

Autor:	Urs Breitsprecher, LL.B., RA, Solicitor, FA für Handels- und Gesellschaftsrecht und FA für Steuerrecht, Laura Nordhausen, RA'in
Datum:	21.11.2018
Quelle:	
Normen:	§ 1 UStG 1980, § 2 UStG 1980, § 13b UStG 1980, § 4 UStG 1980, § 4a UStG 1980 ... mehr
Fundstelle:	AnwZert HaGesR 23/2018 Anm. 2
Herausgeber:	Günter Friedel, RA, Industrie- und Handelskammer zu Düsseldorf Dr. Karl von Hase, RA und FA für Handels- und Gesellschaftsrecht, Luther Rechtsanwalts GmbH, Düsseldorf
Zitiervorschlag:	Breitsprecher/Nordhausen, AnwZert HaGesR 23/2018 Anm. 2

Steuerliche Behandlung eines ausländischen Investments in deutsche Immobilien (Teil 2): Grundzüge der Umsatzsteuer

A. Einleitung

In Fortsetzung des Teil 1 der steuerrechtlichen Behandlung eines ausländischen Investments in deutsche Immobilien, bei welchem die deutsche Ertragsteuer im Mittelpunkt der Betrachtung stand und auf einkommen-, bzw. körperschaft-, grunderwerbsteuer- sowie gewerbsteuerrechtliche Fragestellungen eingegangen wurde, werden in diesem daran anknüpfenden Teil 2 die Grundzüge der Umsatzsteuer ausländischen Investments in deutsche Immobilien veranschaulicht.

Die Umsatzsteuer ist einheitlich für die Europäische Union geregelt worden durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) vom 01.01.2007.

Jeder Mitgliedsstaat hat die Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer ausgestaltet, deren Regelsteuersatz mindestens 15% betragen muss. Einer höheren Besteuerung steht die Richtlinie nicht entgegen, genauso ist es jedem Land erlaubt, für bestimmte Waren- und Leistungsgruppen geringere Steuersätze vorzusehen.

Die Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie regelt die zum 01.01.2017 in Kraft getretene EU-DVO 282/11, die direkt anwendbares Recht ohne Übertragung ins nationale Recht ist.

B. Die Rechtslage

I. Überblick

Bezüglich der Begrifflichkeiten (Direktanlage, Abgrenzung zwischen einem gewerblich handelnden und einem vermögensverwaltenden Anleger, Einkunftserzielungsabsicht) wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf Teil 1 des Aufsatzes (dort unter B. I. Nr. 1, S. 2) verwiesen.

Allerdings ist anzumerken, dass zur Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen Aspekte eine Unterscheidung zwischen einer Direktinvestition als natürliche Person und einer indirekten Investition als institutioneller Anleger nicht notwendig ist.

Für die umsatzsteuerrechtliche Besteuerung des ausländischen Privatanlegers in Deutschland ist bspw. erheblich, ob es sich bei seinen Leistungen um sog. grundstücksbezogene Leistungen handelt, ob er eine feste Niederlassung in Deutschland hat und ob ihm etwaige Steuerbefreiungen zu Gute kommen.

Vorauszuschicken ist, dass die Anwendbarkeit des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG auf die Lieferungen und sonstigen Leistungen beschränkt ist, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Daher muss der Anleger unternehmerisch handeln, um überhaupt unter das UStG zu fallen. Die Definition des Unternehmers/Unternehmens liefert dabei der § 2 UStG. Der umsatzsteuerliche Begriff des Unternehmers ist hier nicht mit dem ertragsteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs gleichzusetzen. Ersterer ist im Allgemeinen weiter gefasst, so dass auch Privatpersonen und nichtgewerbliche Personen(-vereinigungen) Unternehmer sein können.

Auswirkungen im umsatzsteuerlichen Hinblick gibt es hinsichtlich zweier Problemkreise, nämlich beim Kauf bzw. Verkauf und in der Bewirtschaftungsphase.

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen bei Kauf bzw. Verkauf der Immobilie ist die Steuerbarkeit der Geschäftsveräußerung zu beachten. Ist diese nämlich steuerbar, könnte der Verkauf dennoch durch Verzicht auf die Steuerbefreiung steuerpflichtig sein und nach § 13b UStG würde dann der Leistungsempfänger zum Schuldner.

In der Bewirtschaftungsphase hingegen muss die Entscheidung gefällt werden, ob die Vermietung steuerfrei oder durch Option steuerpflichtig ist. Hierbei sollte die Vorsteuerberichtigung als Konsequenz der Option auf die Steuerpflicht nicht unbeachtet bleiben. Durch das Ausüben der Option können sich Vorteile sowohl für den Vermieter als auch für den Mieter ergeben.

II. Höhe und Art der deutschen Umsatzsteuer

Die sog. „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“, die in Deutschland seit 1967 verwendet wird, heißt umgangssprachlich Mehrwertsteuer und beträgt zurzeit 19%. Allphasen-Netto-Umsatzsteuer bedeutet, „dass die Umsatzsteuer auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben wird, ein jeder Unternehmer aber die von ihm selbst gezahlte Umsatzsteuer (die Vorsteuer) von den Finanzbehörden erstattet bekommt“.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 UStG steuerbare Umsätze, welche nicht ausnahmsweise gemäß §§ 4, 4a, 4b, 5 UStG steuerfrei sind.

Die Umsatzsteuerentstehung ist von zwei Komponenten abhängig, nämlich von einer tatsächlichen und einer zeitlichen. Sie entsteht entweder mit der Leistungsausführung, mit der Entgeltvereinnahmung, mit der Entnahme oder mit Abrechnung und Erwerb.

III. Einkommen aus laufenden Einkünften (Vermietung/Verpachtung)

1. Überblick

Die Anwendbarkeit des UStG ist wie oben beschrieben (siehe B. I. Nr. 1) auf die Lieferungen und sonstigen Leistungen beschränkt, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt (Leistungsaustausch) im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Der Unternehmer kann die Immobilie auf zwei verschiedene Arten unternehmerisch nutzen.

Zum einen zur eigenen unternehmerischen Nutzung und zum anderen zur Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks.

Der im Umsatzrecht maßgebliche Oberbegriff ist der Begriff der Leistungen, die erstens in Lieferungen und zweitens in sonstige Leistungen unterteilt sind. Im Allgemeinen ist diese Unterscheidung für die umsatzsteuerliche Behandlung, insbesondere für die Bestimmung des Leistungsorts entscheidend und wirkt sich somit auf die Zuordnung des Besteuerungsrechts zwischen den Mitgliedsstaaten aus. Bei der Vermietung oder Verpachtung handelt es sich um keine Lieferungen, sie sind daher sonstige Leistungen. Die sonstigen Leistungen erfolgen im Leistungsaustausch, da die Gegenleistung üblicherweise in Geld (Miete/Pacht) erfolgt.

Per definitionem sind die Einnahmen aus Vermietung oder Verpachtung also zunächst umsatzsteuerpflichtig, aber im ersten Schritt gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG jedoch steuerbefreit. Das ist laut Gesetz grundsätzlich bei Vermietungen der Fall, für welche die Vorschriften des BGB über Grundstücke gelten, und bei staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen, für die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags und für die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt die Steuerbefreiung hingegen nicht für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen 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.

2. Grundstücksbezogene Leistungen

In der EU-Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung 282/2011 wird die Auslegung der MwStSystRL geregelt. Insbesondere ergänzt sie die Art. 13b, 31a und 31b.

Problematisch kann es umsatzsteuerrechtlich sein, wenn Investoren umsatzsteuerenthaltende Dienstleistungen für Grundstücke in Anspruch nehmen.

In Art. 13b EU-DVO 282/2011 wird festgelegt, was als Grundstück gilt, und in den Art. 31a und 31b, was von

Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück i.S.v. Art. 47 der RL 2006/112/EG umfasst wird. Nach Art. 31a werden nur Dienstleistungen erfasst, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Zunächst ist entscheidend, an welchem Ort die Leistung erbracht wird.

Sowohl der Verkauf, als auch die Vermietung oder Verpachtung sind keine Lieferung und gehören daher zu den sonstigen Leistungen. Gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Das bedeutet, dass der Leistungsort dort ist, wo sich das Grundstück befindet, falls es sich um eine grundstücksbezogene Leistung handelt.

Grundstücksbezogene Leistungen sind gemäß Art. 31a Abs. 2 EU-DVO 282/2011 bspw. die Errichtung eines Gebäudes an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an einem Gebäude oder Gebäudeteil; Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit der Ausnahme der unter Abs. 3 Buchst. c genannten Dienstleistungen, einschließlich der Lagerung von Gegenständen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist, oder Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen einschließlich Reinigung, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren.

In Abschnitt 3a.3 Abs. 10 UStAE wird festgelegt, welche Leistungen hingegen nicht grundstücksbezogen sind. So zum Beispiel Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht; Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen, die dem Aussteller die Darbietung seines Angebots ermöglichen, wie die Aufmachung und Gestaltung des Standes, die Beförderung und Lagerung der Ausstellungsstücke, die Bereitstellung von Maschinen, die Verlegung von Kabeln, Versicherungen und Werbung oder Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden. Insbesondere fallen darunter auch Ausgaben für Rechts- und Steuerberatung, wobei es hierzu eine noch detailliertere Differenzierung gibt, oder Werbeleistungen, selbst wenn sie die Nutzung eines Grundstücks einschließen.

3. Feste Niederlassung

Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung der Umsatzsteuer unterliegt, ist der Ort, an dem die Leistung erbracht wird. Dieser bestimmt sich nach §§ 3a ff. UStG und in den meisten Fällen nach § 3a UStG. Für die Bestimmung des Orts der Leistung ist entscheidend, ob es eine feste Niederlassung in Deutschland gibt.

In Art. 11 Abs. 1 EU-DVO 282/2011 findet sich eine rechtssichere Definition für den Begriff der festen Niederlassung. Demnach gilt als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.

Oder die EuGH Rechtsprechung zitierend: „Erforderlich ist ein hinreichender Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht.“

Dabei soll der, nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte in der Bundesrepublik, erforderliche Grad der personellen und technischen Ausstattung nicht zwingend immer im gleichen Maße erfüllt sein. „Vielmehr kann eine gering ausgeprägte – oder in Ausnahmefällen sogar fehlende – personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte sachliche Ausstattung kompensiert werden.“

So haben die Gerichte bspw. Windräder als feste Niederlassung angesehen, da diese die Dienstleistung erbringen würden und „kaum ein höherer Grad an Beständigkeit einer betrieblichen Niederlassung vorstellbar“ sei.

Dabei ist für die Anwendung des § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG irrelevant, ob der Leistungsempfänger im Sitzstaat als Unternehmer registriert ist und eine USt-Identifikationsnummer hat, da diese nur für den Vertrauensschutz von Bedeutung ist.

Nicht zwingend komme es für eine feste Niederlassung i.S.d. Art. 44 MwStSystRL auf eigenes Personal und eine eigene technische Ausstattung an, sondern dem Steuerpflichtigen müsse, wegen des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung, eine vergleichbare Verfügungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen.

Eine Betriebsstätte nach § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG liegt indessen unabhängig von der personellen und sachlichen Ausstattung nicht vor, wenn im Inland keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird und auch

keine eigenen Ausgangsumsätze bewirkt werden.

4. Steuerbefreiungen

Steuerbefreiungen ergeben sich aus § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a, b, c UStG für 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; die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags und die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG sind hingegen nicht befreit die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen 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.

Außerdem sind nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG die Umsätze steuerfrei, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Der Unternehmer kann jedoch nach dem § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten und von einer Steueroption Gebrauch machen.

5. Steueroption

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG besteht die Möglichkeit, dass der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandelt, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und dieser das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Das kann, im Falle der Vorsteuerabzugsberechtigung des Mieters, zu erheblichen Vorteilen für Mieter und Vermieter führen. Der Vermieter hat dann nämlich das Recht, die Vorsteuer einzubehalten, und der Mieter kann die Vorsteuer komplett absetzen. Dies gilt nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG jedoch im Allgemeinen nicht für Banken, Krankenhäuser, Versicherungsunternehmen und den dort weiteren aufgeführten Einrichtungen. Außerdem ist das teilweise oder gesamte Absetzen der Vorsteuer für Zubehör und Reparaturen möglich.

IV. Einkommen aus Veräußerung der Immobilie

1. Überblick

Bei der Veräußerung eines leerstehenden Gebäudes oder bei einer Veräußerung an den Mieter, wenn das Grundstück im Inland liegt, ist eine steuerbare Lieferung gegeben. Solche Lieferungen sind gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit, da sie grundsätzlich unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Ist der Verkäufer ein Unternehmer, kann er allerdings gemäß § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichten, falls es sich auch bei dem Käufer um einen Unternehmer handelt und dieser den Umsatz für dessen Unternehmen und für Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (s.o.). In diesem Fall, also bei Verzicht auf die Steuerbefreiung, ist auf den Verkaufserlös gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG Umsatzsteuer zu zahlen. Dieser Verzicht auf die Steuerbefreiung muss allerdings gemäß § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG bereits im notariellen Kaufvertrag vom Verkäufer erklärt werden, wobei es ohne Bedeutung ist, ob der Käufer vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht.

Die Option ist allerdings ausgeschlossen, wenn der Erwerber die Immobilie teilweise nichtunternehmerisch oder für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug ausschließen (ein Beispiel hierfür sind Ärzte; bei Unternehmern sind die Umsätze steuerbefreit und der Vorsteuerabzug ist nicht möglich). Bei einer unternehmensfremden Nutzung ist die Option allerdings zulässig, da der Erwerber aufgrund des ihm zustehenden Zuordnungswahlrechts diesen Teil der Immobilie ebenfalls dem Unternehmen zuordnen kann.

Nutzt der Erwerber die Immobilie für sein Unternehmen, wird die Zulässigkeit der Option davon nicht berührt. Denn anders als bei der gewerblichen Vermietung kommt es nicht darauf an, ob er sie steuerfrei oder -pflichtig vermietet, weil § 9 Abs. 2 UStG nämlich nicht für den Immobilienverkauf gilt.

Auch durch das Vorgehen mit einer Teiloption tätigt der Veräußerer nicht zwei Lieferungen, sondern nur eine Lieferung, die teilweise umsatzsteuerfrei und teilweise steuerpflichtig ist.

Folgende steuerlichen Auswirkungen ergeben sich für den Fall, dass der Verkäufer auf die Steuerbefreiung verzichtet (1), nicht verzichtet (2) oder teilweise verzichtet (3):

- (1) Bei einem Verzicht auf die Steuerbefreiung trifft gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG den Leistungsempfänger die Steuerschuld. Allerdings darf die Umsatzsteuer nicht im Kaufvertrag oder separat in einer Rechnung gesondert ausgewiesen werden, jedoch kann der Käufer diese ihm anlastende Umsatzsteuer entsprechend der von ihm geplanten steuerpflichtigen Verwendung des Objekts als Vorsteuer abziehen.

Dazu ist er dem Grunde nach gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG berechtigt, auch ohne dass ihm eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Wie hoch seine Vorsteuerabzugsberechtigung ist, hängt dabei von seiner Nutzung der Immobile ab. Verwendet er sie bspw. nur für Abzugsumsätze, also z.B. steuerpflichtige Vermietung, ist die Vorsteuerabzugsberechtigung in voller Höhe gegeben. Bei der steuerfreien Vermietung ist sie hingegen ausgeschlossen.

Eine Vorsteuerberichtigung kann sich für den Verkäufer ergeben, falls sich kein Vorsteuerabzug in den letzten zehn Jahren aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten, nachträglichen Herstellungskosten oder größeren Instandsetzungsarbeiten ergeben hat.

- (2) Beim steuerfreien Verkauf des Grundstücks ergeben sich für den Käufer keine Rechtsfolgen, beim Verkäufer allerdings kann sich zu seinen Lasten eine Vorsteuerberichtigung ergeben, falls er innerhalb der letzten zehn Jahre einen Vorsteuerabzug aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten, nachträglichen Herstellungskosten oder größeren Instandhaltungsarbeiten vorgenommen hat.

- (3) Darüber hinaus besteht nach Abschnitt 9.1 Abs. 6 UStAE die Möglichkeit der Teiloption auf abgrenzbare Teile des Grundstücks, die allerdings bestimmten Gebäudeteilen zuzuordnen sein und den anteiligen Grund und Boden einbeziehen muss.

„Soweit die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG dem Grunde nach erfüllt sind, steht es dem Veräußerer frei, hinsichtlich der gesamten Immobilie (Gesamtoption) oder nur hinsichtlich einzelner Teile (Teiloption) auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zu verzichten.“

Dabei ist die Teiloption die richtige Methode zur Gestaltung der steuerlichen Aspekte, wenn ein gemischt genutztes Grundstück/Gebäude verkauft werden soll, da hierdurch ein Steuerschaden vermieden werden kann.

2. Share Deal/Geschäftsveräußerung im Ganzen

Wird eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgenommen, ist dieser Vorgang gemäß § 1 Abs. 1a UStG kein steuerbarer Vorgang. Eine solche Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn der Verkäufer (bspw. ein vermietender) Unternehmer ist, ein Unternehmensteil oder das Unternehmen im Ganzen übertragen wird und der Käufer das Unternehmen bzw. den Unternehmensteil des Verkäufers weiterführt. Das bedeutet, dass der Käufer das Grundstück nicht im Rahmen seines übernommenen Unternehmens und/oder privat nutzen darf.

Hierbei ist zu beachten, dass die Kategorisierung, ob es sich tatsächlich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt, oft zweifelhaft für die Parteien ist. Im Nachhinein kann sich also herausstellen, dass es doch kein Fall des § 1 Abs. 1a UStG ist und eine Option zur Steuerpflicht gemäß § 9 Abs. 1 UStG doch in Frage kommen würde.

Bestätigt das Finanzamt die Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht, ist diese unzutreffende Beurteilung durch die Parteien mit erheblichen finanziellen Folgen verbunden.

Hier empfiehlt es sich, dass die Vertragsparteien sich für die Fälle absichern, in denen das Finanzamt eine andere rechtliche Beurteilung vornimmt. Das können sie machen, indem sie „eine Option schon zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Kaufvertrags wirksam erklären, wenn der Vertrag eine unbedingte Option zur Steuerpflicht gemäß § 9 UStG enthält und die Parteien gleichzeitig vereinbaren, die Grundstückslieferung als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu behandeln“.

Eine nachträgliche Optierung bspw. durch Vertragsergänzung sowie eine Neufassung des Vertrages soll nach der Rechtsprechung des BFH nicht möglich sein. Denn gemäß § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG kann die Option nur im notariellen Kaufvertrag nach § 311b Abs. 1 BGB erklärt werden.

C. Fazit

Nach alledem ist deutlich geworden, dass zur bestmöglichen finanziellen Entscheidung über ein ausländisches Investment in deutsche Immobilien auch die umsatzsteuerrechtlichen Aspekte zu beachten sind.

Denn bei den laufenden Einkünften können Vorteile sowohl für den Vermieter als auch für den

vorsteuerabzugsberechtigten Mieter erzielt werden, wenn auf die Steuerbefreiung verzichtet wird.

Zu beachten ist beim Erwerb der Immobilie, dass sich umsatzsteuerliche Risiken ergeben können, falls der Verkäufer eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung teilweise oder im Ganzen vornimmt.

Daher sollte der Investor in jedem Einzelfall die verschiedenen Möglichkeiten genau bedenken und abwägen. Insbesondere ist daran zu denken eine unbedingte Optierung bereits im notariellen Kaufvertrag zu erklären und nicht erst eine nachträgliche oder bedingte Optierung zu erklären.

D. Literaturempfehlungen

Hammerl/Fietz, Vorsteuerabzug des Immobilienerwerbers im Fall der Teiloption, DStR 2017, 758.

Radeisen, Immobilien als Investitionsobjekt – Umsatzsteuerrechtliche Überlegungen zur Immobilieninvestition, SteuK 2012, 48.

Sterzinger, Ausübung einer Option bei angenommener Geschäftsveräußerung im Ganzen, SteuK 2014, 4.

Fußnoten

- 1) Breitsprecher, AnwZert HaGesR 14/2018 Anm. 1.
- 2) Küffner/Maunz, Umsatzsteuer national und international-Highlights aus der Praxis für die Praxis, Arbeitsunterlage, S. 44.
- 3) Radeisen, SteuK 2012, 48.
- 4) Radeisen, SteuK 2012, 48.
- 5) Herrlein, NZM 2013, 409.
- 6) Herrlein, NZM 2013, 409.
- 7) Herrlein, NZM 2013, 409.
- 8) Herrlein, NZM 2013, 409.

- 9) Radeisen, SteuK 2012, 48, 50.
- 10) Radeisen, SteuK 2012, 48, 50.
- 11) Busch in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 3, 5. Aufl. 2018, § 59 Rn. 43.
- 12) Busch in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 3, § 59 Rn. 43.
- 13) Busch in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 3, § 59 Rn. 45.
- 14) Busch in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 3, § 59 Rn. 55.
- 15) EuGH, Urt. v. 02.05.2006 - C-260/95.
- 16) BFH, Urt. v. 19.11.2014 - V R 41/13; FG Münster, Urt. v. 05.09.2013 - 5 K 1768/10 U; FG Köln, Urt. v. 14.03.2017 - 2 K 920/14.
- 17) BFH, Urt. v. 19.11.2014 - V R 41/13; FG Münster, Urt. v. 05.09.2013 - 5 K 1768/10 U.
- 18) FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 12.07.2017 - 7 K 7094/16.
- 19) FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 12.07.2017 - 7 K 7094/16.
- 20) FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 06.07.2017 - 5 K 5270/15.
- 21) Radeisen, SteuK 2012, 48, 50.
- 22) Radeisen, SteuK 2012, 48, 49.
- 23) Hammerl/Fietz, DStR 2017, 758.
- 24) Hammerl/Fietz, DStR 2017, 758, 759.
- 25) Radeisen, SteuK 2012, 48, 49.
- 26) Hammerl/Fietz, DStR 2017, 758, 759.
- 27) Radeisen, SteuK 2012, 48, 49.
- 28) Radeisen, SteuK 2012, 48, 49.
- 29) Radeisen, SteuK 2012, 48, 49.

- 30) BFH, Urt. v. 26.06.1996 - XI R 43/90; Hammerl/Fietz, DStR 2017, 758, 759.
- 31) Hammerl/Fietz, DStR 2017, 758, 761.
- 32) Sterzinger, SteuK 2014, 4, 4.
- 33) Sterzinger, SteuK 2014, 4, 7.
- 34) Sterzinger, SteuK 2014, 4, 6.
- 35) BFH, Urt. v. 21.10.2015 - XI R 40/13 - DStR 2016, 50.