



Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Vermietungsleistungen – Treffen Sie die richtige Entscheidung –

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, beide Bad Homburg v. d. H. –

Als Unternehmer können Sie gem. § 9 Abs. 2 UStG hinsichtlich der nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zur Steuerpflicht optieren, soweit Sie die Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführen. Die Option setzt außerdem voraus, dass Ihr Mieter (Leistungsempfänger) das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Motiv einer solchen Option ist vor allem die Erlangung des Vorsteuerabzugs aus Herstellungs- und Instandsetzungskosten der Immobilie. Die Option scheidet danach, falls der Leistungsempfänger Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG) oder ein Unternehmer ist, der steuerfreie Umsätze ausführt (z. B. Arzt, Versicherungsvertreter, Bank; zur 5%-Grenze in diesem Zusammenhang s. Tz. 3 am Ende). Diese eigentlich klaren Spielregeln der Option sind in der Praxis mitunter eine Herausforderung. Nachfolgend werden daher wichtige Einzelfälle näher betrachtet.

1. Gegenstand der Option bei Vermietungsleistungen

Die Möglichkeit einer Option besteht für jeden einzelnen Umsatz, auch für **Teilleistungen** i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG. Infolgedessen kann auch ohne Mieterwechsel die Steuerpflicht der Vermietungsleistung **jeden Monat neu** begründet bzw. auf eine ausgeübte Option wieder verzichtet werden. Ein **Widerruf** macht vor allem Sinn, falls die steuerpflichtige Vermietung nach Ablauf des 10-jährigen Vorsteuer-Korrekturzeitraums des § 15a Abs. 1 UStG entbehrlich wird und die Umsatzsteuer nach den Umständen des Einzelfalles nicht auf den Mieter abgewälzt werden kann (BGH v. 30.1.1991 – VIII ZR 361/89).

Der Vermieter ist nicht gezwungen, sein **Wahlrecht** für gleichartige Umsätze, etwa die Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer, einheitlich auszuüben. Denn Gegenstand der Option ist nicht zwingend die gesamte Immobilie. Vielmehr bezieht sich die Option ebenso auf selbständig nutzbare Grundstücksteile, wie etwa **gewerbliche Flächen, Büroräume** oder **Praxisräume**. Kleinste Optionseinheit ist der einzelne, abgeschlossene Raum.

2. Form der Option und zeitliche Grenzen ihrer Ausübung

Die Ausübung der Option ist an keine bestimmte Form gebunden. Sie kann dadurch erfolgen, dass der Unternehmer

gegenüber seinem Mieter mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer abrechnet oder die betreffenden Umsätze in seiner **Umsatzsteuer-Voranmeldung** oder **Umsatzsteuer-Jahreserklärung** als steuerpflichtig deklariert (vgl. BFH v. 26.2.2003 – V B 178/02).

Hinweis: Der Mieter kann die Option nicht verhindern, selbst dann nicht, falls die Entscheidungsfreiheit durch vertragliche Vereinbarungen eingeschränkt ist (vgl. BGH v. 30.1.1991 – VIII ZR 361/89).

Allerdings scheidet die Option, falls der Mieter die Räumlichkeiten in vorsteuerschädlicher Weise nutzt. Für diesen Fall sollte der Mietvertrag vertragliche Sanktionen gegen den Mieter vorsehen, wie etwa den Ersatz des Vorsteuer-schadens.

Optionsfrist: Das Wahlrecht der Option endet nach Verwaltungsauffassung (Abschn. 9.1. Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteueranwendungserlasses – UStAE) in zeitlicher Hinsicht erst mit Eintritt der **materiellen Bestandskraft** der betreffenden Jahressteuerfestsetzung, also im Zeitpunkt der Festsetzungsverjährung.

Dies ist z. B. bei einer in 2018 für 2017 eingereichten Umsatzsteuererklärung am 31.12.2022 der Fall. Da Umsatzsteuerbescheide kraft Gesetzes stets gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, hat der Vermieter ausreichend Zeit, von einer nachträglichen Option Gebrauch zu machen.

Ihr direkter Draht zur Redaktion immobilien intern: +49 (0) 211 6698-111 (Mo-Do 14-17 Uhr, Fr 9-12 Uhr)

▪ Fax: +49 (0) 211 6698-179 ▪ E-Mail: immo@markt-intern.de ▪ www.immobilien-intern.de



3. Gemischte Nutzung der Immobilie durch den Leistungsempfänger

Als Vermieter können Sie grundsätzlich auch dann zur Steuerpflicht optieren, sofern die Räumlichkeiten vom Mieter einer gemischten Verwendung unterliegen (Aufteilungsgebot). Dabei ist von Bedeutung, ob die Vermietungsleistung aus Sicht des Leistungsempfängers räumlich oder zeitlich getrennt werden kann.

Liegt eine **räumliche** oder **zeitliche Trennbarkeit** vor, ist jede abgrenzbare Räumlichkeit für Zwecke der Option gesondert zu beurteilen. Die Zusammenfassung mehrerer Grundstücksteile in einem einheitlichen Vertrag ist für die getrennte Behandlung ebenso unbeachtlich wie ein vereinbartes Gesamtentgelt. Dabei ist in Fällen zeitlicher Trennbarkeit auch relevant, ob eine steuerpflichtige sowie steuerfreie Vermietung an einen oder unterschiedliche Leistungsempfänger erfolgt (siehe dazu auch Tz. 6.2. zum sog. Veranlagungsjahrprinzip beim Nutzungswechsel).

Bagatellgrenze: Mangelt es an einer räumlichen oder zeitlichen Trennbarkeit, ist entscheidend, ob bei gemischter Verwendung der Räumlichkeiten durch den Leistungsempfänger der steuerfreie Nutzungsanteil die 5%ige Bagatellgrenze übersteigt. Danach darf die auf den steuerfreien Umsatz entfallende Umsatzsteuer höchstens zu 5 % beim Leistungsempfänger vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein (Abschn. 9.2. Abs. 3 UStAE).

4. Teilweise Nutzung der Räumlichkeiten für unternehmensfremde Zwecke

Wird das Grundstück vom Mieter nicht nur für unternehmerische, sondern auch für **nichtunternehmerische** Zwecke genutzt, kann nur insoweit optiert werden, als die Vermietungsleistung für den unternehmerischen Bereich des Mieters erfolgt. Der Mieter hat wegen der gebotenen gesonderten Beurteilung jedes Gebäudeteiles keine Möglichkeit, in den nichtunternehmerischen Bereich erbrachte Vermietungsleistungen seinem Unternehmen zuzuordnen.

Beispiel 1: Vermieter V vermietet ab 1.1.2018 eine Wohnung an Rechtsanwalt R. R nutzt einen Raum (20 %) als Arbeitszimmer im Rahmen seiner Anwaltstätigkeit. Im Übrigen wird die Wohnung von der Familie des R bewohnt. Die anteilig auf die Baukosten der Wohnung bis Ende 2017 entfallende Vorsteuer von 50.000 € wurde zutreffend wegen geplanter steuerpflichtiger Vermietung abgezogen. R will zur Vermeidung eines Vorsteuernachteiles bei V die gesamte Wohnung seiner Anwaltskanzlei zuordnen. Kann V damit insgesamt auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12a UStG verzichten?

Dieses für V vorteilhafte Ansinnen scheitert. Dem Mieter R ist es nicht gestattet, die angemietete Wohnung insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen. Die Volloption entfällt daher gem. § 9 Abs. 2 UStG, weil R nur in Höhe von 20 % zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Damit erstreckt sich auch die Option des V allein auf das Arbeitszimmer des R mit der Folge einer jährlichen Vorsteuerkorrektur bei V von 4.000 € (50.000 € : 10 x 80 %). Zum Werbungskostenabzug siehe Beispiel 3.

Beispiel 2: R nutzt ab 1.1.2020 einen weiteren Raum für Zwecke seiner Anwaltspraxis, so dass die unternehmerisch genutzte Fläche fortan 40 % (anstatt bisher 20 %) beträgt.

Fraglich ist in Beispiel 2, ob sich die Option ab 1.1.2020 ohne weitere Rechtshandlung zwangsläufig auch auf diesen Gebäudeteil erstreckt. Dazu regelt Abschn. 9.2. Abs. 1 Satz 4 UStAE:

„Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen.“

Vorliegend hat R im Sinne dieser Regelung zwei Grundstücksteile angemietet. Ein Grundstücksteil dient eigenen Wohnzwecken, der andere freiberuflichen Zwecken. Damit ist eine unterschiedliche Optionsausübung innerhalb desselben Grundstücksteils ausgeschlossen. Mit anderen Worten, der Grundstücksteil „*freiberuflich genutzte Fläche*“ kann entweder insgesamt steuerfrei oder steuerpflichtig vermietet werden. Eine Aufteilung entfällt. Damit erstreckt sich die Option ab 1.1.2020 zwangsläufig auf einen Flächenanteil von 40 %.

Folglich reduziert sich künftig die nach § 15a UStG vorzunehmende Vorsteuerkorrektur von jährlich 4.000 € auf nunmehr 3.000 €. Dies dürfte V entgegenkommen, insbesondere dann, wenn er die zusätzlich anfallende Umsatzsteuer auf seinen Mieter abwälzen kann. Es ist ratsam, im **Mietvertrag** eine entsprechende **Anpassung** für solche Fälle vorzusehen.

5. Vorsicht in Fällen unterjährig beginnender steuerfreier Vermietung

5.1. Option bei trennbarer steuerpflichtiger und steuerfreier Vermietung

Neben der räumlichen Trennung steuerfreier und steuerpflichtiger Nutzung (siehe Tz. 4.) kann eine Aufteilung der Vermietungsleistung auch unter zeitlichen Gesichtspunkten geboten sein.

Beispiel 3: Vermieter V vermietet seine 2017 fertiggestellte Immobilie vom 1.1. bis zum 30.6. (Phase 1) zur freiberuflichen Nutzung an Rechtsanwalt R und ab 1.7.2018 an den Arzt A (Phase 2). Die bis 2017 entstandenen Vorsteuern betragen 80.000 €.

V kann hinsichtlich der Vermietung in Phase 1 gem. § 9 Abs. 2 UStG zur Umsatzsteuer optieren. Die Vermietung an A hingegen ist zwingend umsatzsteuerfrei. Auf die Verhältnisse des gesamten Kalenderjahres kommt es nicht an. Entscheidend ist, dass V die Räumlichkeiten an unterschiedliche Personen vermietet. Die Frage der Option stellt sich für jeden Vermietungsumsatz gesondert. 2018 erfolgt damit eine zeitanteilige Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG von 4.000 € (80.000 € : 10 x 6/12) und ab 2019 eine solche von 8.000 €.

Hinweis: Die Vorsteuerkorrekturbeträge stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar (§ 9b Abs. 2 EStG).

5.2. Rückwirkender Verlust des Vorsteuerabzugs mit beginnender steuerfreier Vermietung

Unter bestimmten Umständen können mit beginnender steuerfreier Vermietung **erhebliche Nachteile** eintreten, wie nachstehender Sachverhalt zeigt.

Beispiel 4: Vermieter V errichtet in den Jahren 2017 und 2018 eine Gewerbeimmobilie. Auf das Jahr 2018 entfallen Vorsteuerbeträge in Höhe von 50.000 € (2017: 30.000 €). V ist wegen des angestrebten Vorsteuerabzuges bemüht, die Immobilie umsatzsteuerpflichtig zu vermieten. Tatsächlich erfolgt jedoch erst ab Dezember 2018 eine steuerfreie Vermietung.

Abwandlung: Die steuerfreie Vermietung beginnt erst im Januar 2019.

Die im Grundfall Ende 2018 beginnende **steuerfreie** Vermietung ist aus Sicht des V extrem ungünstig. Denn für den Vorsteuerabzug spielt die beabsichtigte umsatzsteuerpflichtige Verwendung keine Rolle mehr, wenn im Jahr des Leistungsbezugs bereits eine steuerfreie Vermietung erfolgt. Die tatsächliche Nutzung verdrängt die zunächst geplante Nutzung (BFH v. 2.3.2006 – V R 49/05). Somit scheitert in Beispiel 4 ein **Vorsteuerabzug** für die in 2018 bezogenen Bauleistungen. Damit nicht genug, die nicht abzugsfähige Vorsteuer gehört jetzt zu den **Herstellungskosten**, verbunden mit einer lediglich 2%igen Gebäude-AfA. Die bereits 2017 entstandene Vorsteuer in Höhe von 30.000 € bleibt davon unberührt. Sie unterliegt jedoch ei-

ner Korrektur nach § 15a Abs. 1 UStG. Folglich sind mit Beginn der steuerfreien Nutzung jährlich 3.000 € (2018: 1/12 von 3.000 € = 250 €) an das Finanzamt zurückzuzahlen. Der Vorsteuerabzug 2017 geht bei fortbestehender steuerfreier Vermietung nur sukzessive verteilt über zehn Jahre verloren. Außerdem stellen die Rückzahlungsbeträge sofort abzugsfähige Werbungskosten (§ 9b EStG) und keine nachträglichen Herstellungskosten mit lediglich 2%iger Gebäude-AfA dar.

Vermietet V die Immobilie erst ab Januar 2019 steuerfrei (Abwandlung), bleibt ihm die Vorsteuer für 2017 und 2018 von insgesamt 80.000 € erhalten mit anschließender Rückzahlung gem. § 15a Abs. 1 UStG ab 2019 in Höhe von jährlich 8.000 € (1/10 von 80.000 €).

Hinweis: Der Beginn steuerfreier Vermietung sollte bei zunächst geplanter steuerpflichtiger Vermietung möglichst in das auf den Abschluss der Bauarbeiten folgende Kalenderjahr verlagert werden. Dies vermeidet den im Grundfall von Beispiel 4 entstehenden Totalausfall des Vorsteuerabzugs.

6. Einschaltung eines Zwischenmieters

6.1. Räumlich getrennte Nutzung durch den Endmieter

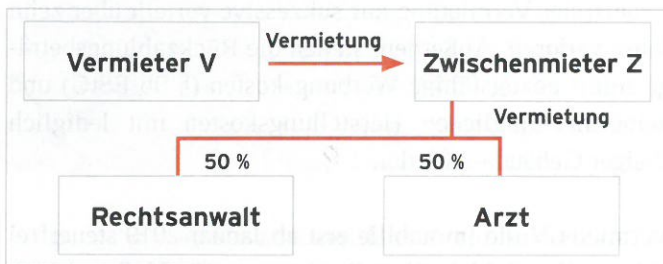
Besondere Aufmerksamkeit verdient die Option im Falle der Einschaltung eines **Zwischenmieters**. Hier sind die Voraussetzungen der Option zur Steuerpflicht auf jeder Leistungsstufe (Vermieter – Zwischenmieter und Zwischenmieter – Endmieter) gesondert zu prüfen.

Beispiel 5: Vermieter V vermietet seine Immobilie ab 1.1.2018 an den Zwischenmieter Z. Z wiederum vermietet die Immobilie jeweils zu 50 % an Rechtsanwalt R und Arzt A.

Abwandlung: Z vermietet die gesamte Immobilie bis zum 30.6.2018 an R und anschließend an A.

V kann in Beispiel 5 für seine einheitliche Vermietungsleistung an Z lediglich zu 50 % zur Steuerpflicht optieren (Grundfall). Denn eine Option ist nach § 9 Abs. 2 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger (hier: Z) die Immobilie ausschließlich zur Ausführung **steuerpflichtiger Umsätze** verwendet. Diese Voraussetzungen liegen hinsichtlich der Teilvermietung an Rechtsanwalt R vor. Insoweit erfolgt die Vermietung „*ausschließlich*“ für Zwecke, die den Vorsteuerabzug beim Mieter ermöglichen. Im Übrigen findet eine steuerfreie Vermietung statt,

die nicht zur Option berechtigt. Wegen räumlicher Trennbarkeit der unterschiedlichen Nutzungen sind die einzelnen Teilumsätze eigenständig zu beurteilen mit der Folge zulässiger Teiloption.



6.2. Zeitlich getrennte Nutzung durch den Endmieter (Veranlagungsjahrprinzip)

Für Z gilt das in Tz. 6.1. gefundene Ergebnis auch bei zeitlich getrennter Nutzung des Mieters, schon deshalb, weil er **zwei** getrennt zu beurteilende **Vermietungsleistungen** an unterschiedliche Mieter erbringt. Bei räumlicher Trennbarkeit der steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Fläche spielt es also keine Rolle, ob ein Zwischenmieter eingeschaltet wird oder nicht.

Zwischenmieter: Die Abwandlung zu Beispiel 5 ist aus Sicht des Z mit vergleichbaren Rechtsfolgen verbunden, da er zwei getrennt zu beurteilende Vermietungsleistungen erbringt. Somit ist auch die Option für jeden dieser Umsätze gesondert zu beurteilen. Folglich kann hinsichtlich der Vermietung an R im 1. Halbjahr 2018 optiert werden. Die Vermietung im 2. Halbjahr 2018 an A wiederum ist zwingend steuerfrei, weil A die Immobilie ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

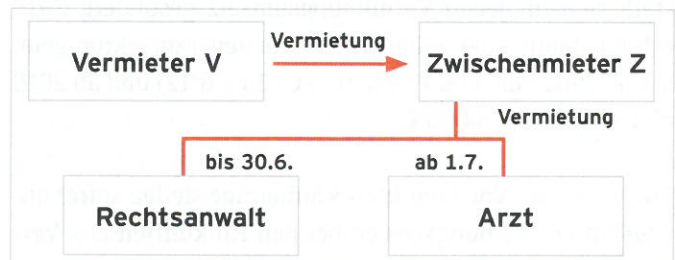
Vermieter: Aus Sicht des V stellen sich die Verhältnisse hingegen anders dar. Erfolgt nämlich eine steuerfreie Vermietung durch Z an A unterjährig ab 1.7.2018, scheidet eine Option des V im Jahr des **Nutzungswechsels** gem. § 9 Abs. 2 UStG insgesamt, also auch rückwirkend für den vorangegangenen Zeitraum steuerpflichtiger Vermietung vom 1.1. bis 30.6.2018. Denn bei zeitlich unterschiedlicher

Bernd Meyer ist Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der **Dr. Dornbach Treuhand GmbH**. Zu seinen Spezialgebieten gehören neben der Immobilienbesteuerung Umstrukturierungen sowie die Nachfolgeberatung.



© Bernd Meyer

Nutzung der Immobilie durch denselben (Zwischen-)Mieter für steuerpflichtige und für steuerfreie Zwecke kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung (OFD Karlsruhe 5.4.2011 – S 7198 Tz. 3 Beispiel 3) eine gesonderte Beurteilung der einzelnen Nutzungszeiträume nach dem sog. Veranlagungsjahrprinzip nicht in Betracht. Nach diesem Prinzip ist es unzulässig, das Kalenderjahr für Zwecke der Besteuerung in unterschiedliche Zeiträume zu zerlegen. Aufgrund der weitreichenden Folgen erstaunt es, dass die Finanzverwaltung diesen Aspekt nicht mit der gebotenen Klarheit im UStAE behandelt. In der Praxis findet er daher nur gelegentliche Beachtung, ein trügerischer Zustand.



6.3. Kritik am Veranlagungsjahrprinzip

Gegen eine einheitliche Betrachtung des Veranlagungszeitraums im Sinne der obigen Verwaltungsauffassung kann zugunsten des Vermieters vorgetragen werden, dass er **Teilleistungen** erbringt und bei diesen durch Option die Umsatzsteuerschuld gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG bereits mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes begründet wird. Die Steuerschuld entsteht also gerade nicht erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums zum 31.12. des betreffenden Kalenderjahres. In Vermietungsfällen werden Teilleistungen dadurch begründet, dass im Mietvertrag üblicherweise eine **monatliche Mietzahlung** vereinbart wird. Damit haben spätere Ereignisse, wie etwa ein Wechsel zur steuerfreien Vermietung im selben Kalenderjahr, keine steuerliche Relevanz mehr, auch nicht als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Sollte daher das Finanzamt in einschlägigen Fällen vom **nachteiligen Veranlagungsjahrprinzip** Gebrauch machen und eine Option rückwirkend zum Beginn des Veranlagungszeitraums versagen, sollte dies **nicht kritiklos** hingenommen werden.

Jochen Ball ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der **Dr. Dornbach Treuhand GmbH**. Zu seinen Spezialgebieten gehören die Compliance-Management-Beratung (insb. interne Revision) sowie die Sanierungsberatung.



© Jochen Ball