

Grundstücke im Umsatzsteuerrecht

19. September 2019, Bucerius Law School

Christiane Harwardt-Linde, Steuerberaterin
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hamburg



Agenda



- 1 Grundstücksbegriff im Umsatzsteuerrecht
- 2 Geschäftsveräußerung im Ganzen
- 3 Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit Grundstücken
- 4 Option zur Steuerpflicht
- 5 Vorsteuerabzug, Vorsteueraufteilung und Vorsteuerberichtigung



Grundstücksbegriff im Umsatzsteuerrecht

Grundstücksbegriff und dessen Bedeutung

autonomer unionsrechtlicher Begriff

- » Grundstück ist ein eigenständiger Begriff des Unionsrechts und richtet sich **nicht nach dem Zivilrecht** (Abschn. 3a.3 Abs. 2 S. 2 UStAE)

Bedeutung: Leistungs-ort

- » **Grundregel** B2B: Eine Dienstleistung ist dort steuerbar, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat (§ 3a Abs. 2 UStG)
- » **Ausnahme:** Grundstücksbezogene Leistungen sind dort steuerbar, wo das Grundstück **gelegen** ist (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)

grundstücksbezogene Leistungen

- » wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die **Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung** des Grundstücks bezieht
- » Ferner muss das Grundstück „Gegenstand“ bzw. „zentraler und unverzichtbarer Bestandteil“ der sonstigen Leistung sein

Grundstücksbegriff und dessen Bedeutung

» Einheitlichkeit der Grundstücksleistung?

- › Vermietung der Immobilie - § 4 Nr. 12a UStG
 - EuGH C17-/18 v. 19.12.2018 – Mailat, BFH V R 37/14 v. 11.11.2015 – Verpachtung einer Seniorenwohnanlage mit Inventar
 - Finanzverwaltung Abschn. 4.12.1 Abs. 3 UStAE – hat sich dem angeschlossen, allerdings Einschränkung im Einzelfall Tatsachenwürdigung; Abschn. 4.12.10 UStAE zur Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen unberührt
 - Option nach § 9 Abs. 1, 2 UStG
- › Kauf der Immobilie - § 4 Nr. 9a UStG
 - Grundstück i. S. des Grunderwerbsteuerrechts, nicht für Betriebsvorrichtungen, Inventar und Zubehör
 - Option nach § 9 Abs. 1, 3 UStG



Geschäftsveräußerung im Ganzen

Tatbestandsmerkmale der GiG (§ 1 Abs. 1a UStG; Abschn. 1.5 Abs. 1 UStAE)



» wesentliche Grundlagen eines **Unternehmens** oder eines **gesondert geführten Betriebs** (Bsp.: Vermietungsbetrieb)



» werden an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen



» Unternehmensgegenstand von Veräußerer und Erwerber müssen identisch sein oder sich hinreichend ähneln



» übertragenen Vermögensgegenstände müssen ein **hinreichendes Ganzes** bilden



» Ermöglichung der **Fortsetzung** einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit (und tatsächliche Fortführung)

Rechtsfolgen

Nicht steuerbar

- » Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§1 Abs. 1a UStG)

Rechtsnachfolge

- » Der Erwerber tritt in die Rechtsstellung des Veräußerers (Fußstapfentheorie, § 1 Abs. 1a S. 3 UStG; vgl. § 15a Abs. 10 UStG)

kein Wahlrecht

- » Rechtsfolgen stehen nicht zur Disposition der Parteien, sondern sind zwingend

Vorsteuerabzug

- » Geschäftsveräußerung im Ganzen ist kein Verwendungsumsatz i. S. d. §15 Abs. 2 UStG
 - › Eingangsleistungen berechtigen grds. zum Vorsteuerabzug

§ 75 AO

- » Haftung des Betriebsübernehmers im Fall einer Geschäftsveräußerung im Ganzen regelmäßig einschlägig

Praxisfragen - Steuerklausel

1. Teil - Annahme GiG:

- beispielsweise - der Verkäufer haftet für diejenigen Vorsteuerkorrekturen des Käufers, die von ihm durch einen unberechtigten Verzicht auf die Steuerbefreiung der Vermietung verursacht worden sind
- kann geregelt werden, welche Daten der Verkäufer zur Erfüllung seiner Verpflichtung nach § 15 a Abs. 10 UStG übergibt

2. Teil - für den Fall, dass keine GiG vorliegt

- Ausweis auch in diesem Fall nur der Nettobetrag als Kaufpreis, da der Umsatz dem Reverse Charge Verfahren unterliegt
- Achtung - Finanzverwaltung erkennt eine Option nicht an, wenn sie unter einer Bedingung erklärt wird, weil sie diese als aufschiebende Bedingung versteht; zulässig nur eine vorsorglich erklärte Option (Abschn. 9.1 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UStAE)



Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit Grundstücken



- » Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr.12 UStG)
 - › umfasst auch die Überlassung des Inventars, das der Mieter für seine in den Räumen beabsichtigte Tätigkeit benötigt, als Nebenleistung zur Grundstücksüberlassung (Abschn. 4.12.1 Abs. 3 S. 4 UStAE)
 - › auch die Beendigung einer steuerbaren Vermietung oder Verpachtung kann ihrerseits eine steuerfreie (Verzichts-)Leistung sein; vgl. EuGH C-63/92, BStBl. II 1995, 480 - Lubbock Fine & Co.; Abschn. 4.12.1 S. 7 UStAE)
-



- » Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG)

Ausnahmen (§ 4 Nr.12 UStG)



- » kurzfristige Vermietung von
 - › Wohn- und Schlafräumen
 - › Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen
 - › Campingplätzen
-



- » Vermietung von
 - › Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind

Ausnahmen (§ 4 Nr.9a UStG)



- » nicht für Betriebsvorrichtungen, Inventar und Zubehör (auch wenn wesentliche Bestandteile des Grundstücks)
 - › GrEStG = Grundstücksbegriff des BGB
 - › im Kaufvertrag separate Ausweisung / Klausel
 - › kraft Gesetz mit USt



Die Option zur Steuerpflicht

Die Option zur Steuerpflicht § 9 Abs.1 UStG

Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht) möglich



» bei Umsätzen die gem. § 4 Nr. 9a UStG (Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen) oder § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung) steuerbefreit sind



» wenn der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird

Einschränkungen des Optionsrechts, § 9 Abs. 2 UStG

GiG

- » Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ist eine Option nicht möglich (Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 2 UStAE)

Verwendung

- » Das Grundstück wird vom Leistungsempfänger ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (Bagatellgrenze 5%; Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE)
- » Rückausnahme: nicht anwendbar bei Altfällen gem. § 27 Abs. 2 UStG (Bsp. Gewerbeimmobilien: Beginn Errichtung vor dem 1.1.1993 und Fertigstellung vor dem 1.1.1998)
- » Bei Umsätzen die unter das Grunderwerbsteuergesetz (§4 Nr. 9a UStG) fallen, nur einschlägig bei Übertragung von Erbbaurechten

Optionsausübung

Erklärung & Rücknahme

- » Erklärung der Option sowie Rücknahme zulässig, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar ist oder aufgrund des Vorbehalts der Nachprüfung noch änderbar ist (Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 1 UStAE)

Form

- » grundsätzlich nicht an eine besondere Form gebunden und kann z.B. durch schlüssiges Verhalten erklärt werden (Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 5-8 UStAE); beachte aber Formerfordernis bei Grundstückslieferungen, § 9 Abs. 3 UStG

Teiloption

- » Verzicht auf die Steuerbefreiung kann bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei aufteilbaren sonstigen Leistungen auf deren Teile begrenzt werden (bei Grundstücken bspw. einzelne konkret bezeichnete Flächen)

Einschränkungen des Optionsrechts, § 9 Abs. 3 UStG

Lieferung von Grund- stücken

- » Teiloption anerkannt, wenn Bezug auf konkrete Gebäudeteile nebst Grund und Boden
- » quotale Option (70%) nicht wirksam – BFH V R 27/13 v. 24.4.2014

Grundstückslieferungen

Notarieller Vertrag

- » Verzicht auf Steuerbefreiung kann nur im notariellen beurkundeten Kaufvertrag (§ 311b BGB) erklärt werden (§ 9 Abs. 3 UStG)

nachträgliche Änderung

- » nachträgliche Option oder Rücknahme ist unwirksam (UStAE 9.2 Abs. 9)

Reverse Charge

- » Bei Verzicht wird Erwerber Steuerschuldner (§13b Abs. 2 Nr. 3 UStG)

GiG

- » Option zur Steuerpflicht im notariellen Kaufvertrag auch im Fall einer GiG möglich (für den Fall, dass die rechtliche Beurteilung unzutreffend ist Voraussetzungen für eine GiG nicht vorliegen)



Vorsteuerabzug, Vorsteueraufteilung und Vorsteuerberichtigung

Vorsteuerabzug

Leistungs- bezug für das Unterneh- men

- » Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden ausgeschlossen, soweit die Leistungen für Zwecke bezogen werden, die nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt

Vorsteuer- abzug ausge- schlossen

- » kein Vorsteuerabzug, wenn Leistungen zur Ausführung folgender Umsätze bezogen wurden (§ 15 Abs. 2 UStG)
 - › steuerfreie Umsätze;
 - › Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden.

Vorsteuer- aufteilung

- » Aufteilung der Vorsteuern erforderlich, wenn bezogene Leistung zum Teil zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 15 Abs. 4 UStG)
- » „prozentuale“ Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend

Vorsteuerabzug des Erwerbers im Fall der Teiloption

- » Veräußerung eines 2 geschossigen Gebäudes an Erwerber
- » Nutzung eigenunternehmerisch – EG: steuerpflichtig; OG: steuerfrei
- » Kaufpreis 1 Mio
- » EG: Verzicht auf § 4 Nr. 9a UStG – EUR T520
- » OG: EUR T480 – lediglich unerhebliche Ausstattungsunterschiede
- » **sog. Eintopftheorie**
 - › VoStschaden beim Erwerber
 - › alle Eingangsleistungen = einheitliches Aufteilungsobjekt (gesamtes Gebäude)
 - › Anteil nach Maßgabe der Verwendung des gesamten Gebäudes - Flächenschlüssel
 - › VoStabzug: EUR T 49,4
- » **EuGH – Direktzuordnung**
 - › Umsatz des EG – Zuordnung zu steuerpflichtigen Umsätzen
 - › Aufteilung der teiloptierten Fläche EG nicht vorzunehmen
 - › VoStabzug: EUR T 98

Vorsteuerabzug des Erwerbers im Fall der Teiloption

BFH-Urteil XI R 31/09 vom 10.8.2016

- » Frage an den EuGH zur VoSt-aufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
- » entgegen dem V. Senat und Auffassung der Finanzverwaltung – Zuordnung der Eingangsumsätze unmittelbar den Ausgangsumsätzen – direkte Zuordnung nach räumlichen Gesichtspunkten
- » so auch EuGH in der Rs. Grundstücksgemeinschaft Rey
 - › Herstellungskosten – sog. Eintopftheorie; Erhaltungsaufwand – direkte Zuordnung
 - › grundsätzlich bilden sämtliche Eingangsleistungen ein einheitliches Aufteilungsobjekt (§ 15 Abs. 4 UStG)
 - › grundsätzlich objektbezogene Flächenschlüssel, sei denn, die zu vergleichenden Gebäudeteile sind nicht vergleichbar – dann objektbezogener Umsatzschlüssel
 - › keine vergleichbaren Umsätze mit den Räumlichkeiten - Gesamtumsatzschlüssel

Vorsteueraufteilung - Flächenschlüssel

Verhältnis Nutzflächen

- » Finanzverwaltung sieht Aufteilung nach Nutzflächen als Regelfall vor, Abschn. 15.17 Abs. 7 S. 4 UStAE (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.3.1992, V R 70/87, BStBI II S. 755)

sach- gerecht

- » flächenbezogene Vorsteueraufteilung nur möglich, wenn diese sachgerecht ist (BFH-Urteile vom 7.7.2011, V R 36/10, BStBI 2012 II S. 77, und vom 5.9.2013, XI R 4/10, BStBI 2014 II S. 95)

erhebliche Abwei- chung

- » bei erheblicher Abweichung der Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume ist es erforderlich, den Bauaufwand den einzelnen Verwendungsumsätzen zuzuordnen (BFH-Urteil vom 20.7.1988, X R 8/80, BStBI II S. 1012).

Vorsteueraufteilung - Umsatzschlüssel

Verhältnis der Umsätze

- » Verhältnis aus Umsatz entfallend auf steuerpflichtiger und steuerfreier Vermietung

Unions- recht

- » im Unionsrecht Regelaufteilungsschlüssel

Abwei- chung

- » vom Umsatzschlüssel darf abgewichen werden, wenn der im nationalen Recht vorgesehene Schlüssel präziser sein kann (EuGH Urteil C-332/14 Rey vom 9.6.2016)

sach- gerechte Ergebnisse

- » wenn Flächenschlüssel keine sachgerechten Ergebnisse vorbringt (bspw. Geschosshöhen unterschiedlich), favorisiert BFH den Umsatzschlüssel (BFH-Urteil XI R 31/09 vom 10.8.2016)

Vorsteuerberichtigung, § 15a UStG

Änderung der Verhält- nisse

- » bei Änderung der Verhältnisse bei einem Grundstück (bspw. steuerpflichtige / steuerfreie Vermietung), Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuern auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten notwendig

Zeitraum

- » Berichtigungszeitraum 10 Jahre

pro rata temporis

- » Berichtigung erfolgt nicht für das Jahr der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs, sondern verteilt auf den Berichtigungszeitraum von zehn Jahren pro rata temporis

1/10

- » für jedes Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums beträgt der Anteil ein Zehntel

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Wichtige Mitteilung an jeden nicht berechtigten Empfänger dieser Präsentation:

Jeder Empfänger, der nicht Adressat dieser Präsentation ist oder sich nicht mit den Bedingungen eines Release Letters von WTS Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH schriftlich einverstanden erklärt hat, ist nicht berechtigt, sich von dieser Präsentation und dessen Inhalt Kenntnis zu verschaffen.

Jeden dieser nicht berechtigten Empfänger möchten wir auf Folgendes hinweisen:

WTS Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH ist einem nicht berechtigten Empfänger in Bezug auf die Präsentation in keinerlei Weise verpflichtet oder verantwortlich.

Wir übernehmen keine Haftung für Schäden, die ein nicht berechtigter Empfänger im Vertrauen auf unsere Präsentation erleidet, es sei denn, der nicht berechtigte Empfänger akzeptiert die Bedingungen, unter denen wir uns für die Präsentation verantwortlich zeigen, indem er uns einen unterzeichneten Release Letter zusendet.