkt in der Praxis ist auch die Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei der Herstellung von Gebäuden.

Von besonderer Brisanz in der Praxis ist der Übergang der Steuerschuldnerschaft an den Leistungsempfänger, nicht nur bei Bauleistungen. Die Regelung sorgt immer wieder für Irritationen und Nachfragen.

Dieser Band soll insbesondere dem Praktiker helfen, seine grundsätzlich vorhandenen Kenntnisse aufzufrischen, wieder zu ordnen und auf diesen besonderen Themenkomplex zu konzentrieren. Klar strukturiert anhand der gesetzlichen Vorschriften und nach der jeweiligen Beratungssituation und mit zahlreichen Beispielen aus der Praxis versehen ist es Ziel des Werkes, grundsätzlich vorhandene „BASICS“ zu diesem Themenbereich wieder ins Gedächtnis zurückzurufen. Es eignet sich deshalb auch hervorragend für die Wiederholung dieser Themengebiete zur Prüfungsvorbereitung.

Die ergangene Rechtsprechung und der sehr umfangreiche Umsatzsteuer-Anwendungserlass wurden eingearbeitet und Hinweise darauf zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes jeweils als Fußnoten dargestellt.

Bei aller Sorgfalt, die ich bei der Verfassung des Werks verwandt habe, kann aufgrund der Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten keine Gewähr übernommen werden. Und gerade wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten ist eine konkrete Rechtsberatung im Einzelfall nicht zu ersetzen.

Gestalten Sie ruhig – aber richtig und besonnen. Unser ehemaligen Bundeskanzler Helmut Schmidt hat einmal gesagt: „Wer die Pflicht hat, Steuern zu zahlen, hat auch das Recht, Steuern zu sparen.“ Oder halten Sie es lieber mit dem deutschen Baron Amschel Meyer Rothschild: „Die Unkenntnis der Steuergesetze befreit nicht von der Pflicht zum Zahlenmüssen. Die Kenntnis aber häufig schon.“

Aber erkennen Sie auch die Grenzen von Gestaltungsmöglichkeiten, um Schaden von sich oder Ihren Mandanten abzuhalten. „Nicht umsonst führen die Staaten mit Vorliebe ein Raubtier im Wappen“ (Carl Spitteler, Schweizer Schriftsteller).

Dorsten, im Januar 2023

Ralf Sikorski

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	5
<b>A. Der Immobilienbesitzer als Unternehmer</b> .....	15
I. Wesen und Bedeutung der Umsatzsteuer .....	15
1. Finanzwirtschaftliche Betrachtung .....	15
2. Die Umsatzsteuer als Objektsteuer .....	15
3. Das System der Umsatzsteuer .....	16
4. Das Besteuerungsverfahren .....	18
II. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff .....	20
1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs .....	20
2. Unternehmereigenschaft .....	21
3. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft .....	28
4. Rahmen des Unternehmens .....	30
III. Besteuerung der Kleinunternehmer .....	39
1. Überblick .....	39
2. Voraussetzungen .....	40
3. Rechtsfolgen .....	43
4. Option zur Regelbesteuerung .....	44
<b>B. Der Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerrecht</b> .....	47
I. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug .....	47
1. Überblick .....	47
2. Abzug der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern .....	49
3. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer .....	60
4. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung .....	60
5. Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen .....	61
II. Einschränkung des Vorsteuerabzugs .....	61
1. Allgemeines .....	61
2. Geschenke .....	61
3. Bewirtungskosten .....	62
4. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte .....	62
5. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer .....	63
6. Teilunternehmerisch genutzte Gebäude .....	63
7. Liebhaberei .....	63
III. Ausschluss vom Vorsteuerabzug .....	64
1. Ausführung steuerfreier Umsätze .....	64
2. Zuordnung von Vorsteuerbeträgen .....	66
IV. Aufteilung von Vorsteuerbeträgen .....	70
1. Allgemeines .....	70

2. Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Grundstücken .....	71
V. Zeitpunkt der Zuordnung von Vorsteuerbeträgen oder der Vorsteueraufteilung .....	76
<b>C. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken .....</b>	<b>79</b>
I. Steuerbare Umsätze .....	79
II. Steuerbefreiung für Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken .....	81
1. Überblick über das System der Steuerbefreiungen .....	81
2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung .....	83
3. Besondere Verträge .....	91
III. Ausnahmen von der Steuerbefreiung .....	104
1. Überblick .....	104
2. Beherbergung von Fremden .....	104
3. Campingplätze .....	108
4. Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen .....	109
5. Betriebsvorrichtungen .....	111
IV. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietungsumsätzen .....	112
1. Sinn und Zweck der Regelung .....	112
2. Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiung .....	114
3. Prinzip der Einzeloption .....	117
4. Einschränkung der Optionsmöglichkeiten .....	119
V. Steuersatz und Bemessungsgrundlage bei steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen .....	129
1. Regelsteuersatz .....	129
2. Ermäßigter Steuersatz bei Beherbergungsumsätzen .....	130
3. Bemessungsgrundlage .....	133
VI. Rechnungserteilung bei Vermietungsumsätzen .....	134
1. Berechtigung und Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen .....	134
2. Angaben in der Rechnung .....	135
3. Rechnungserteilung bei Dauerschuldverhältnissen .....	135
4. Rechnungsvereinfachung für die Beherbergungsbranche .....	137
<b>D. Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken .....</b>	<b>139</b>
I. Allgemeines .....	139
1. Stellung der Veräußerung einer Immobilie im System der Umsatzsteuer .....	139
2. Der Grundstücksbegriff .....	140
II. Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen .....	144
1. Problemstellung .....	144
2. Begriff und Rechtsfolgen einer Geschäftsveräußerung .....	145
3. Geschäftsveräußerung bei nur einem Grundstück .....	151



4. Geschäftsveräußerung bei Zurückhaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	156
5. Einbringungen .....	161
III. Grundstücksübertragung als steuerfreie oder steuerpflichtige Lieferung .....	163
1. Grundstücksübertragung als steuerfreie Lieferung .....	163
2. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksübertragungen .....	164
3. Entnahme von Grundstücken .....	168
IV. Zivilrechtliche Überlegungen .....	170
V. Probleme der Rechnungserteilung .....	171
1. Allgemeines .....	171
2. Fehlerhafte Annahme einer steuerpflichtigen Lieferung .....	172
3. Fehlerhafte Annahme einer Geschäftsveräußerung .....	174
VI. Teilunternehmerisch genutzte Grundstücke .....	175
<b>E. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund geänderter Verhältnisse .....</b>	<b>179</b>
I. Überblick .....	179
1. Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs .....	179
2. Berichtigungsobjekte i. S. d. § 15a UStG .....	179
3. Keine Vorsteuerberichtigung ohne grundsätzlichen Vorsteuerabzug .....	181
II. Änderung der Verhältnisse .....	182
1. Begriff und Überblick .....	182
2. Änderung der tatsächlichen Verwendung .....	184
3. Leerstehende Gebäude .....	186
4. Wechsel der Besteuerungsform .....	186
5. Geänderte Rechtsauffassung .....	188
6. Geschäftsveräußerung .....	190
7. Veräußerung oder Entnahme .....	191
III. Durchführung der Vorsteuerkorrektur .....	194
1. Ursprünglicher Vorsteuerabzug .....	194
2. Berichtigungszeitraum .....	195
3. Verfahrensweise bei der Vorsteuerberichtigung .....	197
4. Die einzelnen Berichtigungsobjekte .....	203
IV. Vereinfachungsregelungen .....	210
V. Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden .....	213
1. Begriff .....	213
2. Umsätze an den Besteller .....	213
3. Weiterlieferung durch den Besteller .....	214
4. Vorsteuerabzug .....	215
VI. Sonderfälle .....	217
VII. Besondere Aufzeichnungspflichten .....	219

<b>F. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft</b> .....	221
I. Sinn und Zweck des Reverse-Charge-Verfahrens .....	221
1. Europäisches Recht .....	221
2. Umsetzung der europäischen Vorgabe in Deutschland .....	221
3. Vorsteuerabzug beim Übergang der Steuerschuldnerschaft ....	222
II. Überblick über die Eingangsleistungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens im Inland .....	222
1. Aufbau des Gesetzes .....	222
2. Dienstleistungen eines Unternehmers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach dem Empfängersitzprinzip .....	223
3. Andere Leistungen .....	224
4. Gemeinsame Anwendungsregelungen .....	226
III. Übergang der Steuerschuldnerschaft bei grenzüberschreitenden Leistungen .....	228
1. Dienstleistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers im Inland .....	228
2. Andere Dienstleistungen oder Werklieferungen eines ausländischen Unternehmers im Inland .....	229
3. Ausländischer Unternehmer .....	230
4. Leistungsempfänger .....	232
IV. Die weiteren Anwendungsfälle des Übergangs der Steuer- schuldnerschaft .....	233
1. Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände .....	233
2. Grundstückslieferungen .....	233
3. Bauleistungen .....	234
4. Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte .....	248
5. Übertragung von Treibhausgas-Emissionen .....	250
6. Lieferungen von Industrieschrott und sonstigen Abfallstoffen .....	250
7. Reinigen von Gebäuden .....	251
8. Lieferung von Gold mit einem Feingoldgehalt von mindestens 325 Tausendstel .....	252
9. Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern, Spielekonsolen und integrierten Schaltkreisen .....	253
10. Lieferung von Edelmetallen, unedlen Metallen und Cermets .....	254
11. Telekommunikationsdienstleistungen .....	254
V. Gesetzliche Vereinfachungsregelung .....	255
VI. Vorrang der Differenzbesteuerung .....	256
VII. Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft des Leistungs- empfängers .....	257
VIII. Rechtsfolgen für die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien .....	258
1. Rechtsfolgen für den leistenden Unternehmer .....	258
2. Rechtsfolgen für den Leistungsempfänger .....	259

IX. Leistungen inländischer Unternehmer in den übrigen Mitgliedstaaten .....	264
1. Allgemeines .....	264
2. Zwingender Übergang der Steuerschuldnerschaft .....	265
3. Optionaler Übergang der Steuerschuldnerschaft .....	266
4. Mögliche Registrierung im übrigen Gemeinschaftsgebiet .....	268