

Grundstücks(ver)käufe im Umsatzsteuerrecht

Der Kauf bzw. Verkauf eines (Betriebs-)Grundstücks gehört nicht zum Tagesgeschäft eines Unternehmers. Meist handelt es sich dabei um weitgehend einmalige Vorgänge mit großer wirtschaftlicher Tragweite. Unabhängig von etwaigen ertragsteuerlichen Besonderheiten (z. B. Aufdeckung der stillen Reserven) ist ein Grundstücksan- oder -verkauf auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht im Einzelfall ein sehr komplexes Thema. Hierbei geht es längst nicht mehr nur um die Frage "Rechnung mit oder ohne Steuerausweis", sondern vielmehr sind hier zahlreiche Besonderheiten oder gar Fallstricke zu beachten. So muss frühzeitig geklärt werden, ob die Veräußerung steuerfrei bzw. -pflichtig erfolgen soll und dadurch ggf. umfangreiche Vorsteuerkorrekturen ausgelöst werden, oder ob es sich beispielsweise um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt, die generell ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden muss. Als Erwerber müssen Sie in solchen Fällen ggf. den Vorsteuerberichtigungszeitraum des Verkäufers über mehrere Jahre fortführen. Evtl. schulden Sie die Umsatzsteuer aus dem Erwerb aber auch selbst als Steuerschuldner und müssen diese an ihr Finanzamt abführen. Gleichzeitig steht Ihnen womöglich ein Vorsteuerabzug in entsprechender Höhe zu.

Steuerfreier Umsatz

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Verkauf eines Grundstücks grundsätzlich ein Umsatz ist, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt und somit von der Umsatzsteuer befreit ist (§ 4 Nr. 9a UStG). Wurde das Grundstück vom Verkäufer allerdings innerhalb der letzten zehn Jahre angeschafft oder ein Gebäude darauf errichtet und Vorsteuerbeträge daraus geltend gemacht, führt ein steuerfreier Verkauf zu einer umfangreichen Berichtungspflicht. Bis zum Ablauf des zehnjährigen Vorsteuer-Berichtigungszeitraums müssen pro Jahr ggf. bis zu einem Zehntel der ursprünglichen Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten an das Finanzamt zurückgezahlt werden. Ein steuerfreier Verkauf sollte in diesen Fällen also wohl überlegt sein. Ggf. sollten die erforderlichen Vorsteuer-Korrekturbeträge in die Berechnung des Kaufpreises miteinbezogen werden.

Verzicht auf Steuerbefreiung möglich

Sie haben nach dem Umsatzsteuergesetz auch die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung für Grundstücksveräußerungen zu verzichten. Diese Möglichkeit besteht immer dann, wenn das Grundstück an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird. Durch einen steuerpflichtigen Verkauf werden Vorsteuerkorrekturen zu Lasten des Verkäufers grundsätzlich vermieden. Für den Käufer stellt die Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich kein Problem dar, sofern er zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Umsatzsteuer aus dem Grundstückskauf deshalb in voller Höhe von seinem Finanzamt angerechnet bekommt.

Nachteilig ist ein steuerpflichtiger Grundstückskauf für den Käufer aber dann, wenn er das Grundstück innerhalb der nächsten zehn Jahre nicht mehr für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Bei vermieteten Objekten kann dies bereits durch einen entsprechenden Mieterwechsel der Fall sein oder bei vorzeitigem (steuerfreien) Grundstücksverkauf. In diesen Fällen muss der Käufer den anfänglichen Vorsteuerabzug für den restlichen Berichtigungszeitraum korrigieren, sprich an das Finanzamt anteilig zurückzahlen.

Liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor?

Nicht selten führt ein Grundstücksverkauf aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer so genannten Geschäftsveräußerung. Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des Umsatzsteuerrechts liegt nicht erst dann vor, wenn der gesamte Betrieb inklusive seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wird, sondern kann beispielsweise auch beim Verkauf einer vermieteten Immobilie gegeben sein. Die Abgrenzung zwischen einem steuerfreien oder steuerpflichtigen Grundstücksumsatz und einer generell nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen ist in der Praxis zum Teil äußerst problematisch und erfordert im Vorfeld einen erhöhten Beratungsbedarf. So löst eine Geschäftsveräußerung beispielsweise keine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG beim Verkäufer aus, vielmehr gehen die Berichtigungs- bzw. Überwachungspflichten auf den Käufer über. Das bedeutet, dass ggf. der Käufer Jahre später Vorsteuerbeträge des Verkäufers an das Finanzamt zurückzahlen muss. Der Verkäufer muss dem Käufer zu diesem Zweck entsprechende Unterlagen/Daten zur Verfügung stellen.

Das Besteuerungsverfahren in der Praxis

"Neuerdings" ist die Umsatzsteuer für einen steuerpflichtigen Grundstücksverkauf vom Verkäufer nicht mehr gesondert in Rechnung zu stellen. Vielmehr schuldet der

Grundstückskäufer die Umsatzsteuer gegenüber seinem eigenen Finanzamt. Ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann er diese Umsatzsteuerschuld zeitgleich in der entsprechenden Voranmeldung als Vorsteuer geltend machen, so dass seine Liquidität dadurch nicht beeinträchtigt wird. Den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Grundstücksverkäufe müssen die Parteien mittlerweile zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag erklären. Dabei ist darauf zu achten, dass auch ein Vertrag als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten kann. Der Umsatzsteuerbetrag für den steuerpflichtigen Grundstücksverkauf darf jedoch nicht (auch nicht im Vertrag) gesondert ausgewiesen werden, weil ansonsten der Grundstückskäufer die Umsatzsteuer zusätzlich schuldet. Im Ergebnis würde dann eine doppelte Besteuerung eintreten, solange der Verkäufer das Abrechnungspapier nicht entsprechend korrigiert.

Nachfolgendes Praxisbeispiel verdeutlicht Ihnen die Rechtslage:

Unternehmer A verkauft ein unbebautes Betriebsgrundstück (Lagerplatz) steuerpflichtig an Unternehmer B. Der Preis beträgt 500.000 EUR netto.

Die Option zur Umsatzsteuerpflicht ist zwingend im notariellen Kaufvertrag zu erklären. A stellt B eine Nettorechnung über 500.000 EUR und verzichtet auf einen gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer. Außerdem weist er auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Käufer in der Rechnung hin. B meldet den Umsatz (Grundstückskauf) in seiner Umsatzsteuervoranmeldung an und hat hierfür grundsätzlich 19 % Umsatzsteuer, also 95.000 EUR an das Finanzamt zu entrichten. Weil B aber zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er in der gleichen Voranmeldung einen Vorsteuerbetrag in Höhe von 95.000 EUR geltend machen. Unterm Strich zahlt er aus dem Grundstückskauf keine Umsatzsteuer an sein Finanzamt. Die Vorsteuer aus der Steuerschuldnerschaft kann er geltend machen, obwohl ihm keine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt. Eine solche Rechnung ist bei Umsätzen dieser Art nicht erforderlich.

Würde A versehentlich die Umsatzsteuer in der Rechnung dennoch gesondert ausweisen, müsste er den Steuerbetrag zusätzlich an sein Finanzamt entrichten, solange er die Rechnung nicht in eine Nettorechnung korrigiert.

Die vorgenannten Erläuterungen möchten Sie im Hinblick auf anstehende Grundstückstransaktionen auch aus umsatzsteuerlicher Sicht sensibilisieren und auf entscheidende Knackpunkte bzw. Gefahrenquellen hinweisen. Eine umfangreiche, zielgerichtete Beratung im Einzelfall können sie jedoch nicht ersetzen. Gerade bei Grundstücksgeschäften sind meist horrendere Umsatzsteuerbeträge im Spiel, so dass hier eine möglichst frühzeitige Beratung erfolgen sollte. Dabei ist zu beachten, dass die Interessen der

Gegenseite (Käufer bzw. Verkäufer) womöglich völlig anders gelagert sind und deswegen ggf. auch eine Abstimmung mit deren steuerlichem Berater erforderlich ist.

Checkliste:

Die nachfolgende Checkliste verschafft Ihnen einen schnellen Überblick und zeigt den konkreten Handlungsbedarf. Prüfen Sie im Vorfeld eines ausführlichen Beratungsgesprächs möglichst sämtliche Aspekte. Die ausgefüllte Checkliste können Sie bereits vorab Ihrem steuerlichen Berater übersenden.

Grundstücksverkauf	Ja	Nein
Ist in naher Zukunft ein Grundstücksverkauf beabsichtigt?		
Gehört das Grundstück zum Unternehmensvermögen? Hinweis: Auch eine (privat) vermietete Immobilie gehört zum Unternehmensvermögen.		
Wurden in den letzten zehn Jahren für dieses Objekt Vorsteuerbeträge aus dem An- und Verkauf bzw. einer eventuellen Bebauung geltend gemacht?		
Wurde die Höhe dieser Vorsteuerbeträge bereits konkret ermittelt?		
Wann wurde das zu veräußernde Objekt erstmals unternehmerisch genutzt?		
Ist bereits ein potenzieller Käufer gefunden?		
Möchte dieser das Objekt für sein Unternehmen erwerben und für Umsätze nutzen, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen?		
Liegt bereits ein Entwurf des notariellen Vertrags vor? Wenn ja, bitte zum Beratungsgespräch mitbringen.		
Hat man sich bereits auf einen Kaufpreis verständigt?		
Wurde bei der Bemessung des Kaufpreises eine eventuell erforderliche Vorsteuerkorrektur bereits berücksichtigt?		
Grundstücksankauf	Ja	Nein
Ist in absehbarer Zeit ein Grundstückskauf beabsichtigt?		
Soll das Grundstück zu unternehmerischen Zwecken genutzt werden? Dazu gehören beispielsweise auch Vermietungsumsätze.		
Hat man sich bereits mit dem Grundstücksverkäufer verständigt?		
Möchte der Grundstücksverkäufer auf die Steuerfreiheit für diesen Umsatz verzichten?		
Liegt bereits ein Entwurf des notariellen Vertrages vor? Wenn ja, bitte zum Beratungsgespräch mitbringen.		
Liegen Angaben des Verkäufers vor, ob es sich bei diesem ggf. um eine Geschäftsveräußerung handelt?		
Besteht die Möglichkeit, dass das Grundstück nach Erwerb in den nächsten Jahren zu Zwecken genutzt wird, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z. B. steuerfreie Vermietung oder wiederum steuerfreier Verkauf)?		
Ist der Name bzw. die Anschrift des steuerlichen Beraters des Verkäufers bekannt?		
Zu welchem genauen Termin soll der Grundstückskauf vollzogen werden?		