

STEUERRECHT UND
STEUERBERATUNG



Meyer/Ball

Umsatzsteuer und Immobilien

Gesamtdarstellung mit zahlreichen praktischen
Beispielen, Checklisten und Gestaltungsempfehlungen

3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 45

Umsatzsteuer und Immobilien

Gesamtdarstellung mit zahlreichen praktischen Beispielen,
Checklisten und Gestaltungsempfehlungen

Von

Dipl.-Finw. Bernd Meyer

Steuerberater,

Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

und

Dipl.-Kfm. Jochen Ball

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,

Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

unter Mitarbeit von

Dipl.-Ök. Brigitte Batke-Spitzer M.A.

Rechtsanwältin

3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter
ESV.info/978 3 503 15788 5

1. Auflage 2008
2. Auflage 2011
3. Auflage 2014

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15787 7

eBook: ISBN 978 3 503 15788 4

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Vorwort zur 3. Auflage

Seit dem Erscheinen der 2. Auflage vor rund drei Jahren sind die umsatzsteuerlichen Fragestellungen rund um die Immobilie nicht zur Ruhe gekommen, im Grunde erwartungsgemäß. Im Mittelpunkt steht unverändert die gemischt-genutzte Immobilie mit teilweise nichtunternehmerischen Nutzungsanteilen. Hier ist der Unternehmer zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Nachteile wie bisher gefordert, insbesondere im Falle der Anschaffung bzw. Herstellung rechtzeitig zu entscheiden, ob er die Immobilie vollständig, teilweise oder überhaupt nicht seinem Unternehmen zuordnen will. Die Spielregeln dazu hat die Finanzverwaltung in einem umfangreichen BMF-Schreiben vom 2.1.2014 zusammengefasst mit eingehender Darstellung der vielfältigen Zuordnungssituationen. Warum die vollumfängliche Zuordnung der Immobilie zum Unternehmensvermögen nicht als Grundfall unterstellt wird, ist unerklärlich und lässt die Rettung des Vorsteuerabzugs als Belohnung intellektueller Höchstleistung erscheinen. Der steuerlich nicht versierte Unternehmer läuft daher Gefahr, im Zuordnungsdschungel mit ggf. erheblichen finanziellen Nachteilen zu versinken.

Beachtung verdient ebenso die Veräußerung einer Immobilie. Sie kann Grundstückslieferung oder Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) sein. Die jeweiligen Rechtsfolgen sind mit teilweise beachtlichen Unterschieden für Veräußerer und Erwerber verbunden. So gilt es aus Sicht des Veräußerers, eine steuerfreie Lieferung mit Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG zu vermeiden. Dazu genügt eine bedingungslose Option im Notarvertrag, auf die selbst dann nicht verzichtet werden sollte, wenn die Vertragsparteien von einer Geschäftsveräußerung überzeugt sind. Der Erwerber wiederum erlebt Überraschungen, sollte trotz vermeintlich steuerfreien Immobilienerwerbs eine Geschäftsveräußerung vorliegen. Dann drohen ihm Vorsteuerrückzahlungen, falls er in späteren Jahren eine steuerfreie Nutzung aufnimmt oder erweitert bzw. schlimmer noch, zur steuerfreien Grundstücksveräußerung gezwungen ist. Die intensive Prüfung von Sachverhalt und Notarvertrag ist nach allem unverzichtbar.

Auch die laufende Immobiliennutzung hat ihre Besonderheiten, wenn es um die Option von Vermietungsumsätzen zur Steuerpflicht bei gemischt-genutzten Immobilien geht. Zu unterscheiden sind hier Mischnutzungen mit und ohne zeitliche bzw. räumliche Trennbarkeit. Liegt ein Zwischenmietverhältnis vor, müssen die jeweiligen Mietverhältnisse („Vermieter – Zwischenmieter“; „Zwischenmieter – Endmieter“) eigenständig betrachtet werden. Besonderes Augenmerk hat der optierende Vermieter auf potentielle steuerfreie Nutzungs-

Vorwort

anteile des Mieters zu richten, weil damit seine Option an der sog. „5%-Grenze“ scheitern kann.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang noch die jüngste Entwicklung der BFH-Rechtsprechung zur zeitlichen Begrenzung der Option. Der BFH folgt hier nicht der engen Verwaltungsauffassung, wonach lediglich bis zum Eintritt formeller Bestandskraft des Umsatzsteuerjahresbescheids nachträglich optiert werden kann. Er gestattet eine Option bis zur materiellen Bestandskraft, ein gravierender zeitlicher Unterschied, weil Umsatzsteuerbescheide regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Die Finanzverwaltung wird sich dem wohl beugen müssen, zumal sie keine besseren Argumente für sich in Anspruch nehmen kann.

In Bewegung geraten ist schließlich, nach welchen Kriterien Vorsteuern bei gemischt-genutzten Immobilien aufzuteilen sind. Ist es grundsätzlich die Fläche oder kommt ggf. der Umsatzschlüssel in Betracht bzw. ist eine individuelle Zuordnung der Eingangsleistung sogar nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel statthaft, falls die einzelnen Flächen erhebliche Ausstattungsunterschiede aufweisen. Der weiteren Entwicklung von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung darf hier mit Spannung entgegengesehen werden. Bis dahin ist dem betroffenen Unternehmer anzuraten, den für ihn günstigsten Aufteilungsmaßstab geltend zu machen und einschlägige Fälle offen zu halten.

Wir waren nach allem redlich bemüht, die umsatzsteuerlichen Fragestellungen zum Immobilienbereich intensiv aufzuarbeiten und praxistaugliche Hilfestellungen mit praxisnahen Beispielen zu geben, verbunden mit zusammenfassenden Übersichten und Checklisten. Dabei wurde vor allem die Entwicklung in Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen umfassend berücksichtigt sowie die zahlreichen Publikationen im Schrifttum beachtet. Um den Umfang des Werkes in Grenzen zu halten, haben wir hier und da ein wenig gekürzt und auf eine Darstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung des Wohnungseigentums gänzlich verzichtet. Der geneigte Leser mag insoweit auf die 2. Auflage zurückgreifen, zumal wir keine kommentierungsbedürftigen Änderungen feststellen konnten.

Es ist unser besonderes Anliegen, dem Leser eine rasch auffindbare Hilfestellung bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen im Immobilienbereich zu geben. Wir hoffen, dem gerecht geworden zu sein, auch wenn nicht jeder Aspekt beleuchtet werden konnte.

Anregungen aus dem Leserkreis sind stets willkommen.

Bad Homburg, im August 2014

*Bernd Meyer
Jochen Ball*

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	17
1. Der Vermieter als Kleinunternehmer	21
1.1. Die Besteuerung des Kleinunternehmers nach § 19 UStG	21
1.2. Überschreiten der Grenzwerte des § 19 Abs. 1 UStG	22
1.3. Rechnungserteilung nach Eintritt der Regelbesteuerung	24
1.4. Besteuerung des Kleinunternehmers bei schwankenden Umsätzen ..	25
1.5. Option zur allgemeinen Umsatzsteuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG.	25
1.6. Notwendigkeit einer Dopploption gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG	29
2. Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen	31
2.1. Grundzüge der Behandlung von Vermietungsleistungen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG	31
2.2. Zu den wesentlichen Voraussetzungen steuerfreier Vermietung gem. § 4 Nr. 12 UStG	32
2.2.1. Das Grundstück als maßgebendes Tatbestandsmerkmal des § 4 Nr. 12 UStG	32
2.2.2. „Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten“	35
2.2.3. Dauer der Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung	35
2.2.4. Steuerbare Gegenleistung der Immobilienüberlassung	36
2.2.5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Nebenleistungen	39
2.3. Detailfragen zu Vermietungsumsätzen im Lichte der Rechtsprechung	41
2.3.1. Sportanlagen	41
2.3.2. Auslegung von Vertragsabreden bei der Vermietung von Gebäuden	42
2.3.3. Kurzfristige Beherbergungsleistungen	42
2.3.4. Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen. . .	42
2.3.5. Behandlung gemischter Verträge	46
2.3.6. Verträge besonderer Art	47
2.3.7. Vermietung von Betriebsvorrichtungen	49
2.4. Einräumung dinglicher Nutzungsrechte	50
2.5. Beendigung gemeinschaftlicher Mietverhältnisse durch Abstands- zahlungen	51
2.6. Eintritt in bestehende Mietverhältnisse unter Übernahme vorhandener Sonderausstattung	54

Inhaltsverzeichnis

3. Option zur Steuerpflicht gem. § 9 UStG	59
3.1. Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsleistungen	59
3.1.1. Voraussetzungen der Option nach § 9 Abs. 1 UStG	59
3.1.1.1. Grundzüge der gesetzlichen Regelung	59
3.1.1.2. Teilweise Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke	60
3.1.1.3. Teilbarkeit der Vermietungsleistung bei räumlicher oder zeitlicher Trennung der unterschiedlichen Nutzungen	62
3.1.2. Einschränkung der Option gem. § 9 Abs. 2 UStG	63
3.1.2.1. Vermeidung des Optionsausschlusses	63
3.1.2.2. Das Veranlagungsjahrprinzip als Risiko für eine wirksame Option	65
3.1.2.3. Option bei Einschaltung eines Zwischenmieters	66
3.1.2.3.1. Getrennte Prüfung der Option auf jeder Leistungsstufe ...	66
3.1.2.3.2. Bedeutung des sog. Veranlagungsjahrprinzips	68
3.1.2.3.3. Kritik am Veranlagungsjahrprinzip	69
3.1.2.3.4. Weitere Einzelfälle zur Zwischenvermietung	70
3.1.2.4. Behandlung gemischt genutzter Immobilien	73
3.1.2.4.1. Grundsätze zur Option bei gemischt genutzten Immobilien	73
3.1.2.4.2. Gemischte Verwendung für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke	74
3.1.2.4.3. Gemischte Verwendung für steuerpflichtige sowie steuerfreie Zwecke	77
3.1.2.5. Mischnutzung der Immobilie durch den Leistungsempfänger (Bagatellgrenze 5%)	80
3.1.2.5.1. Mischnutzung des gesamten Mietobjekts	80
3.1.2.5.2. Mischnutzung einzelner Räume als Optionsrisiko	82
3.1.2.6. Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 2 UStG – Zusammenfassung	85
3.1.3. Nachweis der Nutzung durch den Mieter	86
3.1.4. Einseitige Rückgängigmachung der Option durch den Vermieter	89
3.1.5. Option zur Steuerpflicht bei Alt-Objekten	92
3.1.5.1. Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 9 Abs. 2 UStG a. F.	92
3.1.5.2. Behandlung späterer Baumaßnahmen an Alt-Objekten ...	93
3.1.5.2.1. Bedeutung des § 27 Abs. 2 UStG für die Option zur Steuerpflicht	95
3.1.5.2.2. Die optionsschädlichen Baumaßnahmen im Sinne des § 27 Abs. 2 UStG	95
3.1.5.2.3. Rechtsfolgen rechtzeitiger oder verspäteter Option	99
3.1.5.2.4. Kann rückwirkend optiert werden?	101
3.1.5.2.5. Vollzug der Option	102

Inhaltsverzeichnis

3.1.6.	Die zeitlichen Grenzen der Option.	103
3.1.6.1.	Zur früheren Verwaltungsauffassung.	103
3.1.6.2.	Aufgabe der früheren Verwaltungsauffassung.	103
3.1.6.3.	Bedenken gegen die geänderte Verwaltungsauffassung . . .	105
3.1.6.4.	Praktische Bedeutung der geänderten Verwaltungs- auffassung	106
3.1.6.4.1.	Rechtsirrtümlich unterstellte Geschäftsveräußerung.	106
3.1.6.4.2.	Die unterlassene Option im Organkreis.	109
3.1.6.5.	Zeitliche Grenzen der Option nach der Rechtsprechung des BFH	111
3.1.7.	Option bei Vermietung an eine Miteigentümergeinschaft	114
3.1.8.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option sowie Folgen der Rückgängigmachung des Verzichts	115
3.1.8.1.	Form der Optionsausübung und verfahrensrechtliche Folgen der Option	115
3.1.8.2.	Rückgängigmachung des Verzichts auf Steuerbefreiung. . .	117
3.1.8.3.	Praktische Bedeutung der Rückkehr zur Steuerbefreiung . .	119
3.2.	Übertragung von Immobilien als Geschäftsveräußerung oder Grundstückslieferung.	121
3.2.1.	Die Übertragung von Grundstücken als Geschäfts- veräußerung	121
3.2.1.1.	Merkmale der Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG	123
3.2.1.2.	Unternehmensfortführung durch den Erwerber	129
3.2.1.3.	Unternehmensfortführung bei Immobilien	131
3.2.1.3.1.	Übertragung des Volleigentums an Immobilien.	131
3.2.1.3.2.	Übertragung des Miteigentums an Immobilien im Grenzbereich von Geschäftsveräußerung, steuerfreier Lieferung sowie unentgeltlicher Wertabgabe	135
3.2.2.	Einbringung vermieteter Immobilien in das Gesamthands- vermögen einer Personengesellschaft	142
3.2.2.1.	Behandlung der unentgeltlichen Immobilieneinbringung in eine GmbH & Co. KG als umsatzsteuerbare Lieferung .	143
3.2.2.1.1.	Rechtsfolgen für den einbringenden Gesellschafter	143
3.2.2.1.2.	Rechtsfolgen für die übernehmende GmbH & Co. KG.	144
3.2.3.	Identität zwischen bisheriger und künftiger Immobilien- nutzung	145
3.2.4.	Fehlende oder nur teilweise Übernahme bestehender Pachtverträge	145
3.2.5.	Übertragung von Rohbauten sowie (teilweise) leerstehende Immobilien	147
3.2.6.	Übertragung von Miteigentumsanteilen als Geschäfts- veräußerung	149

Inhaltsverzeichnis

3.2.6.1.	Behandlung vermieteter Immobilien	149
3.2.6.2.	Behandlung gemischt-genutzter Immobilien	150
3.2.7.	Keine Notwendigkeit der Übertragung eines lebenden Unternehmens	152
3.2.8.	Sonderfälle der Geschäftsveräußerung	154
3.2.8.1.	Immobilienübertragung bei Betriebsaufspaltung	154
3.2.8.2.	Immobilienübertragung bei Organschaft	155
3.2.9.	Behandlung des Nießbrauchs an Immobilien	156
3.2.9.1.	Immobilienübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	156
3.2.9.1.1.	Keine Grundstückslieferung mangels Verschaffung der Verfügungsmacht	156
3.2.9.1.2.	Späterer Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs als Lieferumsatz	158
3.2.9.2.	Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs	162
3.2.9.2.1.	Nießbrauchbestellung als Entnahmetatbestand	162
3.2.9.2.2.	Der Zuwendungsnießbrauch im Grenzbereich zur Geschäftsveräußerung	163
3.2.10.	Unentgeltliche Übertragung von Immobilien	165
3.2.11.	Geschäftsveräußerungen bei Immobilien im Überblick	166
3.2.12.	Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG	167
3.3.	Die irrtümlich nicht erkannte Geschäftsveräußerung	171
3.3.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Veräußerer	171
3.3.1.1.	Umsatzsteuerpflichtige Weiterveräußerung durch den Käufer	172
3.3.1.2.	Umsatzsteuerfreie Weiterveräußerung durch den Käufer	174
3.3.2.	Umsatzsteuerfreie Nutzung durch den Verkäufer	174
3.3.2.1.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerfreie Veräußerung	175
3.3.2.2.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerpflichtige Veräußerung	175
3.3.2.3.	Entdeckung des Rechtsirrtums erst nach Verjährungs- eintritt	176
3.4.	Irrtümlich unterstellte Geschäftsveräußerung anstelle einer Grundstückslieferung	179
3.4.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Verkäufer	179
3.4.2.	Nachträgliche Option als Ausweichgestaltung	181
3.4.3.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 1 und 3 UStG	181
3.5.	Behandlung unentgeltlicher Geschäftsveräußerungen im Grenzbereich zu Grundstückslieferungen	183
3.6.	Bedeutung einer Verkäufelgarantie	184

Inhaltsverzeichnis

3.7.	Zusammenfassung der Rechtsfolgen und Risiken rechtsirrtümlicher Behandlung als Lieferung oder Geschäftsveräußerung	184
3.8.	Empfehlungen zur Behandlung von Grundstücksübertragungen im Grenzbereich der Geschäftsveräußerung	187
3.8.1.	Empfehlungen aus Sicht des Veräußerers	187
3.8.2.	Empfehlungen aus Sicht des Käufers.	188
3.8.3.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 1 UStG	190
3.8.3.1.	Zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung	190
3.8.3.2.	Risikovermeidung durch vorsorgliche Option	191
3.9.	Die steuerfreie oder steuerpflichtige Grundstückslieferung.	194
3.9.1.	Zum Umfang steuerfreier Grundstückslieferung nach § 4 Nr. 9a UStG	194
3.9.2.	Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG	195
3.10.	Umsatzsteuerliche Behandlung von Notarleistungen	202
3.10.1.	Notarielle Leistungen ohne Grundstücksbezug	202
3.10.2.	Notarielle Leistungen mit Grundstücksbezug	204
3.11.	Gestaltungsmisbräuchliche Option.	205
3.12.	Option zur Umsatzsteuer und Zivilrecht	208
3.13.	Vermietungsleistungen mit Auslandsbezug	209
3.14.	Leistungsort in Zusammenhang mit einem Grundstück	211
3.15.	Die Behandlung der Immobilie im Erbfall.	213
3.16.	Ertragsteuerliche Auswirkung wirksamer sowie unwirksamer Option (§ 9b EStG)	217
3.16.1.	Behandlung der Vorsteuer bei wirksamer Option nach § 9 UStG	217
3.16.2.	Behandlung der Vorsteuer bei unwirksamer Option nach § 9 UStG	221
4.	Vorsteuerabzug bei Herstellung, Anschaffung sowie laufender Unterhaltung von Immobilien	225
4.1.	Allgemeine Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs	225
4.1.1.	Die formellen Abzugsvoraussetzungen des Vorsteuer- abzuges.	225
4.1.2.	Vorübergehende nichtunternehmerische Nutzung im Anschaffungsjahr	227
4.1.3.	Vorsteuerabzug bei gescheiterter Unternehmensgründung	227
4.1.4.	Bedeutung von Nutzungsumfang und Zuordnungs- entscheidung für den Vorsteuerabzug	228
4.2.	Die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei einheitlichen Gegenständen.	230
4.2.1.	Zur Bandbreite potentiell möglicher Zuordnungs- entscheidungen.	230

Inhaltsverzeichnis

4.2.2.	Maßgeblichkeit beabsichtigter Verwendung für die Zuordnungsentscheidung	233
4.2.3.	Unzulässigkeit einer Zuordnungsentscheidung	234
4.2.4.	Bedeutung der 10%-Grenze für die Zuordnungsentscheidung und Ermittlung der 10%-Grenze	234
4.2.5.	Form der Zuordnungsentscheidung	235
4.2.6.	Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung.	238
4.2.6.1.	Der 31. Mai des Folgejahres als letztmöglicher Zeitpunkt	238
4.2.6.2.	Zeitliche Grenzen beim Kleinunternehmer	239
4.2.6.3.	Übergangsregelung zum Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung.	240
4.2.7.	Zuordnungsentscheidung bei mehrjährigen Herstellungsvorgängen	240
4.2.8.	Eigenständige Zuordnung nachträglicher Herstellungskosten	244
4.2.8.1.	Die frühere These vom „unselbständigen“ Gebäudeteil	245
4.2.8.2.	Behandlung nachträglicher Herstellungskosten.	246
4.2.8.2.1.	Nachträgliche Herstellungskosten als eigenständiges Zuordnungsobjekt	246
4.2.8.2.2.	Nachträgliche Herstellungskosten und spätere Veräußerung der Immobilie	249
4.2.9.	Zuordnungsentscheidung bei Erhaltungsaufwendungen	250
4.2.10.	Spätere Baumaßnahmen im gemischt-genutzten Gebäude als eigenständiges Zuordnungsobjekt	252
4.2.11.	Behandlung von Photovoltaikanlagen	254
4.2.12.	Fehlende Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bei gemischt-genutzten Immobilien im Erwerbsjahr	255
4.2.12.1.	Kein Vorsteuerabzug aufgrund steuerfreier Vermietung	255
4.2.12.2.	Kein Vorsteuerabzug aufgrund steuerfreier Immobilienlieferung	259
4.2.13.	Rechtsfolgen der Zuordnungsentscheidung	260
4.2.14.	Änderung der Zuordnungsentscheidung	267
4.2.15.	Zuordnungsentscheidung in Miteigentumsfällen.	269
4.2.15.1.	Anteilsbezogenes Zuordnungswahlrecht des unternehmerisch tätigen Miteigentümers	269
4.2.15.2.	Behandlung des bislang nichtunternehmerisch tätigen Miteigentümers	270
4.2.16.	Bedeutung der Zuordnungsentscheidung im Veräußerungsfall	272
4.2.17.	Keine Zuordnung bei nichtwirtschaftlicher Tätigkeit im engeren Sinn	274
4.3.	Zur Bedeutung der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug	275
4.3.1.	Rechtsentwicklung der Bedeutung der Verwendungsabsicht	275

Inhaltsverzeichnis

4.3.2.	Verwendungsabsicht vor und im Veranlagungszeitraum tatsächlichen Nutzungsbeginns	278
4.3.2.1.	Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge vor dem Veranlagungszeitraum tatsächlicher Verwendung	278
4.3.2.2.	Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge im Veranlagungs- zeitraum tatsächlicher Verwendung	282
4.3.2.3.	Kritik an der Verwendungsabsicht als einziges Kriterium des Vorsteuerabzuges	284
4.3.2.4.	Weitere Einzelfragen zur Verwendungsabsicht	285
4.3.2.5.	Nachweis der Verwendungsabsicht von Eingangs- leistungen	289
4.3.2.6.	Zusammenfassende Übersicht zur Bedeutung der Verwendungsabsicht	295
4.4.	Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Grundstücken	296
4.4.1.	Einführung in die Fallgruppen gemischter Verwendung	296
4.4.2.	Die bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	296
4.4.3.	Die abweichende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	298
4.4.4.	Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanz- verwaltung	301
4.4.4.1.	Nutzfläche als Regelaufteilungsmaßstab	301
4.4.4.2.	Nachträgliche Baumaßnahmen	302
4.4.4.3.	Praktische Bedeutung der geänderten Verwaltungs- auffassung	304
4.4.5.	Bedeutung getrennter Bauabschnitte für den Vorsteuer- abzug	307
4.4.5.1.	Behandlung des Vorsteuerabzugs für den betreffenden Bauabschnitt.	307
4.4.5.2.	Bedeutung nachträglicher Baumaßnahmen für den Vorsteuerabzug der „Alt“-Substanz	310
4.4.6.	Willkürfreier sachgerechter Aufteilungsschlüssel	313
4.4.7.	Ertragswert und Ausgangsumsatz als weitere Aufteilungs- maßstäbe.	315
4.4.7.1.	Aufteilung nach dem Ertragswert	315
4.4.7.2.	Flächenschlüssel kontra Umsatzschlüssel	316
4.4.7.2.1.	Anwendung des Flächenschlüssels als Regelfall	317
4.4.7.2.2.	Objektbezogener Umsatzschlüssel als präzisere Aufteilungsmethode?	320
4.4.7.2.3.	EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Immobilien	324
4.4.7.3.	Bindung an den einmal gewählten Aufteilungsmaßstab	326
4.5.	Vorsteuerabzug bei Miteigentumsgemeinschaften.	327
4.5.1.	Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerischen Miteigentums- gemeinschaften.	327

Inhaltsverzeichnis

4.5.1.1.	Vorsteuerabzug in Höhe der Miteigentumsquote nach der Rechtsprechung des EuGH	328
4.5.1.2.	Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	331
4.5.1.3.	Gestaltungen zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Nachteile	334
4.5.1.4.	Durchführung von Baumaßnahmen nur durch einen Miteigentümer	336
4.5.1.5.	Nutzungsüberlassung an personenidentische Personengesellschaft.	338
4.5.2.	Vorsteuerabzug bei unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaften.	340
4.6.	Vorsteuerabzug für eigengenutzten Wohnraum	342
4.6.1.	Zur Rechtsentwicklung	342
4.6.2.	Bewertung der unentgeltlichen Wertgabe eigengenutzten Wohnraums	344
4.6.3.	Änderung der Rechtslage durch das Jahressteuergesetz 2010	345
4.6.3.1.	Wegfall des Vorsteuerabzugs	345
4.6.3.2.	Besonderheiten beim Erwerb teilweise eigengenutzter Immobilien	346
4.6.3.3.	Zeitliche Anwendung der Neuregelung	352
4.6.3.4.	Erfordernis der Zuordnung zum Unternehmen	353
4.6.3.5.	Veräußerung oder „Entnahme“ des nicht unternehmerischen Zwecken dienenden Gebäudeteils	354
4.6.3.6.	Alte und neue umsatzsteuerliche Rechtslage im Vergleich .	355
4.6.3.7.	Erneute Änderung durch das AIFM-Steueranpassungsgesetz vom 18.12.2013.	357
4.6.3.8.	Bedeutung der Gesetzesänderung in Fällen steuerpflichtiger Grundstücksveräußerung	358
4.7.	Vorsteuerabzug in Verbindung mit Grundstücksveräußerungen	359
5.	Umsatzsteuerneutrale Entnahme der Immobilie	361
5.1.	Zur bisherigen Verwaltungsauffassung	361
5.2.	Änderung der Verwaltungsauffassung durch BMF-Schreiben vom 22.9.2008	361
5.3.	Übertragung von Immobilien auf nahe Angehörige	365
5.3.1.	Unentgeltliche Übertragung des gesamten Grundstücks ..	366
5.3.2.	Unentgeltliche und entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils	367
6.	Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15a UStG	369
6.1.	Gegenstand der Vorsteuerkorrektur	369
6.2.	Aufzeichnungspflichten in Zusammenhang mit § 15a UStG	370
6.3.	Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ...	370

Inhaltsverzeichnis

6.3.1.	Überblick zur Änderung der maßgebenden Verhältnisse. . .	370
6.3.2.	Bestimmung des Änderungsvolumens.	373
6.3.3.	Wechsel zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Verwendung (§ 15a Abs. 6a UStG).	375
6.4.	Zum Verlauf des Korrekturzeitraums.	376
6.4.1.	Beginn des Korrekturzeitraumes ab dem Zeitpunkt erstmaliger Verwendung	376
6.4.2.	Ende des Korrekturzeitraumes.	378
6.5.	Das Berichtigungsverfahren des § 15a Abs. 1 UStG	379
6.6.	Verbindung der Immobilie mit anderen Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen sowie Behandlung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten	383
6.7.	Berichtigung bei nur einmalig verwendeten Wirtschaftsgütern.	388
6.8.	Nicht an einem Gegenstand ausgeführte sonstige Leistungen.	391
6.9.	Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs.	392
6.10.	Die Technik des Berichtigungsverfahrens	394
6.11.	Überwachung der Vorsteuerberichtigung durch die Finanzverwaltung	398
7.	Die ordnungsmäßige Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges	401
7.1.	Zur Ausstellung von Rechnungen	401
7.2.	Verpflichtung zur Rechnungsausstellung und Pflichtangaben in der Rechnung	404
7.3.	Berichtigung von Rechnungen.	410
7.4.	Rechnungen über Kleinbeträge	411
7.5.	Fahrausweise als Rechnungen	412
7.6.	Aufbewahrung von Rechnungen	412
7.7.	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	413
7.7.1.	Der unrichtige Steuerausweis	413
7.7.2.	Der unberechtigte Steuerausweis	417
7.8.	Die ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	419
7.9.	Weitere Hinweise zur Rechnungserteilung und -berichtigung	421
7.9.1.	Die Berichtigung von Rechnungen	421
7.9.2.	Zur Angabe des Leistungszeitpunktes in der Rechnung	423
7.9.3.	Der Name des Leistungsempfängers als Rechnungsbestandteil	424
7.9.4.	Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis nach Ablauf der Festsetzungsfrist	425
7.10.	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs aus berichtigten Rechnungen.	428
7.11.	Schadenersatzanspruch bei unberechtigtem Umsatzsteuerausweis.	429

Inhaltsverzeichnis

8. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	431
8.1. Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG)	431
8.2. Umsatzsteuerliche Behandlung von Grundstückslieferungen	435
8.2.1. Der Leistungsempfänger als Steuerschuldner	436
8.2.2. Rechtsfolgen der Steuerschuldnerschaft des Leistungs- empfängers	440
8.2.3. Unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze	442
8.2.4. Behandlung von Grundstückslieferungen bei nachträglicher Option zur Steuerpflicht	443
8.2.5. Bedeutung für die Grunderwerbsteuer	445
8.2.6. Übersicht zur Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG	445
8.3. Besteuerung von Bauleistungen gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UStG	447
8.3.1. Der Leistungsempfänger als Steuerschuldner	447
8.3.2. Rechtsfolgen der Steuerschuldnerschaft des Leistungs- empfängers	448
8.3.3. Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen	449
8.3.4. Vermutung der Erbringung von Bauleistungen	450
8.3.5. Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangs- umsätzen ?	451
8.3.6. Der Bauträger als Steuerschuldner	452
8.3.6.1. Zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung	452
8.3.6.2. Ablehnung der Verwaltungsauffassung durch das BFH-Urteil vom 22.8.2013	455
8.3.6.3. Reaktion der Finanzverwaltung auf das BFH-Urteil vom 22.8.2013	457
8.3.6.4. Geplante Änderung der Besteuerung von Bauleistungen	458
8.3.7. Fehlerhafte Behandlung der Bauleistung in der Rechnung	459
8.3.8. Die Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) ist kein Steuerschuldner im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG	460
8.3.9. Nichtunternehmerische Gemeinschaften als Leistungs- empfänger von Bauleistungen	462
Literaturverzeichnis	465
Stichwortverzeichnis	469

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Auffassung
aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. F.	Alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Stollfuß Verlag GmbH & Co. KG, Bonn
BFH/NV	Sammlung veröffentlichter und nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BNotO	Bundesnotarordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BundesbergG	Bundesberggesetz
BV	Betriebsvermögen
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURLUmsG	Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f./ff.	folgende/fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GBO	Grundbuchordnung
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)
H	Hinweis
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Entscheidungssammlung)
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
Inf.	Die Information (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iSv	im Sinne von
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KStG	Körperschaftsteuergesetz

Abkürzungsverzeichnis

MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
mwN	mit weiteren Nachweisen
MWStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Mio.	Millionen
MietRRG	Mietrechtsreformgesetz
NATO-ZAbk	NATO-Zusatzabkommen
Nieders.	Niedersächsisches
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Rev.	Revision
rkr.	rechtskräftig
R	Richtlinie
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Satz oder Seite
Slg.	Sammlung
sog.	so genannte, -, -en -es
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StEK	Steuerrecht in Karteiform (Entscheidungssammlung)
Tz.	Textziffer
uE	unseres Erachtens
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinie
UV	Umlaufvermögen

Abkürzungsverzeichnis

v.	vom
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Wohnungseigentumsgesetz/Wohnungseigentümergeinschaft
WG	Wirtschaftsgut
Wistra	Zeitschrift für Wirtschaft – Steuer – Strafrecht
Wj.	Wirtschaftsjahr
WK	Werbungskosten
z. B.	zum Beispiel
ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Recht

1. Der Vermieter als Kleinunternehmer

1.1. Die Besteuerung des Kleinunternehmers nach § 19 UStG

Der Vermieter einer Immobilie ist dem Grunde nach Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG, sofern er nur steuerfreie Vermietungsumsätze gem. § 4 Nr. 12a UStG ausführt. Entsprechendes gilt, wenn seine anderweitigen, nicht steuerfreien Umsätze zuzüglich der darauf entfallenden Steuer

- im vorangegangenen Kalenderjahr **17.500 € nicht überschritten** haben und
- im laufenden Kalenderjahr **50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen** werden.

Damit ist auch der Vermieter größerer Gewerbeeinheiten zunächst Kleinunternehmer, wenn er keine sonstigen Umsätze ausführt. Infolgedessen hat er dem Finanzamt weder laufende Umsatzsteuervoranmeldungen noch eine Umsatzsteuerjahreserklärung vorzulegen. Eine Besteuerung tritt erst ein, wenn der Unternehmer hinsichtlich seiner Vermietungsumsätze unter Beachtung der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 UStG (Rz. 40 f.) zur Steuerpflicht optiert.

In seiner Eigenschaft als Kleinunternehmer ist der Vermieter weder berechtigt, für seine empfangenen Leistungen einen Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG in Anspruch zu nehmen¹ noch darf er über seine Vermietungsleistungen Rechnungen mit gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer erteilen. Weist er dennoch Umsatzsteuer gesondert aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG (Fall des unberechtigten Steuerausweises).² Der Rechnungsempfänger wiederum kann die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen,³ auch dann, wenn er den unzutreffenden Steuerausweis nicht erkennen konnte. Denn als Vorsteuer abziehbar ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die gesetzlich geschuldete Steuer, nicht jedoch eine allein wegen unberechtigten Ausweises nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldete Steuer.⁴

1 UStAE Abschn. 15.1. Abs. 4.

2 UStAE Abschn. 14c.2. Abs. 1.

3 UStAE Abschn. 15.2. Abs. 1 Satz 2.

4 Nicht abzugsfähig ist auch die wegen unrichtigen Ausweises gem. § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer. Weist jedoch ein Kleinunternehmer Umsatzsteuer gesondert aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG; vgl. UStAE Abschn. 14c.2. Abs. 1. Zum aufwendigen Prozedere der Rechnungskorrektur in diesen Fällen siehe Rz. 377.

1.2. Überschreiten der Grenzwerte des § 19 Abs. 1 UStG

- 2 Werden die oben genannten Grenzwerte von 17.500 € (Vorjahresumsatz) bzw. 50.000 € (voraussichtlicher Umsatz im laufenden Kalenderjahr) überschritten, entfallen ohne weiteres Zutun des Unternehmers die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG mit der Folge einer Anwendung der allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes. Betroffen davon ist nur das aktuelle Kalenderjahr der Grenzwertüberschreitung. Eine Rückkehr zur Behandlung als Kleinunternehmer im Folgejahr ist daher möglich. Der Unternehmer ist hier nicht mit Blick auf § 19 Abs. 2 UStG fünf Jahre an die Regelbesteuerung gebunden. Eine solche Bindung greift nur im Falle ausdrücklicher Option zur Regelbesteuerung bei Unterschreiten der Grenzwerte des § 19 Abs. 1 UStG (siehe Rz. 1).

Beispiel 1:

A vermietet zum 1.1.01 eine Gewerbeimmobilie für jährlich 100.000 € zu Büro Zwecken. Außerdem vermietet er beginnend ab 1.11.02 bis einschließlich 31.1.06 für mtl. 2.000 € die Büroausstattung.

A ist zunächst mit beginnender Vermietung der Gewerbeimmobilie Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG, weil seine Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12a UStG umsatzsteuerfrei sind und damit nicht zum Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG gehören. Anders verhält es sich mit der Vermietung der Büroausstattung. Diese ist nicht unselbständiger Teil der steuerfreien Nutzungsüberlassung im Sinne des § 4 Nr. 12a UStG, sondern als eigenständige steuerpflichtige Leistung anzusehen.⁵ Damit verliert A den Status als Kleinunternehmer für die Kalenderjahre 04 bis 06, weil in diesen Jahren der steuerpflichtige Umsatz (Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 2 UStG) des Vorjahres jeweils den Grenzwert von 17.500 € übersteigt. Die Besteuerung umfasst dabei auch das Kalenderjahr 06. Denn es kommt hier nicht auf den steuerpflichtigen laufenden Umsatz dieses Kalenderjahrs an,⁶ sondern auf den Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr (in 05 war der Grenzwert von 17.500 € überschritten).⁷ Die Besteuerung erstreckt sich nach dem gegebenen Sachverhalt nicht auf die Vermietung der Gewerbeimmobilie selbst. Dazu bedarf es einer ausdrücklichen Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 2 UStG. Ob eine solche Option sinnvoll ist, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalles entschieden werden.

⁵ Siehe dazu Rz. 10f.

⁶ UStAE Abschn. 19.1. Abs. 3 Satz 1.

⁷ UStAE Abschn. 19.1. Abs. 3 Satz 1.

Voraussichtliches Überschreiten des Grenzwertes von 50.000 €: Für eine Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG ist allein darauf abzustellen, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen zu Beginn des betreffenden Kalenderjahres den Betrag von 50.000 € voraussichtlich unterschreiten wird. Sollte der Grenzwert später entgegen den ursprünglichen Annahmen gleichwohl überschritten werden, bleibt § 19 Abs. 1 UStG weiter anwendbar. Eine rückwirkende Besteuerung entfällt. Das gilt auch in Fällen der Unternehmenserweiterung.⁸ § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO⁹ findet auf solche Sachverhalte keine Anwendung.

Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit im Kalenderjahr: Nimmt der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit im Laufe des Kalenderjahres auf, ist in diesem Kalenderjahr allein darauf abzustellen, ob er den Grenzwert von 17.500 € (nicht 50.000 €) voraussichtlich überschreiten wird.¹⁰

Erbfall: Geht ein Unternehmen im Wege der Erbfolge über, bestehen für das Kalenderjahr des Erbfalles aus sachlichen Billigkeitsgründen Besonderheiten.¹¹

Beispiel 2:

A vermietet umfangreichen Immobilienbesitz zu Wohnzwecken (Jahresmiete 200.000 €). Daneben vermietet er Stellplätze umsatzsteuerpflichtig für jährlich 20.000 € an Dritte, die nicht zugleich Mieter der Wohnungen sind. A beerbt zum 1.2.02 seinen Vater V, der als Kleinunternehmer Büroräume umsatzsteuerfrei an einen Rechtsanwalt für mtl. 1.000 € vermietet hat.

Abwandlung: *Nicht Vater V war Kleinunternehmer, sondern Sohn A (Umsätze unter 17.500 €).*

A unterliegt hier mit seinen Umsätzen der Regelbesteuerung des Umsatzsteuergesetzes, weil seine steuerpflichtigen Umsätze (hier: Vermietung von Garagen¹²) den Grenzwert von 17.500 € übersteigen. Soweit A nun im Kalenderjahr 02 das Unternehmen (Büroräume) seines Vaters erbt, kann er die von V in Anspruch genommene Behandlung als Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG bis zum Ende des Kalenderjahres 02 fortführen. A ist aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht verpflichtet, die von V übernommenen Umsätze der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Insoweit können beide Besteuerungssysteme (Regelbesteuerung

8 UStAE Abschn. 19.1. Abs. 3 unter Hinweis auf BFH v. 7.3.1995, BStBl. II 1995 S. 562.

9 Danach sind Steuerbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

10 UStAE Abschn. 19.1. Abs. 4 Satz 3 unter Hinweis auf BFH v. 22.11.1984, BStBl. II 1985 S. 142.

11 UStAE Abschn. 19.1. Abs. 5.

12 Zur Steuerpflicht der Garagenvermietung siehe Rz. 27 ff.

und Kleinunternehmerregelung) bis zum 31.12.02 nebeneinander angewendet werden.¹³ Im umgekehrten Fall (Abwandlung) gilt Entsprechendes. A bleibt bis zum 31.12.02 Kleinunternehmer. Diese Handhabung ist sinnvoll, da A andernfalls Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen müsste, die er im Regelfall nicht mehr auf seine Leistungsempfänger abwälzen könnte.

1.3. Rechnungserteilung nach Eintritt der Regelbesteuerung

- 4 Dem Kleinunternehmer ist es gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG untersagt, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen. Weist er dennoch gesondert aus, schuldet er diese Steuer gem. § 14c Abs. 2 UStG. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Beurteilung des nachstehenden Sachverhaltes.

Beispiel 3:

Kleinunternehmer K überschreitet erstmals im Kalenderjahr 02 die Umsatzgrenze von 17.500 €. Er unterliegt damit ab 03 der Regelbesteuerung. Anfang 09 stellt er seinem Leistungsempfänger L für die in 01 (als Kleinunternehmer) erbrachten Leistungen eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis aus.

Abwandlung: *K ist vom Finanzamt rechtsirrtümlich als Kleinunternehmer für das Kalenderjahr 01 bestandskräftig veranlagt worden bzw. es ist kein Steuerbescheid ergangen, weil das Finanzamt vom einschlägigen Sachverhalt keine Kenntnis hatte.*

L kann für die in 01 an ihn erbrachten Leistungen einen Vorsteuerabzug nur in Anspruch nehmen, wenn er im Besitz einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ist. Dies ist im vorliegenden Beispiel erst im Kalenderjahr 09 der Fall. Gleichwohl ist L ein Vorsteuerabzug zu versagen, weil K wegen § 19 Abs. 1 UStG nicht berechtigt ist, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen. Zwar unterliegt K im Kalenderjahr 09, dem Jahr der Rechnungserteilung, der Regelbesteuerung. Jedoch bezieht sich seine Rechnung auf einen Leistungszeitraum, in dem K noch der Behandlung als Kleinunternehmer unterlag. Folglich schuldet er die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG aufgrund unberechtigten Ausweises. Sie kann vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Abwandlung: Die oben beschriebenen Rechtswirkungen treten auch dann ein, wenn K tatsächlich im Kalenderjahr 01 kein Kleinunternehmer war, jedoch vom

¹³ UStAE Abschn. 19.1. Abs. 5.

Option zur allgemeinen Umsatzsteuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG

Finanzamt so behandelt wurde. Auch in einem solchen Fall greift die Regelung des § 14c Abs. 2 UStG, wenn im Zeitpunkt der Rechnungserteilung die Umsatzsteuer wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) gem. § 47 AO erloschen ist und daher nicht mehr erhoben werden kann. Die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene, aber bereits verjährte Umsatzsteuer wird vom Unternehmer nicht mehr gesetzlich für den betreffenden Umsatz geschuldet, sondern allein aufgrund der Regelung des § 14c Abs. 2 UStG.¹⁴

1.4. Besteuerung des Kleinunternehmers bei schwankenden Umsätzen

Bei schwankenden Umsätzen des Unternehmers kann es aufgrund der Grenzwertregelung in § 19 Abs. 1 UStG mitunter zu Ergebnissen kommen, die auf den ersten Blick irritieren. 5

Beispiel 4:

Die (dem Grunde nach steuerpflichtigen) Umsätze des Unternehmers U schwanken in der Weise, dass er in einem Kalenderjahr einen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) von 15.000 € und im jeweils darauffolgenden Kalenderjahr einen solchen von 30.000 € erzielt. Im Hinblick darauf, dass § 19 Abs. 1 UStG die 17.500 €-Grenze stets auf das Vorjahr anwendet, ergeben sich die nachstehenden Rechtsfolgen.

U unterliegt im Kalenderjahr 03 (und künftig auch in jedem darauffolgenden zweiten Kalenderjahr, hier 05, 07 usw.) der Regelbesteuerung, da er allein in diesem Jahr den Vorjahresgrenzwert von 17.500 € überschreitet. Ob er sich diesem Wechselspiel von Steuerpflicht und -freiheit durch Option nach § 19 Abs. 2 UStG entziehen sollte, ist eine Frage des Einzelfalles und wohl davon abhängig, ob er seine Umsatzsteuerbelastung auf den Leistungsempfänger abwälzen kann.

1.5. Option zur allgemeinen Umsatzsteuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG

Der Unternehmer kann bei Unterschreiten der Grenzwerte des § 19 Abs. 1 UStG (siehe Rz. 1) gem. § 19 Abs. 2 UStG zur allgemeinen Steuerpflicht optieren. Die Option ist an keine besonderen Anforderungen geknüpft und erfolgt 6

- entweder durch eine formlose Mitteilung an das Finanzamt
- oder in der betreffenden Steuererklärung, also in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Optiert wird durch eine erklä-

¹⁴ Vgl. BFH v. 13.11.2003, BStBl. II 2004 S. 375; FG München v. 23.2.2005, EFG 2005 S. 1394.

rungsmäßige Behandlung der betreffenden Leistungen als steuerpflichtiger Umsatz.¹⁵

Beabsichtigt der Unternehmer, zur Steuerpflicht seiner Umsätze nach § 19 Abs. 2 UStG zu optieren, so ist er nicht gehindert, bereits zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis zu erteilen. Die Wirksamkeit der Option setzt hier nicht zwingend voraus, das Finanzamt bereits vor entsprechender Rechnungserteilung über diesen Sachverhalt zu informieren. Denn entscheidend ist die Behandlung als steuerpflichtiger Umsatz in der Jahressteuererklärung. Sie wirkt auf den Beginn des jeweiligen Kalenderjahres zurück und vermeidet einen unberechtigten Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG. Es ist gleichwohl aus anderen Gründen angezeigt, die betreffenden Umsätze zeitnah in entsprechenden vierteljährlichen oder monatlichen Voranmeldungen auszuweisen, um Säumnisfolgen zu vermeiden oder gar dem Vorwurf der leichtfertigen Steuerverkürzung zu entgehen.

Im Insolvenzfall steht das Optionsrecht dem Insolvenzverwalter zu.¹⁶

Keine partielle Option: Mit einer Option zur allgemeinen Steuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG verliert der Unternehmer seinen Status als Kleinunternehmer. Eine partielle Option hinsichtlich einzelner Umsätze ist ausgeschlossen.¹⁷ Damit werden alle umsatzsteuerpflichtigen Leistungen der Umsatzsteuer unterworfen, auch dann, wenn einzelne Leistungsempfänger am Vorsteuerabzug nicht interessiert sind.

Beispiel 5: _____

A vermietet 80% seiner Immobilie an einen gewerblichen (zum Vorsteuerabzug berechtigten) Mieter zu Bürozwecken. Die verbleibenden 20% werden an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Arzt vermietet.

A kann im obigen Beispiel nur insgesamt zur allgemeinen Umsatzsteuerpflicht optieren und nicht lediglich hinsichtlich der an den gewerblichen Mieter erbrachten Vermietungsleistungen. Er verliert damit seinen Status als Kleinunternehmer und ist an diese Entscheidung insgesamt fünf Jahre gebunden. Die anschließende Option hinsichtlich der Vermietungsumsätze zur Steuerpflicht gem. § 9 Abs. 2 UStG ist freilich nur möglich, soweit A an Unternehmer vermietet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

¹⁵ UStAE Abschn. 19.2. Abs. 1; BFH v. 24.7.2013, BStBl. II 2014 S. 210.

¹⁶ BFH v. 20.12.2012, BStBl. II 2013 S. 334.

¹⁷ BFH v. 24.7.2013, BStBl. II 2014 S. 214.

Zeitliche Grenzen der Option: Eine Option zur allgemeinen Steuerpflicht kann innerhalb der Festsetzungsverjährung erfolgen (§§ 169 ff. AO). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass er bislang noch keine Umsatzsteuererklärung eingereicht hat. Denn eine Option kommt nur vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung in Betracht.¹⁸

Beispiel 6:

A errichtet in 01 für netto 2 Mio. € (Vorsteuer 380.000 €) ein Gebäude, das er zu 10% an gewerbliche (vorsteuerabzugsberechtigte) Mieter und im Übrigen zu Wohnzwecken zu vermieten beabsichtigt. Als Kleinunternehmer reicht er dem Finanzamt keine Umsatzsteuererklärung ein. Im Jahr 04 ändert A seine Meinung und legt dem Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für 01 (bis 03) vor. Darin behandelt er einerseits die gewerblichen Vermietungsumsätze als steuerpflichtig. Andererseits macht er einen Vorsteuerabzug in Höhe von 38.000 € (10% von 380.000 €) geltend.

A kann nachträglich sowohl zur allgemeinen Steuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG als auch zur speziellen Steuerpflicht der Vermietungsumsätze gem. § 9 Abs. 2 UStG optieren. Diese Möglichkeit besteht **bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung**.¹⁹

Unanfechtbarkeit: Eine Steuerfestsetzung ist im obigen Sinne unanfechtbar,²⁰ wenn

- auf die Einlegung eines Rechtsbehelfes wirksam verzichtet oder
- ein Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen wurde,
- die (hier einmonatige) Rechtsbehelfsfrist ohne Einlegung eines Rechtsbehelfes abgelaufen ist
- oder wenn gegen den Steuerbescheid bzw. eine gerichtliche Entscheidung (z. B. Abschluss eines Klageverfahrens) kein weiterer Rechtsbehelf mehr gegeben ist.

Entscheidend ist die Unanfechtbarkeit der Umsatzsteuerjahresfestsetzung, nicht die Steuer für den einzelnen Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum.²¹ Zwar erwachsen auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist in formelle Bestandskraft. Sie dienen jedoch nur der unterjährigen Sicherung des Steueraufkommens und nicht einer abschließenden Behandlung

18 UStAE Abschn. 19.2. Abs. 2.

19 § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG; UStAE Abschn. 19.2. Abs. 1 Satz 3; BFH v. 19.12.2013 – V R 6/12, juris.

20 Vgl. UStAE Abschn. 19.2. Abs. 6.

21 UStAE Abschn. 19.2. Abs. 5.

des Unternehmers als Kleinunternehmer oder Regelbesteuerer. Weder die Voranmeldung noch die Festsetzung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung durch das Finanzamt sind daher als Steuerfestsetzung im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG anzusehen.²²

Bezogen auf das obige Beispiel 6 bedeutet dies: A hatte seinerzeit dem Finanzamt für 01 keine Umsatzsteuererklärung eingereicht und demzufolge auch keinen Umsatzsteuerbescheid erhalten. Damit konnte auch keine Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung eintreten. A hat folglich im Kalenderjahr 04 die Möglichkeit, nachträglich für 01 durch Abgabe einer entsprechenden Steuererklärung zur allgemeinen Steuerpflicht zu optieren.

Beispiel 7: _____

Ergänzend zum obigen Beispiel 6 ereignet sich Folgendes: A hat für 01 nach § 19 Abs. 2 UStG sowie hinsichtlich seiner Vermietungsumsätze – soweit möglich – gem. § 9 Abs. 2 UStG zur Steuerpflichtig optiert. Der Umsatzsteuerbescheid 01 vom 10.8.02 steht gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. A möchte in 03 die Option rückwirkend widerrufen.

Ein Widerruf der Option ist hier nicht mehr möglich. Zwar steht der Umsatzsteuerbescheid gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und kann damit – bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung – auf Antrag des Unternehmers gem. § 164 Abs. 2 AO jederzeit geändert werden. Insoweit fehlt es am Eintritt der sog. materiellen Bestandskraft. Vorliegend aber kommt es entscheidend auf die sog. formelle Bestandskraft an. Sie tritt bereits mit Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides ein (= 13.9.02).²³ Damit hat A keine Möglichkeit mehr, im Jahr 03 durch Widerruf der Option zur Behandlung als Kleinunternehmer zurückzukehren.

Fünfstufige Bindung: Der Vermieter ist fünf Jahre an seine gem. § 19 Abs. 2 UStG ausgeübte Option gebunden. Das gilt auch dann, wenn durch zwischenzeitlichen Mieterwechsel das Interesse an einem Vorsteuerabzug fehlt. Nach Ablauf der Fünfjahresfrist hingegen kann der Unternehmer die Option gegenüber dem Finanzamt **jährlich zum Beginn** des betreffenden Kalenderjahres widerrufen,²⁴ im obigen Beispiel also rückwirkend zum 1.1.06 bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Umsatzsteuerfestsetzung 06.

22 UStAE Abschn. 19.2. Abs. 5 Satz 4.

23 Die Frist errechnet sich wie folgt: Datum des Bescheides + 3 Tage (gesetzliche Bekanntgabefiktion) + 1 Monat Einspruchsfrist.

24 UStAE Abschn. 19.2. Abs. 4.

Notwendigkeit einer Doppeloption gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG

Keine Bindung hinsichtlich der Option nach § 9 Abs. 2 UStG: Die Fünfjahresfrist gilt nur für die gem. § 19 Abs. 2 UStG ausgeübte Option. Sie hat hingegen für die Option nach § 9 Abs. 2 UStG keine Bedeutung. Infolgedessen kann A im obigen Beispiel 7 bereits im Jahr 02 die Option zur Steuerpflicht seiner Vermietungsleistungen an gewerbliche Mieter widerrufen. Regelmäßig macht jedoch ein solcher Widerruf wegen der damit verbundenen Vorsteuerkorrektur gem. § 15a Abs. 1 UStG keinen Sinn. Wegen Einzelheiten zur Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG siehe Rz. 334 f.

Widerruf der Option: Die Option kann bis zur formellen Bestandskraft des Umsatzsteuerjahresbescheides des Jahres der Optionsausübung zurückgenommen werden.²⁵ Die Bestandskraft tritt einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides ein. Der Ausweis von steuerpflichtigen Umsätzen in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder in der Jahreserklärung bewirkt also noch keine endgültige Bindung. Der Widerruf der Option erfolgt spätestens in der Weise, dass gegen den betreffenden Steuerbescheid Einspruch eingelegt und eine Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG beantragt wird. Eventuell mit gesondertem Steuerausweis erteilte Rechnungen sind zur Vermeidung von Zahlungsverpflichtungen gem. § 14c Abs. 1 UStG zu berichtigen.²⁶

Der Unternehmer ist am Widerruf seiner Option auch dann nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen gehindert, wenn sich dadurch eine höhere Steuerfestsetzung ergibt bzw. die Vergütung von Vorsteuer entfällt. Die rechtsbehelfsfähige Beschwerde liegt in solchen Fällen darin, dass wegen der Bindung an den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung für mindestens fünf Kalenderjahre die damit verbundene Steuererhebung in den folgenden vier Jahren nachteilig sein kann.²⁷

1.6. Notwendigkeit einer Doppeloption gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG

Der Kleinunternehmer hat gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG keine Möglichkeit, auf die Steuerfreiheit von Vermietungsleistungen gem. § 9 Abs. 2 UStG zu verzichten. Wäre dem so, könnte er bei entsprechend hohen Umsätzen mit Hilfe der Option den Kleinunternehmerstatus überwinden und jährlich durch Widerruf der Option zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren. Er wäre damit in der Lage, die fünfjährige Bindung an die Regelbesteuerung (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG) zu umgehen. So aber bedarf es stets einer Doppeloption gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG, soll eine Besteuerung der Vermietungsleistungen erfolgen.

²⁵ UStAE Abschn. 19.2. Abs. 2 bis 6.

²⁶ Wegen Einzelheiten zur Rechnungskorrektur nach § 14c Abs. 2 UStG siehe Rz. 376.

²⁷ BFH v. 9.7.2003, BStBl. II 2003 S. 904.

2. Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

2.1. Grundzüge der Behandlung von Vermietungsleistungen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG

§ 4 Nr. 12 UStG hat für die umsatzsteuerliche Behandlung der Nutzungsüberlassung von Immobilien zentrale Bedeutung. Danach bleiben entsprechende Leistungen grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Gem. § 9 Abs. 2 UStG kann jedoch nach Maßgabe der dort beschriebenen Voraussetzungen auf die Steuerfreiheit verzichtet werden (Einzelheiten dazu siehe Rz. 47 f.) 10

Umfang der Umsatzsteuerfreiheit: Gem. § 4 Nr. 12 UStG sind steuerfrei

- die Vermietung und die 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 (Buchst. a),
- die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags (Buchst. b),
- die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken (Buchst. c).

Die Behandlung der Umsatzbesteuerung der Nutzungsüberlassung von Immobilien im weiteren Sinn ist durch eine Vielzahl von Entscheidungen sowohl der nationalen Finanzgerichte wie auch des Europäischen Gerichtshofs geprägt. Daneben müssen etliche konkretisierende Verfügungen der Oberfinanzdirektionen und des Bundesministerium der Finanzen berücksichtigt werden.

Festzustellen ist, dass die Rechtsprechung weiterhin im Fluss ist. Es dürfen also für die Steuergestaltung noch interessante Entscheidungen erwartet werden.

Keine Steuerbefreiung: Aufgrund ausdrücklicher Erwähnung in § 4 Nr. 12 UStG sind nicht befreit 11

- die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält,¹

¹ UStAE Abschn. 4.12.9.

Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,²
- die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen³ und
- die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.⁴

2.2. Zu den wesentlichen Voraussetzungen steuerfreier Vermietung gem. § 4 Nr. 12 UStG

2.2.1. Das Grundstück als maßgebendes Tatbestandsmerkmal des § 4 Nr. 12 UStG

- 12 Die höchstrichterliche Rechtsprechung orientierte sich zunächst an den Vorschriften des nationalen bürgerlichen Rechts.⁵ Ein Grundstück im Sinne des BGB und der Grundbuchordnung (GBO) wird – unabhängig von seiner Nutzungsart – als ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes unter einer besonderen Nummer oder nach § 3 Abs. 5 GBO gebucht ist, verstanden.⁶

Gem. § 94 BGB gehören auch die mit dem Grundstück fest verbundenen Gebäude und die in § 94 Abs. 1 Satz 2 BGB genannten Pflanzen mit Ausnahme der in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausdrücklich erwähnten Betriebsvorrichtungen zum Grundstück. Gleiches gilt auch für Wasserflächen.⁷

Ein wesentliches Merkmal eines Grundstücks ist, dass es mit einem bestimmten Abschnitt der Erdoberfläche verbunden ist. Insoweit hat der EuGH entschieden, dass ein fest abgegrenztes Gelände, selbst wenn es von Wasser überflutet ist, als Grundstück qualifiziert werden kann.⁸ Flussabschnitte, auf die sich die Fischereikarten beziehen, sind ebenfalls als Grundstücke anzusehen.⁹

Das europäische Gemeinschaftsrecht definiert den Begriff des Grundstücks weiter (siehe auch nachfolgend). Somit sind auch Wohnungen, einzelne Räume und sonstige Grundstücks- oder Gebäudeteile, gleichgültig ob sie einem Grundstücks-

2 UStAE Abschn. 4.12.2.

3 UStAE Abschn. 4.12.3.

4 UStAE Abschn. 4.12.10.

5 BFH v. 15.12.1966, BStBl. III 1967 S. 209; v. 4.12.1980, BStBl. II 1981 S. 23; v. 8.10.1991, BStBl. II 1992 S. 108.

6 Siehe auch OLG Oldenburg, Beschluss v. 27.10.1976, Rechtspfleger 1977 S. 22, Az: 5 Wx 44176.

7 BFH v. 8.12.1991, BStBl. II 1992 S. 368.

8 Vgl. EuGH, Urt. v. 3.3.2005, RS. C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Slg. 2005, I-1527, Rn. 34.

9 EuGH, Urt. v. 6.12.2007, Rs. C-451/06, Gabriele Walderdorff, DB 2008 S. 741; siehe Art. 69 EGBGB.

eigentümer oder einem Erbbauberechtigten zuzuordnen sind, von § 4 Nr. 12 UStG erfasst.¹⁰

Einfluss durch die Rechtsprechung des EuGH: Die MWStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem), die die 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG seit dem 1.1.2007 ablöst, begründet einen eigenständigen Grundstücksbegriff. Der Verweis auf das nationale Zivilrecht der Mitgliedstaaten ist beiden Richtlinien fremd. 13

Der BFH¹¹ musste aufgrund der EuGH-Rechtsprechung von seiner eigenen Rechtsauffassung, die ausschließlich an das nationale Zivilrecht anknüpfte, abrücken.¹² Auch die Finanzverwaltung¹³ sah sich schließlich veranlasst, einschränkend zu formulieren: Der Begriff des Grundstücks in § 4 Nr. 12 UStG stimme nunmehr (nur noch) *grundsätzlich* mit dem Grundstücksbegriff des BGB überein.¹⁴

Ausgangspunkt war die sog. Container-Entscheidung des EuGH. Mit Urteil vom 16.1.2003¹⁵ erklärte der EuGH auch die Vermietung von zwar fest verbundenen, lediglich zu vorübergehendem Zweck mit Grund und Boden verbundenen Gebäuden für steuerfrei. In Angrenzung hierzu unterfallen aber nach wie vor bewegliche Wohnräume, wie Wohn- und Campinganhängern, Mobilheime, Zelte und sonstige Unterkünfte in Leichtbauweise (z. B. Asylantenwohnheime/-container) nicht der Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG.¹⁶

Ein weiteres wesentliches Element der Umsatzsteuerbefreiung zur Definition der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ nach der MwStSystRL ist die Einräumung des Rechts durch eine vertragliche Gestaltung, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen¹⁷.

Folgerungen für die Praxis: Grundsätzlich sollte im Einzelfall genau geprüft werden, ob und wann beispielsweise die Vermietung von Büro- und Wohncontainern, Baubuden, Kiosken, Tribünen und ähnlichen Einrichtungen von der Umsatzsteuerbefreiung erfasst ist. Die Finanzverwaltung hat seit den Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 die Anweisung zur Einzelfallbetrachtung erteilt.¹⁸

10 Vgl. EuGH v. 12.2.1998, Rs. C-346/95, Elisabeth Blasi, UVR 98 S. 113; BFH v. 8.10.1991, BStBl. II 1992 S. 108.

11 Beschluss v. 25.5.2000, BFH/NV 2000 S. 1315.

12 Vgl. noch Abschn. 76 Abs. 4 UStR 2000 mit Verweis auf BFH v. 15.12.1966, BStBl. III 1967 S. 209.

13 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.1 Abs. 4 Satz 1.

14 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 1.

15 Rs. C-315/00, Mayerhofer, DStRE 5/2003, XVI – Leitsatz; BFH/NV Beilage 2003 S. 104.

16 EuGH, Beschluss v. 3.7.1997, Rs. C-60/96, Kommission /Frankreich, UR 1997 S. 443.

17 EuGH, Urt. v. 6.12.2007, Rs. C-451/06, Gabriele Walderdorff, DB 2008 S. 741.

18 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 4 Satz 2.

14 Auch der **Nießbrauch** kann einem Vermietungsumsatz gleichgestellt sein.¹⁹ Der EuGH führt dazu aus, dass obwohl die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich zum Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit gehöre, stelle sie normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit dar, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Der Umsatz, der durch den Nießbrauch getätigt werde, bestehe darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Nießbrauch, im Zivilrecht mehrerer Mitgliedstaaten Merkmale aufweise, die ihn von der Vermietung oder der Verpachtung abheben. Die fraglichen Besonderheiten, die sich aus der Zugehörigkeit dieser Rechtsfiguren zu unterschiedlichen rechtlichen Kategorien ergeben, seien zweitrangig gegenüber dem Umstand, dass ein Recht wie der Nießbrauch und die Vermietung oder Verpachtung in wirtschaftlicher Hinsicht wesentliche gemeinsame Merkmale aufweisen.

Der EuGH²⁰ hatte Ende 2010 über die Einordnung des Kaufs von Rechten zur zeitweiligen Nutzung von Ferienunterkünften, also **Teilzeit-Wohnrechte (Time-Sharing)** zu entscheiden. Der maßgebliche Zeitpunkt für die rechtliche Einordnung der Dienstleistungen, die ein Wirtschaftsteilnehmer im Rahmen eines Optionsprogramms erbringt, sei demnach der Zeitpunkt, zu dem ein Kunde, der an diesem System teilnimmt, die Rechte, die er ursprünglich erworben hat, in eine von diesem Wirtschaftsteilnehmer angebotene Dienstleistung umwandelt. Werden diese Rechte in eine Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder in das Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage umgewandelt, seien diese Leistungen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück und werden an dem Ort ausgeführt, an dem das Hotel oder diese Wohnanlage gelegen ist.

Wandelt also der Kunde seine ursprünglich erworbenen Rechte in ein Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage um, stelle die betreffende Dienstleistung eine Vermietung eines Grundstücks dar. Der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf eine Besonderheit hin, dass die Bestimmung der MwStSystRL die Mitgliedstaaten nicht daran hindere, diese Leistung von der Steuerbefreiung auszunehmen. Neben der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe könne auch die Gewährung von Unterkunft in anderen Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung von der Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgeschlossen sein. Die Wortwahl „Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“ weise auf eine

19 Vgl. EuGH v. 4.1.2001, Rs. C-326/99, Stichting Goed Wonen, DB 2001 S. 2280 = DStRE 2001 S. 1309.

20 EuGH v.16.12.2010, Rs. C-270/09, MacDonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, BFH/NV 2011 S. 397 = DB 2011 S. 220; Art 135 Abs. 1 Buchst. 1 und Abs. 2 MwStSyRL; vgl. insoweit auch EuGH, Urt. v. 3.9.2009, Rs. C-37/08, RCI Europe.

weite Auslegung hin²¹. Wenn der Kunde die Gewährung von Unterkunft in einer Ferienwohnanlage wähle, sei die Entscheidung, ob diese Leistung steuerbefreit ist, von den nationalen Kriterien zur Konkretisierung der „ähnlichen“ Umsätze abhängig. Ob eine „kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen“ vorliegt, muss deshalb anhand der gesamten äußeren Umstände ermittelt werden. Eine weitere Besonderheit ist, dass die Umsätze wegen der Besteuerung der Grundstücke nach dem Belegenheitsort zwischen den verschiedenen Ländern aufgeteilt werden müssen.

2.2.2 „Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten“

Grundstücksgleiche Berechtigungen sind nach nationalem Zivilrecht „wie Grundstücke“ zu behandeln. Dies gilt für 15

- das Erbbaurecht (§ 11 Abs. 1 ErbbauVO),²²
- das Wohnungseigentum (§§ 1, 6 WEG),
- das Bergwerkeigentum (§ 9 Abs. 1 Satz 1 BundesbergG)²³ und für
- im Grundbuch eingetragene Gewerbeberechtigungen gem. Art. 74 EGBGB (z. B. Mühlen-, Abdeckereigerechtigkeiten) sowie Fischereirechte (Art. 69 EGBGB).

2.2.3 Dauer der Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung

Der EuGH hat mit Urteil vom 18.1.2001²⁴ festgestellt, dass die Dauer der Grundstücksnutzung zwar erheblich und wesensbestimmend sei. Die Dauernutzung sei jedoch nur eines von mehreren Kriterien, um die Umsatzsteuerfreiheit bejahen zu können. Dieser Ansicht folgt auch der BFH in seinem Urteil vom 31.5.2001²⁵. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist nach Beitrittsaufforderung gem. 16

21 EuGH, Urt. v. 12.2.1998, Rs. C-346/95, Blasi, IStR 1998 S. 144.

22 Vgl. OFD Hannover v. 5.10.2009 zur Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, S 7279 - 27 - StO 183: Bei steuerpflichtigen Dauerleistungen im Rahmen der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten, bei denen der Leistungs- oder Teilleistungszeitraum nach dem 31.3.2004 endet, ist der Leistungsempfänger für die Leistung oder Teilleistung nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG Steuerschuldner. Entsprechend hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der das (Netto-)Entgelt anzugeben ist sowie einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 14a Abs. 5 UStG).

23 Vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern v.15.12.1999, Az. 1 K 116/98, EFG 2000 S. 306 (Auszug): Die Einnahmen aus der zeitlich begrenzten Überlassung zur Hebung der darin ruhenden Bodenschätze führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sofern der Bodenschatz weder zu einem landwirtschaftlichen noch zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört. Eine unzutreffende bergrechtliche Einstufung eines allein nach objektiven Maßstäben zu beurteilenden Rohstoffvorkommens hat keine steuerrechtlich zu beachtende konstitutive Bedeutung (hier: grundeigener oder bergfreier Bodenschatz).

24 BFH/NV, Beilage 2001 S. 44, Rs. C-150/99, Svenska staten /Stockholm Lindöpark.

25 BStBl. II 2001 S. 658, BFH/NV 2001 S. 1358.

§ 122 Abs. 2 Satz 3 FGO dem Verfahren beigetreten und hat sich für eine Abkehr von der stark differenzierenden Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Vermietung von Sportanlagen ausgesprochen.²⁶ Auch eine kurzfristige Gebrauchsüberlassung kann eine steuerfreie Grundstücksvermietung sein.

Folgerungen für die Praxis: Die Rechtsprechung des EuGH ist das Maß aller Dinge bei der Umsatzbesteuerung. Folglich muss bei der steuerlichen Sachverhaltsermittlung grundsätzlich auch die aktuelle europäische Rechtsauffassung angemessen berücksichtigt werden.

2.2.4. Steuerbare Gegenleistung der Immobilienüberlassung

- 17 Vermietung ist die Nutzungsüberlassung von Gegenständen auf Zeit, wobei das Eigentum an dem vermieteten Gegenstand bei dem Vermieter verbleibt. Der Vermieter ist verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der vermieteten Sache während der Mietzeit zu gewähren, während der Mieter verpflichtet ist, dem Vermieter den vereinbarten Mietzins zu zahlen (§ 535 BGB in der Fassung des MietRRG vom 1.9.2001). Wesentlich ist, dass dem Mieter eine bestimmte, nur ihm zur Verfügung stehende Grundstücksfläche unter Ausschluss anderer zum Gebrauch überlassen wird.²⁷ Die vermietete Sache muss im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bestimmt sein.²⁸ Nicht erforderlich ist auch, dass sich der Mieter die Mietfläche selbst aussuchen kann.²⁹ Grundsätzlich darf die Leistung nach §§ 315, 317 BGB zu einem späteren Zeitpunkt konkretisiert werden, sei es durch eine oder beide Parteien sowie durch einen Dritten.

Die **Verpachtung** ist dadurch gekennzeichnet, dass der Pächter das Grundstück neben der reinen Gebrauchsüberlassung auch zum sog. Fruchtgenuss übergibt (vgl. § 581 BGB).

Leasing oder Mietkauf sind nicht von den Steuerbefreiungstatbeständen des § 4 Nr. 12a UStG erfasst, da sie den Vorschriften über Kaufverträge gem. §§ 433 ff. BGB folgen³⁰.

26 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 2 Sätze 6 und 7; BFH, Urt. v. 31.5.2001, Az: V R 97/98, BStBl. II 2001 S. 658.; zur Darstellung der Rechtsprechung zu den unterschiedlichen Fällen der Überlassung von Sportanlagen, BFH/NV 2000 S. 288.

27 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 2 Satz 1.

28 Vgl. Urt. v. 14.5.1992, BStBl. II 1992 S. 758; vgl. UStAE Abschn.4.12.1. Abs. 2 Satz 4.

29 BFH v. 8.10.1991, BStBl. II 1992 S. 209, vgl. UStAE Abschn.4.12.1. Abs. 2 Satz 5.

30 Vgl. BFH v. 27.1.1955, BStBl. III 1955 S. 94; UStAE Abschn. 3.5. Abs. 5.

Steuerfreie Gegenleistungen der Immobilienüberlassung sind neben der üblichen Mietzins- oder Pachtzahlung auch die folgenden Entgelte für: 18

- Gebäudeabbruch; die im Rahmen eines Miet-/Pachtverhältnisses gezahlte Entschädigung für den erforderlichen Abbruch von Gebäuden auf dem Grundstück ist steuerfrei.³¹
- Mietvertragsaufhebung; Ablöse- oder Abstandszahlungen des Vermieters an den Mieter, um diesen zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung zu bewegen³², sind umsatzsteuerfrei. Der Verzicht des Mieters ist mit einer Änderung des Mietvertrags gleichzusetzen. Da die Vermietung steuerfrei ist, muss auch der Verzicht auf die Geltendmachung der Rechte denselben Regeln folgen³³, denn der Mieter gibt das Grundstück an die Person zurück, von der er seine Rechte ableitet. Derartige Zahlungen werden als Gegenleistungen zu einer steuerfreien Leistung des Mieters gewertet. Voraussetzung ist, dass auch die zugrunde liegende Vermietungsleistung selbst steuerfrei war.³⁴
- Verlorene Baukostenzuschüsse sind bei Mietverträgen mit vereinbarter Mindestlaufzeit regelmäßig vorausgezahltes Entgelt für die Vermietungsleistung.³⁵

Art. 134, 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL 2006/112/EG³⁶ bestimmt, dass die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken vorsehen können. Die Norm ermächtigt nach Ansicht des EuGH jedoch nicht, die Abfindung zu besteuern, die eine der Vertragsparteien der anderen wegen des vertraglichen Verzichts auf die Rechte aus einem Mietvertrag gezahlt hat, wenn die in Erfüllung des Mietvertrags geleisteten Mietzinszahlungen von der Mehrwertsteuer befreit waren.

Grundsätzlich gilt, dass die Art. 134, 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL 2006/112/EG nur Anwendung auf die Vermietung von Grundstücken finden, nicht aber auf Umsätze, die, ohne vom Vermieter ausgeführt zu sein, auf einer solchen Vermietung beruhen oder sie ergänzen.

Nicht steuerbefreite Gegenleistungen: Folgende Fallgestaltungen sehen keine Steuerbefreiung vor, fallen also nicht unter § 4 Nr. 12a UStG: 19

- Entschädigungsleistungen bei verspäteter Rückgabe der Miet- oder Pacht-sache durch den Mieter,³⁷

31 Vgl. BFH v. 13.3. 1987, BStBl. II 1987 S. 465.

32 Siehe auch MdF Sachsen-Anhalt, Erlass v. 25.6.1996, Az: 44 – S 7100–60, UVR 1996 S. 280.

33 EuGH v. 15.12.1993, Rs. C-63/92, Lubbock Fine, ABI EG 1994 Nr.C 18/5, BStBl. II 1995 S. 480.

34 Vgl. FinMin Sachsen-Anhalt, Erlass v. 25.6.1996, UR 1996 S. 309, Az: 44-S 7100-60.

35 BFH v. 19.5.1988, BStBl. II 1988 S. 848.

36 Bis 31.12.2006: Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-RL 77/388/EWG.

37 BGH v. 6.12.1995, UR 1996 S. 225, Az: XII ZR 2228/93.

Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

- Nutzungsentschädigung bei nichtigem Mietvertrag nach §§ 987, 989 BGB,³⁸
- Pachtentschädigung für Leerstandszeiten als Schadensersatzleistung des Pächters,³⁹
- Schadensersatzleistungen wegen entgangenen Gewinns aus einem Miet- oder Pachtverhältnis,⁴⁰
- Geldleistungen des Vormieters an den Nachmieter für den Eintritt in dessen Vertrag,⁴¹
- entgeltliche Werbedienstleistungen im Rahmen der Verpflichtung aus der Optionsvereinbarung zwischen Mieter und Vermieter eines Mieters zum Abschluss eines Mietvertrags im Rahmen einer sog. Prestigevermietung,⁴²
- Mietergänzungszahlungen oder Mietausgleichszahlungen stellen dann keinen Schadensersatz dar, wenn die Mieträume im Einvernehmen der Vertragsparteien von einem Dritten genutzt werden und der erste Mieter an den Vermieter den Unterschiedsbetrag zwischen der vereinbarten Miete und dem von dem Dritten an den Vermieter gezahlten Nutzungsentgelt zahlt.⁴³

Entschädigung wegen unterlassener Instandhaltung: Die vom Mieter vertraglich übernommene Instandhaltungsverpflichtung ist nach Auffassung des FG Köln⁴⁴ keine Gegenleistung für die vom Vermieter in Gestalt der Gebrauchsüberlassung der Mietsache erbrachte sonstige Leistung, sondern eine vom Leistungsaustauschverhältnis ausgenommene Risikoabwälzung zur Erhaltung des Mietobjekts im zumindest gleichrangigen Interesse des Mieters. Die Instandhaltungsverpflichtung des Mieters ist auch dann nicht als Gegenleistung und damit als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt anzusehen, wenn deswegen der Mietzins gemindert wird. Daher führt auch der aufgrund eines zivilrechtlichen Vergleichs vom Mieter gezahlte Entschädigungsbetrag wegen Unterlassens der mietvertraglich übernommenen Instandhaltungsmaßnahmen zu keinem umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG.⁴⁵

38 BGH v. 22.10.1997, Az: XII ZR 142/95, MDR 1998 S. 94.

39 OLG Köln v. 24.11.1998, Az: 13 W 38/98, VersR 2000 S. 1113.

40 OLG Düsseldorf v. 26.10.1995, Az: 10 U 207/94, DB 1995 S. 2595.

41 EuGH v. 9.10.2001, Rs. C-108/99, Cantor Fitzgerald International, UR 2001 S. 495; DStRE 2002 S. 38; BFH/NV Beilage 2002 S. 19.

42 EuGH v. 9.10.2001, Rs. C-409/98, Mirror Group, UR 2001 S. 490; DStRE 2002 S. 40= BFH/NV Beilage 2002 S. 16.

43 FG Baden-Württemberg v. 13.7.2009, Az: 9 K 303/06, EFG 2011 S. 834; BGH, Beschluss v. 19.10.2010, Az: IV B 103/09 (n.v.).

44 Urt. v. 13.1.2010, EFG 2010 S. 828 rkr.

45 Kritisch dazu Fritz, DStR 2010 S. 1826: Entscheidung mietrechtlich bedenklich. Eine mögliche Nachbelastung des Mieters mit Umsatzsteuer sollte daher vertraglich geregelt werden.

2.2.5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Nebenleistungen

Nebenleistungen folgen im Umsatzsteuerrecht regelmäßig der Hauptleistung, wenn sie als üblich angesehen werden können.⁴⁶ 20

Im Fall der Vermietung von Wohnungen gehören zu den steuerfreien Nebenleistungen:

- Lieferung von Wärme,
- Versorgung mit Wasser (auch Warmwasser),
- Überlassung von Waschmaschinen,
- bei zu Wohnzwecken mitvermietetes Mobiliar,
- Fahrstuhlüberlassung
- Überlassung einer Spüle bei modernen Einbauküchen⁴⁷
- Flur- und Treppenreinigung und
- Treppenbeleuchtung sowie
- Balkonbepflanzung.⁴⁸

Bei der *Vermietung von Zimmern* werden als Nebenleistung anerkannt: 21

- Beheizung,
- Beleuchtung,
- Bereitstellung von Bettwäsche und Mobiliar gegen im Verhältnis zur Miete geringes Entgelt,
- Reinigung.

Eine Vielzahl an Einzelentscheidungen aus der Judikatur hat auch hier Einzug gehalten.

Keine steuerfreien Nebenleistungen sind

- mitvermietetes Büromobiliar⁴⁹
- Benutzungsentgelte der zentralen Fernsprechanlage eines Bürohauses⁵⁰
- Lieferungen von Heizgas und Heizöl⁵¹.

46 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 5 und 6; vgl. auch schriftliche Anfrage E-0232/01 von Cardin Jackson an die EG-Kommission v. 7.2.2001; Antwort von H. Bolkestein im Namen der Kommission v. 22.3.2001, ABl. EG Nr. C350E/2001, 12, UR 2002 S. 364.

47 BFH v. 13.3.1990, BStBl. II 1990 S. 514.

48 BFH v. 9.12.1971, BStBl. II 1972 S. 203; UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 6 Satz 4.

49 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 6 Satz 2 unter Hinweis auf die immer noch aktuelle Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

50 BFH v. 14.7.1977, BStBl. II 1977 S. 881 sowie v. 7.11.1996, BStBl. II 1997 S. 366.

51 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 6 Satz 1.

- 22 Als Nebenleistung gilt nunmehr auch die Lieferung von elektrischem Strom.⁵² Mit Schreiben vom 21.7.2009 ist das BMF schließlich der Rechtsauffassung des BFH in seinem Urteil vom 19.1.2009 gefolgt. Für die langfristige Vermietung gilt nun, dass auch die Lieferung von elektrischem Strom durch den Vermieter als Nebenleistung steuerfrei ist.

Der EuGH⁵³ hat ferner entscheiden, dass die Vermietung eines Grundstücks und die Dienstleistung der Reinigung seiner Gemeinschaftsräume als selbständige, voneinander trennbare Umsätze angesehen werden könnten. Ein einheitlicher Umsatz sei aber dann gegeben, wenn festgestellt ist, dass die Teilleistungen zusammen eine einzig untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Die Finanzverwaltung hat daher in die sie bindenden Verwaltungsvorschriften die Wendung „in der Regel“ aufgenommen. Hier ist also Ermessensspielraum gegeben⁵⁴.

- 23 **Selbständige Hauptleistungen**⁵⁵ sind:

- Zahlungen an ein Wasserversorgungsunternehmen für das Legen von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hauswasseranschlüsse (sog. Wasseranschlussbeiträge, Baukostenzuschüsse oder Hausanschlusskosten). Sie sind Entgelte für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung, d. h. die Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz.

Bis zum 1.7.2009 unterlagen die Umsätze dem allgemeinen Umsatzsteuersatz. Mit Urteil vom 3.4.2008 hatte jedoch der EuGH⁵⁶ entschieden, dass sie zum ermäßigten Steuersatz besteuert werden, da es sich um die Lieferung von Wasser handele. Der BFH⁵⁷ und das BMF⁵⁸ haben sich dieser Rechtsmeinung angeschlossen.

52 UStAE Abschn. 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 mit Verweis auf BFH v. 15.1.2009, AZ: V R 91/07, BStBl. II 2009 S. 615.

53 EuGH v. 11.6.2009, Rs. C-572/07, RLRE Tellmer Property sro (RLRE Tellmer Property/Finanční reditelství v Ústí nad Labem, BFH/NV 2009 S. 1368.

54 UStAE Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3.

55 BMF v. 4.7.2000, Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hausanschlüsse, BStBl. I 2000 S. 1185, Az: IV D 1 – S 7100–81/00, BMF v. 4.12.2000, Umsatzsteuerliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen – ersetzt BMF v. 13.7.2000, BStBl. I 2000 S. 1188, Az: IV D 1 – S 7300–49/00, BStBl. I 2000 S. 1581, Az: IV B 7 – S 7100–55/00.

56 EuGH, Urt. v. 3.4.2008, BStBl. II 2009 S. 328RS. C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien.

57 BFH v. 8.10.2008, BStBl. II 2009 S. 32.

58 BMF v. 7.4.2009, BStBl. I 2009 S. 531.

2.3. Detailfragen zu Vermietungsumsätzen im Lichte der Rechtsprechung

2.3.1. Sportanlagen

Eine Gebrauchsüberlassung bei Sportanlagen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG ist dann anzunehmen, wenn einem oder mehreren Mietern eine bestimmte oder bestimmbare Grundstücksfläche zum ausschließlichen Gebrauch oder Mitgebrauch überlassen wurde. 24

Wenn dem Nutzer oder Besucher einer Sportstätte lediglich deren Nutzung im Rahmen einer allgemeinen Benutzerordnung *ohne Ausschluss weiterer Besucher* gestattet wird, unterliegt das Entgelt der Umsatzbesteuerung⁵⁹. Die Änderung war aufgrund der Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur Aufteilung der Vermietung von Sportanlagen in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen notwendig geworden.⁶⁰

Besonders eindrücklich hat der **BFH** in seinem Urteil vom 17.12.2008⁶¹ die rechtliche Einordnung bei der Vermietung von Sporthallen dargestellt. Der BFH ging davon aus, dass im Streitfall die Vermietung eines Turnhallengebäudes als eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG (ausnahmsweise) steuerfreie Grundstücksvermietung zu werten war. Daran änderte auch der Umstand nichts, dass der Kläger neben der Überlassung des Turnhallengebäudes dem Verein noch Betriebsvorrichtungen zur Verfügung stellte. Die Grundstücksüberlassung wäre nur dann steuerpflichtig, wenn sie Teil einer steuerpflichtigen einheitlichen Leistung wäre. Der BFH stellte klar, dass eine einheitliche Leistung nur dann vorliegt, wenn mehrere Leistungen so aufeinander abgestimmt sind, dass sie aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ihre Selbständigkeit verlieren und wirtschaftlich etwas selbständiges „Drittes“ bilden oder wenn es sich um eine Haupt- und eine Nebenleistung handele.

Die Dienstleistungen, die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängen, sollen möglichst als Gesamtheit gewürdigt werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das Betreiben einer Sportanlage nicht nur die passive Zurverfügungstellung des Grundstücks, sondern außerdem seitens des Dienstleistenden eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung, Zurverfügungstellung anderer Anlagen umfasse. Sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen, kann die Vermietung des Grundstücks dann jedenfalls nicht die ausschlaggebende Dienstleistung darstellen. Zudem sei die Zurverfügungstellung einer Sportanlage gewöhnlich nach Gegenstand und Dauer der Benutzung beschränkt. Somit ergibt sich, dass die Dauer der Grundstücksnutzung im Rahmen

59 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.6 Abs. 2 Nr. 8.

60 Vgl. BFH v. 31.5.2001, BStBl. II 2001 S. 658.

61 BFH v. 17.12.2008, BStBl. II 2010 S. 208.

Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

der Sportausübung ein Hauptelement eines derartigen Mietvertrags bilde. In der Gesamtschau ist nach Vorgabe des BFH weiter zu betrachten, ob tatsächlich die (steuerfreie) Grundstücksvermietung der Leistung das Gepräge gebe.

2.3.2. Auslegung von Vertragsabreden bei der Vermietung von Gebäuden

- 25 Der BFH⁶² hat nochmals klargestellt, dass es bei der langfristigen Vermietung eines Gebäudes – im Streitfall handelte es sich um ein Theater – für die Abgrenzung, ob die nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Vermietung des Gebäudes oder die mitvermieteten Betriebsvorrichtungen die Haupt- oder Nebenleistung darstellt, nicht auf die subjektive Einschätzung der Vertragsparteien, sondern auf die objektive Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ankommt⁶³.

2.3.3. Kurzfristige Beherbergungsleistungen

- 26 Nach Art. 5 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. 2009 I S. 3950) unterliegen ab 1.1.2010 die Vermietung und Verpachtung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen dem ermäßigten Steuersatz von 7% nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind⁶⁴.

2.3.4 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

Unter den Begriff des Fahrzeugs fallen sämtliche Beförderungsmittel; dazu gehören z. B. auch Baufahrzeuge. Beförderungsmittel sind Gegenstände zur Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft. Sie müssen sich selbstständig fortbewegen⁶⁵.

- 27 **Stellplätze** sind alle Grundstücke und Grundstücksteile einschließlich Wasserflächen, auf denen Fahrzeuge abgestellt werden können⁶⁶. Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG grundsätzlich steuerpflichtig. Anderes gilt jedoch, wenn die Vermietung von Abstellplätzen im weiteren Sinne als **Nebenleistung** zur steuerbefreiten Grundstücksvermietung einzustufen ist.⁶⁷ Die Verträge können getrennt abgeschlossen sein;

62 BFH, Beschl. v. 4.3.2011, BFH/NV 2011 S. 1035.

63 BFH v. 19.3.2009, BStBl. II 2010 S. 78, m. w. N. aus der Rechtsprechung des EuGH.

64 OFD Karlsruhe v. 15.1.2010, o. Az.

65 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.2. Abs. 2.

66 UStAE Abschn. 4.12.2. Abs. 1 Satz 2.

67 Vgl. UStAE Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Satz 4. EuGH v. 13.7.1989, UR 1991 S. 42, Rs. C-173/88, Morten Henriksen.

die Vertragspartner müssen jedoch identisch sein. Zudem muss ein **räumlicher Zusammenhang** zwischen dem Grundstück und dem Park- bzw. Stellplatz bestehen⁶⁸. Nicht erforderlich ist, dass der Mieter das Grundstück selbst als Parkfläche nutzt. Er kann die Parkfläche auch entsprechend den mietvertraglichen Vereinbarungen Dritten überlassen.⁶⁹ Auch Art. 135 Abs. 2 Unterabsatz 2 RL 2006/112/EG⁷⁰ steht dem nicht entgegen.⁷¹

Die Vermietung von **Bootsliegeplätzen** ist ebenfalls von der Umsatzbesteuerung befreit. Die Grundstücksfläche im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG kann auch von einer Wasseroberfläche bedeckt sein, d. h. Bootsliegeplätze auf Land wie Bootsliegeplätze im Wasser können Gegenstand eines Grundstücksmietvertrages gem. § 4 Nr. 12a UStG sein⁷².

Bei der Vermietung einer **Garage** i. V. m. Wohnraum wird davon ausgegangen, dass die Garage ein in der Hauptlieferung enthaltenes geringfügiges Zubehör darstellt und folglich steuerlich gleich behandelt wird⁷³. Für die Vermietung einer Garage auf einzelvertraglicher Basis besteht hingegen keine Möglichkeit der Befreiung⁷⁴.

Einzelfälle zur steuerfreien und steuerpflichtigen Vermietung von Garagen:⁷⁵

28

Beispiel 8: _____

Vermieter V und Mieter M schließen über eine Wohnung und einen Fahrzeugstellplatz auf dem gleichen Grundstück zwei Mietverträge ab.

Die Vermietung des Stellplatzes ist eine steuerfreie Nebenleistung zur Wohnungsvermietung. Das gilt auch, wenn der Vertrag über die Stellplatzvermietung erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

Beispiel 9: _____

Ein Vermieter vermietet an eine Gemeinde ein Bürogebäude und die auf dem gleichen Grundstück liegenden und zur Nutzung des Gebäudes erforderlichen Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen.

68 Vgl. auch UStAE Abschn. 4.12.2. Abs. 3; OFD Frankfurt v. 27.6.1996, Az: S 7168 A –16-St IV 22, StEK UStG 1980, § 4 Ziff. 12 Nr. 115.

69 Vgl. BFH v. 30.3.2006, BStBl. II 2006 S. 731..

70 Vormals Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-RL 77/388/EWG.

71 EuGH v. 13. 7.1989, UR 1991 S. 42, Rs. 173/88, Morten Henriksen.

72 BFH v. 8.10.1991, BStBl. II 1992 S. 368.

73 EuGH v. 13.7.1989, Skatteministriret/Henriksen, UR 1991, 42, Rs. C-173/88.

74 Vgl. EG Kommission, UR 2002 S. 364.

75 Beispiele aus UStAE Abschn. 4.12.2 Abs. 3.

Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

Die Vermietung der Fahrzeugstellplätze ist als Nebenleistung zur Vermietung des Bürogebäudes anzusehen und damit steuerfrei.

Beispiel 10:

Vermieter V schließt mit dem Mieter M1 einen Wohnungsmietvertrag und mit dem im Haushalt von M1 lebenden Sohn M2 einen Vertrag über die Vermietung eines zur Wohnung gehörenden Fahrzeugstellplatzes ab.

Die Vermietung des Stellplatzes ist eine eigenständige steuerpflichtige Leistung. Eine Nebenleistung liegt nicht vor, weil der Mieter der Wohnung und der Mieter des Stellplatzes verschiedene Personen sind. Ohne Bedeutung ist, dass M2 im Haushalt von M1 lebt.

Beispiel 11:

Eine GmbH vermietet eine Wohnung, der Geschäftsführer der GmbH vermietet seine im Privateigentum stehende Garage im gleichen Gebäudekomplex an denselben Mieter.

Da die Mietverträge nicht zwischen denselben Personen abgeschlossen sind, liegen zwei selbständig zu beurteilende Leistungen vor. Die Garagenvermietung ist folglich steuerpflichtig.

Beispiel 12:

Vermieter V1 eines Mehrfamilienhauses kann keine eigenen Stellplätze anbieten. Zur besseren Vermietung seiner Wohnungen hat er mit seinem Nachbarn V2 einen Rahmenvertrag über die Vermietung von Fahrzeugstellplätzen abgeschlossen. Dieser vermietet die Stellplätze unmittelbar an die Wohnungsmieter.

Es bestehen zwei Leistungsbeziehungen zu den Wohnungs- und Stellplatzmietern. Die Stellplatzvermietung durch V2 ist als selbständige Leistung steuerpflichtig. Gleiches gilt, wenn V1 den Rahmenvertrag mit V2 aus baurechtlichen Verpflichtungen zur Bereitstellung von Parkflächen abschließt.

Beispiel 13:

Ein Grundstückseigentümer ist gegenüber einem Wohnungsvermieter V verpflichtet, auf einem in seinem Eigentum befindlichen Nachbargrundstück die Errichtung von Fahrzeugstellplätzen für die Mieter von V zu dulden (Ein-

Detailfragen zu Vermietungsumsätzen im Lichte der Rechtsprechung

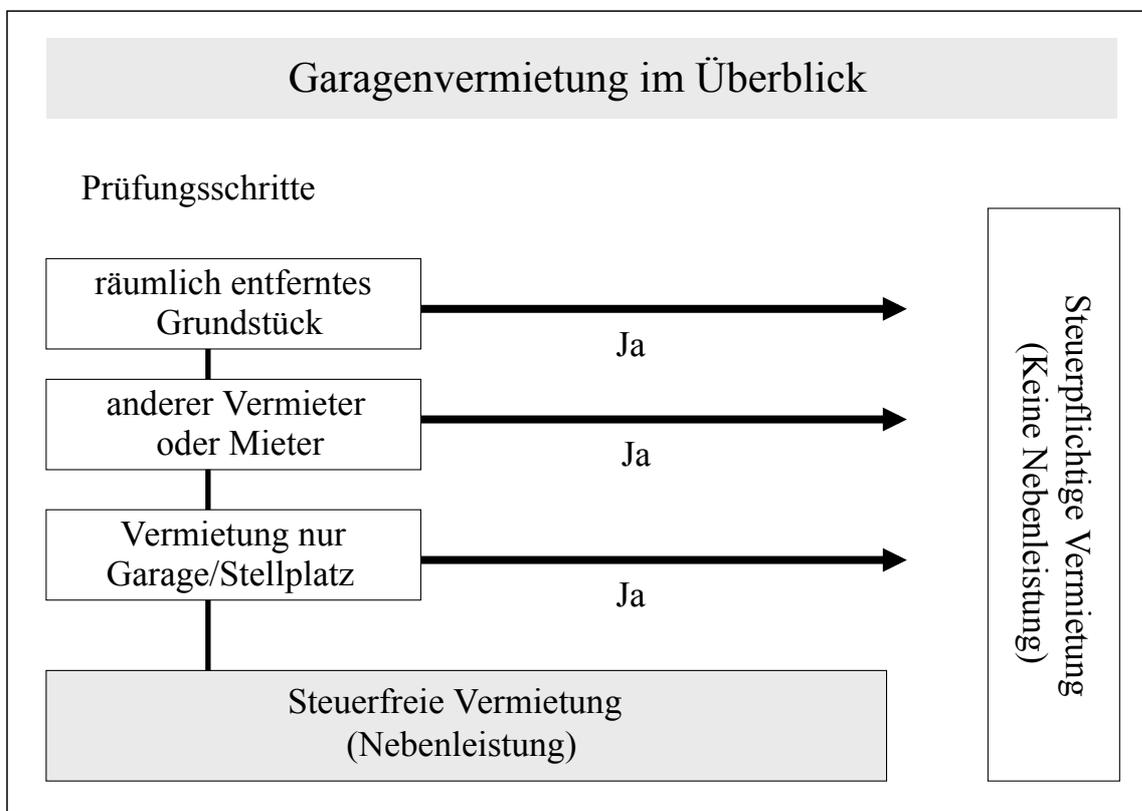
tragung einer dinglichen Baulast im Grundbuch). V mietet die Parkflächen insgesamt an und vermietet sie an seine Wohnungsmieter weiter.

Die Vermietung der Stellplätze durch den Grundstückseigentümer an V ist steuerpflichtig. Die Weitervermietung der in räumlicher Nähe zu den Wohnungen befindlichen Stellplätze ist wiederum eine steuerfreie Nebenleistung zur Wohnungsvermietung des V.

Beispiel 14:

Eine Behörde einer Gebietskörperschaft vermietet im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art Wohnungen und zu den Wohnungen gehörige Fahrzeugstellplätze. Die Vermietung der Wohnungen wird durch Verwaltungsvereinbarung einer anderen Behörde der gleichen Gebietskörperschaft übertragen. Die Stellplatzmietverträge werden weiterhin von der bisherigen Behörde abgeschlossen.

Da die Behörden der gleichen Gebietskörperschaft angehören, ist auf der Vermieterseite Personenidentität bei der Vermietung der Wohnungen und Stellplätze gegeben. Die Stellplatzvermietungen sind Nebenleistungen zu den steuerfreien Wohnungsvermietungen.



- 29 **Parkplatzgestaltung durch den Arbeitgeber:** Überlässt der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber eine eigene Garage, in der ein Dienstwagen untergestellt wird, stellt die Nutzungsüberlassung nach dem BFH-Urteil vom 7.6.2002⁷⁶ regelmäßig keinen Arbeitslohn dar.⁷⁷ Folgerichtig liegt darin umsatzsteuerlich gesehen auch keine Dienstleistungsentnahme im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers.⁷⁸ Die Parkplatzgestaltung erfolgt im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers und nicht zur Befriedigung des Privatbedarfs des Arbeitnehmers. Somit entfällt auch ein Besteuerungsmotiv unter dem Aspekt der Vermeidung eines unbesteuerten Letztverbrauchs.⁷⁹

2.3.5. Behandlung gemischter Verträge

- 30 In der Praxis bestehen neben den eindeutigen miet- und pachtrechtlichen Vertragskonstellationen eine Vielzahl von Verträgen, die sowohl Elemente der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken als auch Aspekte der Nutzungsüberlassung an anderen Gegenständen und/oder aufgrund anderer Rechtsbeziehungen enthalten. Ein besonderes Merkmal der sog. gemischten Vertragskonstellationen ist die eindeutige Abtrennung der *einzelnen Verträge* voneinander.⁸⁰

Ein gemischter Vertrag liegt dann vor, wenn die Leistungsvereinbarung sowohl Elemente der Grundstücksüberlassung als auch anderer Leistungen umfasst.

Die häufigsten Konstellationen sind

- Unterbringung in Heimen,
- Grundstücksvermietungen mit Serviceleistungen;
- Überlassung von Grundstücksflächen durch eine Gemeinde für Jahrmärkte mit überwiegendem Verkaufscharakter;
- Vermietung von Campingplätzen mit Verfügungsstellung von Sportgeräten und -anlagen.

Bei derartigen Verträgen ist die Prüfung nach den allgemeinen Grundsätzen in Abschn. 3.10 Abs. 1 bis 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vorzunehmen⁸¹. Demzufolge wird zunächst eruiert, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere selbständige Leistungen handelt. In einem zweiten Schritt wird so-

76 BFH/NV 2002 S. 1386.

77 So auch Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Anm. 186.

78 Siehe auch OFD Frankfurt v. 27.6.1996, StEK § 4 Nr. 12 UStG Nr. 115: Überlassung erfolgt regelmäßig im überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers.

79 Siehe auch OFD Hannover v. 27.2.1997, StEK § 4 Nr. 12 UStG Nr. 115 Tz. 1.2.1.2.: Überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers regelmäßig gegeben. Vgl. dazu auch FG Köln v. 13.11.2003, EFG 2014 S. 356: Ob ein geldwerter Vorteil vorliegt oder nicht, ist im Einzelfall zu entscheiden.

80 UStAE Abschn. 4.12.5 ist erheblich geändert worden: vgl. dazu vormals Abschn. 80 UStR 2008.

81 UStAE Abschn. 4.12.5. Abs. 1.

dann geprüft, ob diese nach Abschn. 3.10. Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses als Haupt- und Nebenleistungen einheitlich betrachtet werden müssen.

Liegt schließlich eine einheitliche Leistung vor, ist für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG entscheidend, ob das **Vermietungselement** der Leistung insgesamt ihr Gepräge gibt.⁸² Erst dann kann entschieden werden, ob und dass die Leistung insgesamt steuerfrei bleibt. Wesentlich ist, dass eine Aufteilung des Entgelts in einen auf das Element der Grundstücksüberlassung und einen auf den Leistungsteil anderer Art entfallenden Teil dann nicht zulässig ist.⁸³ 31

Im Grundsatz bestehen folgende zwei Fallgruppen gemischter Vertragstypen:

1. Vertrag über Haupt- und Nebenleistungspflichten
2. Vertrag über gleichwertige Leistungspflichten.

Aus Sicht der Umsatzbesteuerung war die Verbundenheit der Verträge zu einem Vertrag vormals nicht wesentlich.⁸⁴ Es bestand ein Aufteilungsgebot. Die Finanzverwaltung wendet dieses Gebot zukünftig abgemildert an. So muss das entsprechende Entgelt nach erfolgter Einordnung des Vertrags in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und steuerpflichtige Leistung anderer Art gegebenenfalls getrennt ermittelt und beziffert werden. Mangelt es daran, hat eine Aufteilung durch Schätzung zu erfolgen.⁸⁵

Nach der Änderung der Verwaltungsauffassung bleibt abzuwarten, welche Problemfälle in der nächsten Zeit vor Gericht verhandelt werden.

2.3.6. Verträge besonderer Art

Von den sog. gemischten Verträgen sind Verträge besonderer Art zu unterscheiden. Bei diesen können die einzelnen Leistungselemente nicht klar und eindeutig voneinander unterschieden werden. Verträge besonderer Art sind nicht von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG erfasst. Abschnitt 4.12.6. Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses enthält eine ausführliche Übersicht über die Falltypen für Verträge besonderer Art bezogen auf: 32

- Freiflächen und Ständen in Hallen zur Schaustellung gewerblicher Erzeugnisse unter besonderen Auflagen,

82 UStAE Abschn. 4.12.5. Abs. 2 mit Verweis auf BFH v. 31.5.2001, BStBl. II 2001 S. 658 und v. 24.1.2008, BStBl. II 2009 S. 60.

83 UStAE Abschn. 4.12.5. Abs. 2 Satz 3, vgl. dazu Erläuterungen des BFH, Urt. v. 27.9.2007, HFR 2008 S. 158.

84 Vgl. BFH v. 18.12.1980, BStBl. II 1981 S. 197.

85 UStAE Abschn. 4.12.3 Abs. 4 Satz 6.

Steuerfreie und steuerpflichtige Vermietungsleistungen

- Grundstückflächen für Jahrmarktstände, -buden, Karussells, Flohmärkte, Wochenmärkte u.Ä. durch einen Schützenverein im Rahmen eines Schützenfestes,
- Grundstücksflächen für Jahrmarkt und Wochenmärkte durch eine Gemeinde, wenn neben Verkaufsbuden überwiegend Gaststätten-, Vergnügungs- und Schaubetriebe teilnehmen, andernfalls ist von einem gemischten Vertrag auszugehen,⁸⁶
- Zimmern an Prostituierte im Rahmen einer Organisation zur Förderung der Prostitution,⁸⁷
- Außenwandflächen oder Dachflächen zu Reklame- und Werbezwecken,⁸⁸
- Anschlagtafeln zur Wirtschaftswerbung,
- Golfplätzen an vereinsfremde Personen gegen Zahlung von Greenfee,
- Minigolfanlagen für das Gestatten eines Spiels an eine Vielzahl von Spielern,
- Benutzung eines Sportplatzes oder eines Schwimmbades (Sportanlage) gegen Eintrittsgeld,
- einzelnen Schwimmbahnen in einem Frei- oder Hallenbad bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung des sonstigen Badebetriebs,
- überdachten Schießanlagen zur Ausübung des Schießsports für Vereinsmitglieder und Vereinsfremde gegen Entgelt,⁸⁹
- Alterspflegeheimplätzen; wegen des Übergewichts des Behandlungs-, Betreuung- und Versorgungsaspektes gegenüber der Vermietungsleistung kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG nicht in Betracht, wohl aber gem. § 4 Nr. 16d UStG,
- Tankstellenvertrag bestehend aus Tankstellenmiet- und Agenturvertrag; es besteht in diesem Fall eine unlösbar verbundene Vertragseinheit, wobei der Vertragsschwerpunkt im Agenturverhältnis liegt,⁹⁰
- Verpachtung eines Kiosks mit Warteraum, der der Abwicklung des Beförderungsverkehrs dient und bei der der Pächter nur bestimmte Produkte verkaufen darf,⁹¹
- Aufstellen eines Zigarettenautomaten in der Gastwirtschaft,⁹²
- Einräumung eines Fischereirechts an einer Wasserfläche, ohne die Grundstücksfläche unter Ausschluss anderer zu überlassen.⁹³

86 Vgl. zur Abgrenzung OFD Frankfurt v. 25.7.1995, Az: S 7168 A – 26 – St IV 22, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 12 Nr. 76, DStR 1995 S. 1676.

87 Vgl. BFH v. 10.8.1961, HFR 1962 S. 145; FG Niedersachsen v. 10.1.2002, EFG 2002 S. 646, FG Düsseldorf v. 9.10.1996, EFG 1997 S. 506.

88 Vgl. BFH v. 23.10.1957, BStBl. 1957 S. 457.

89 Vgl. BFH v. 24.6.1993, BStBl. II 1994 S. 52.

90 Vgl. BFH v. 5.2.1959, BStBl. III 1959 S. 223; v. 21.4.1966, BStBl. BStBl. III 1966 S. 415.

91 Vgl. Hessisches FG v. 26.10.1972, EFG 1973 S. 129.

92 Vgl. EuGH v. 12.06.2003, EuGHE I, 5965, Rs. C- 275/01.

93 Vgl. EuGH v. 06.12.2007, EuGHE I, 10637, Rs. C-451/06.

2.3.7 Vermietung von Betriebsvorrichtungen

Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen ist umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind.⁹⁴ Der Begriff der Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), ist dem Bewertungsgesetz⁹⁵ zu entnehmen.⁹⁶ Betriebsvorrichtungen sind danach von Gebäuden, den einzelnen Gebäudeteilen und den Außenanlagen abzugrenzen⁹⁷.

Die Finanzverwaltung hat durch gleichlautende Ländererlasse einzelfallbezogene Übersichten zur Abgrenzung zum Gebäude geschaffen⁹⁸ und nach den Vorgaben der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung aktualisiert⁹⁹.

Gebäudebegriff: Ein Gebäude wird darin als ein Objekt definiert, das

- Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,¹⁰⁰
- fest mit dem Grund und Boden verbunden¹⁰¹
- von einiger Beständigkeit und
- ausreichend standfest ist.¹⁰²

Liegen alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein.¹⁰³

Betriebsvorrichtungen sind dagegen nur Anlagen, die eine maschinenähnliche Funktion erfüllen und in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen¹⁰⁴. Durch den Einsatz dieser Anlage muss zudem das Gewerbe *unmittelbar betrieben* werden. Nur dann sind sie Betriebsanlage im Sinne des Bewertungsgesetzes.¹⁰⁵ Grob umschrieben sind Betriebsvorrichtungen Maschinen und maschinelle Anlagen sowie sonstige

94 BFH v. 28.5.1998, Az: V R 19/96, BFHE 185, 555; DB 1998 S. 1948. Das Urteil wurde erst in 2010 in das BStBl. BStBl. aufgenommen: BStBl. BStBl. II 2010, 307. Vgl. UStAE Abschn. 4.12.10 Abs. 1 Satz 1.

95 § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

96 UStAE Abschn. 4.12.10 Satz 2; Vgl. BFH v. 16.10.1980, BStBl. II 1981 S. 228.

97 UStAE Abschn. 4.12.10 Satz 3.

98 BStBl. I 1992 S. 342.

99 Vgl. Gleichlautende Ländererlasse v. 15.3.2006, BStBl. I 2006 S. 314.

100 Vgl. BFH v. 28.9.2001, BStBl. II 2001 S. 137; v. 15.6.2005, BStBl. II S. 688.

101 Vgl. BFH v. 25.4.1996, BStBl. II 1996 S. 613.

102 BFH v. 13.6.1969, BStBl. II 1969 S. 612.

103 UStAE Abschn. 4.12.10 Satz 4 unter Hinweis auf BFH v. 15.6.2005, BStBl. II 2005 S. 688.

104 BFH v. 14.8.1958, BStBl. III 1958 S. 400; v. 11.12.1991, BStBl. II 1992 S. 278; v. 13.11.2001, BStBl. II 2002 S. 310.

105 BFH v. 5.3.1971, BStBl. II 1971 S. 455; v. 11.12.1991, BStBl. II 1992 S. 278.