

**Reihe: Immobilienmanagement**

•

**Band 5**

Herausgegeben von

Prof. Dr. Wolfgang Pelzl • Institut für Immobilienmanagement  
der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Leipzig

**Dr. Peggy Tillich**

# **Umsatzsteuerbefreiung der Wohnraumvermietung**

**Grundlagen, Auswirkungen und Alternativen**

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>Geleitwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Vorwort</b> .....	<b>VII</b>
<b>Gliederung</b> .....	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXII</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>Anlagenverzeichnis</b> .....	<b>XXIX</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XXXV</b>
<b>Symbolverzeichnis</b> .....	<b>XL</b>
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Untersuchungsziel .....	2
1.3 Vorgehensweise.....	4
<b>2 Die umsatzsteuerliche Behandlung der Wohnraum- vermietung</b> .....	<b>7</b>
2.1 Die geltende Rechtslage .....	7
2.1.1 Steuerbarkeit.....	7
2.1.2 Steuerbefreiung.....	7
2.1.3 Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG .....	10
2.1.4 Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz.....	13
2.1.4.1 Steuerbemessungsgrundlage.....	13
2.1.4.2 Anzuwendender Steuersatz.....	14

2.1.5	Der Vorsteuerabzug .....	14
2.1.5.1	Die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gem. § 15 UStG .....	14
2.1.5.2	Die Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG .....	19
2.1.5.2.1	Änderung der Verhältnisse .....	21
2.1.5.2.2	Der Berichtigungszeitraum .....	25
2.1.5.2.3	Das Berichtigungsverfahren .....	27
2.1.6	Die Anwendung von Vorsteuerpauschalen.....	28
2.1.7	Zusammenfassung der geltenden umsatzsteuerlichen Be- handlung der Wohnraumvermietung .....	30
2.2	Die Auswirkungen der geltenden Rechtslage.....	31
2.2.1	Allgemeines .....	31
2.2.2	Der Vorteil der Steuerpflicht dargestellt an einem Basisfall ..	34
2.2.2.1	Fallbeschreibung.....	34
2.2.2.2	Auswirkungen der Besteuerung (verbale Dar- stellung) .....	35
2.2.2.3	Auswirkungen der Besteuerung (Quantifizie- rung) .....	36
2.2.2.4	Umschlagen des Vorteils einer Besteuerung in einen Nachteil .....	38
2.2.3	Die Vorteilhaftigkeit einer Steuerpflicht in Abhängigkeit von der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges .....	39
2.3	Die Auswirkungen auf die Ertragsteuern und andere Steuerarten.....	40
2.3.1	Der Einfluss auf die Steuern von Einkommen und Ertrag.....	40
2.3.1.1	Die Behandlung der Wohnraumvermietung bei den Steuern von Einkommen und Ertrag.....	40
2.3.1.2	Die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Be- handlung der Wohnraumvermietung auf die Steuern von Einkommen und Ertrag.....	50
2.3.2	Der Einfluss auf andere Steuerarten .....	52

<b>3</b>	<b>Mögliche Alternativen und deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht .....</b>	<b>54</b>
3.1	Die Umsatzbesteuerung der Wohnraumvermietung im Gemeinschaftsrecht.....	54
3.2	Alternativen zur derzeitigen Umsatzbesteuerung der Wohnraumvermietung.....	57
3.2.1	Generelle USt-Pflicht der Wohnraumvermietung mit 16 %... 57	
3.2.2	USt-Befreiung, aber Option gem. § 9 UStG zur USt-Pflicht mit 16 %.....	59
3.2.3	USt-Pflicht mit 7 % .....	60
3.2.4	USt-Befreiung, aber Option gem. § 9 UStG zur USt-Pflicht mit 7 %.....	63
3.2.5	USt-Befreiung mit Vorsteuerabzug oder Steuerpflicht mit Anwendung eines Nullsteuersatzes .....	64
3.2.6	Anwendung von Vorsteuerpauschalen .....	66
3.3	Weitere Berücksichtigung der einzelnen Alternativen in der Untersuchung .....	69
<b>4</b>	<b>Grundlagen der ökonomischen Analyse .....</b>	<b>71</b>
4.1	Auswahl der Analyseverfahren .....	71
4.1.1	Anwendung der Kapitalwertmethode .....	71
4.1.1.1	Allgemeines .....	71
4.1.1.2	Auswahl des Betrachtungszeitraumes .....	73
4.1.1.3	Auswahl des zu verwendenden Zinssatzes .....	75
4.1.1.4	Weitere Annahmen im Modell .....	79
4.1.2	Anwendung eines an die Teilsteuerverrechnung angelehnten Verfahrens .....	80
4.1.2.1	Ziel der Teilsteuerverrechnung .....	80
4.1.2.2	Überblick über die Vorgehensweise (bei einperiodischer Betrachtung).....	81
4.1.3	Verknüpfung von Teilsteuerverrechnung und Kapitalwertmethode .....	82

4.2	Einzubeziehende Steuerarten.....	84
4.2.1	Auswahl der Steuerarten und ihre Dependenzen und Interdependenzen.....	84
4.2.2	Ermittlung der relevanten Steuersätze .....	87
4.2.2.1	Umsatzsteuer/Vorsteuer.....	87
4.2.2.2	Ertragsteuern.....	88
4.3	Bestimmung der relevanten Bemessungsgrundlagenteile .....	93
4.3.1	Bemessungsgrundlagenteile bei der Umsatzsteuer .....	94
4.3.2	Bemessungsgrundlagenteile bei den Ertragsteuern.....	95
4.3.3	Weitere Spaltung der Bemessungsgrundlagenteile.....	97
4.3.4	Übersicht über die Bemessungsgrundlagenteile .....	97
4.4	Wohnungswirtschaftliche Zuordnungen und mögliche Wechselwirkungen .....	99
<b>5</b>	<b>Höhe und Entwicklung der Bemessungsgrundlagenteile .....</b>	<b>101</b>
5.1	Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie .....	102
5.1.1	Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Immobilie.....	102
5.1.2	Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Immobilie .....	104
5.1.2.1	Anschaffungskosten von Grund und Boden .....	104
5.1.2.2	Anschaffungskosten von Wohnimmobilien.....	105
5.1.2.2.1	Anschaffungskosten bei Mehrfamilienhäusern.....	106
5.1.2.2.2	Anschaffungskosten bei Reihenhäusern	107
5.1.2.2.3	Anschaffungskosten bei Eigentumswohnungen.....	109
5.1.2.3	Herstellungskosten einer Wohnimmobilie.....	111
5.1.2.4	Standardisierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	113
5.1.3	Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf Grund und Boden sowie Gebäude .....	114

5.1.4	Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der Vorsteuerbelastung .....	116
5.1.4.1	Vorsteuerbelastung bei Anschaffung .....	116
5.1.4.2	Vorsteuerbelastung bei Herstellung .....	118
5.2	Die Miete .....	120
5.2.1	Höhe der Mieten .....	120
5.2.2	Relation der Miete zu den Anschaffungs- oder Herstel- lungskosten .....	124
5.2.2.1	Relation der Miete zu den Anschaffungskosten ....	124
5.2.2.1.1	Relation der Miete zu den Anschaf- fungskosten von Mehrfamilienhäusern .	124
5.2.2.1.2	Relation der Miete zu den Anschaf- fungskosten von Reihenhäusern und Eigentumswohnungen .....	125
5.2.2.2	Relation der Miete zu den Herstellungskosten .....	125
5.2.2.3	Angesetzter Wert der Relation Miete zu An- schaffungs- oder Herstellungskosten in den weiteren Berechnungen .....	126
5.2.3	Entwicklung der Miethöhe .....	127
5.3	Die Bewirtschaftungskosten .....	129
5.3.1	Höhe der Bewirtschaftungskosten und ihre Relation zu den Mieten sowie den Anschaffungs- oder Herstellun- gskosten .....	129
5.3.2	Entwicklung der Bewirtschaftungskosten .....	132
5.3.3	Aufteilung der Bewirtschaftungskosten entsprechend der Vorsteuerbelastung .....	132
5.4	Die Erhaltungsaufwendungen .....	134
5.4.1	Höhe und Zeitpunkt des Auftretens von Erhaltungsauf- wendungen .....	134
5.4.1.1	Schätzung der Erhaltungsaufwendungen auf der Basis von Instandhaltungskostenpauschalen .....	137
5.4.1.2	Schätzung der Erhaltungsaufwendungen auf der Basis einer Modernisierungspauschale .....	140

5.4.1.3	Ermittlung der Erhaltungsaufwendungen auf der Grundlage der Lebensdauer und des Wertes einzelner Bauteile .....	141
5.4.1.4	Durchschnittswerte tatsächlicher Modernisierungsmaßnahmen und Aufteilung nach Gewerken .....	142
5.4.1.5	Sonderfall: Nachträgliche Herstellungskosten als Erhaltungsaufwand.....	142
5.4.1.6	Berücksichtigung der Erhaltungsaufwendungen in den folgenden Berechnungen .....	143
5.4.2	Preisentwicklung bei Erhaltungsaufwendungen .....	144
5.4.3	Aufteilung der Erhaltungsaufwendungen entsprechend der Vorsteuerbelastung .....	144
5.5	Die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.....	145
5.5.1	Abgrenzung zu Erhaltungsaufwand.....	145
5.5.2	Höhe und Zeitpunkt des Auftretens nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten .....	147
5.5.3	Aufteilung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend ihrer Vorsteuerbelastung .....	147
5.6	Vorsteuerberichtigungen .....	148
5.7	Zusammenfassung .....	149
<b>6</b>	<b>Auswirkungen der einzelnen Bemessungsgrundlagenteile .....</b>	<b>151</b>
6.1	Auswirkungen des Vorsteuerabzuges aus den AK/HK des Grundstücks.....	151
6.1.1	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten von Grund und Boden .....	151
6.1.2	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes .....	155
6.1.2.1	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges bei linearer Abschreibung.....	157
6.1.2.2	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges bei degressiver Abschreibung.....	160

6.1.2.3	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges bei anderen planmäßigen Abschreibungsverläufen .....	163
6.1.2.4	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges bei außerplanmäßigen Abschreibungen.....	164
6.1.2.5	Analyse der Ergebnisse der Abschreibungswirkungen .....	165
6.1.2.6	Auswirkungen bei Veräußerung oder Entnahme bzw. Nutzungsänderung des Gebäudes.....	166
6.1.3	Zusammenfassung der Entlastungswirkung eines Vorsteuerabzuges aus den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	168
6.2	Auswirkungen einer Umsatzsteuerpflicht der Mieten .....	170
6.2.1	Auswirkungen einer Umsatzsteuerpflicht der Mieten für ein Jahr.....	172
6.2.2	Auswirkungen einer Umsatzsteuerpflicht der Mieten bei einer mehrperiodischen Betrachtung ohne Mietsteigerungen .....	173
6.2.3	Auswirkungen einer Umsatzsteuerpflicht der Mieten bei einer mehrperiodischen Betrachtung mit Mietsteigerungen .	175
6.2.4	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	178
6.3	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den Bewirtschaftungskosten .....	179
6.4	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den Erhaltungsaufwendungen .....	183
6.5	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den nachträglichen AK/HK .....	189
6.5.1	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens.....	189
6.5.2	Auswirkungen eines Vorsteuerabzuges aus den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes .....	192
6.6	Auswirkungen von Vorsteuerberichtigungen.....	197

<b>7 Die Auswirkungen der einzelnen umsatzsteuerlichen Alternativen.....</b>	<b>204</b>
7.1 Allgemeines.....	204
7.1.1 Zu unterscheidende Fallarten.....	205
7.1.2 Auswahl der Fälle.....	207
7.1.3 Annahmen zur Vereinfachung.....	211
7.1.4 Erläuterung der Berechnungen anhand der Belastungsfaktoren aus Kapitel 6 und einem Beispielfall.....	212
7.1.5 Hinweise zur Ergebnisinterpretation.....	213
7.2 Auswirkungen bei Objekten mit vollem Vorsteuerabzug (neue Fälle).....	213
7.2.1 Auswirkungen bei Herstellung.....	213
7.2.1.1 Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	213
7.2.1.2 Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	216
7.2.1.3 Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	218
7.2.1.4 Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	220
7.2.1.5 Umsatzsteuerbefreiung der Mieten mit Vorsteuerabzug.....	221
7.2.2 Auswirkungen bei Anschaffung (steuerpflichtige Übertragung mit Kaufpreis inkl. USt).....	222
7.2.2.1 Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	222
7.2.2.2 Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	223
7.2.2.3 Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	224
7.2.2.4 Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	225
7.2.2.5 Steuerbefreiung der Mieten mit Vorsteuerabzug.....	225
7.2.3 Auswirkungen bei Anschaffung (steuerfreie Grundstücksübertragung).....	226
7.2.3.1 Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	226
7.2.3.2 Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	227

7.2.3.3	Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 % .....	230
7.2.3.4	Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	231
7.2.3.5	Umsatzsteuerbefreiung der Mieten mit Vor- steuerabzug .....	231
7.3	Auswirkungen bei Altfällen mit teilweise Vorsteuerabzug....	232
7.3.1	Erreichbare Vorteile aus der Berichtigung des Vorsteuer- abzuges aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten über § 15a UStG .....	232
7.3.2	Auswirkungen insgesamt.....	235
7.3.2.1	Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 % .....	236
7.3.2.2	Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 16 %.....	238
7.3.2.3	Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 % .....	239
7.3.2.4	Option zur Umsatzsteuerpflicht der Mieten mit 7 %.....	241
7.3.2.5	Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug .....	242
7.4	Auswirkungen bei Altfällen ohne Vorsteuerabzug .....	242
7.5	Auswirkungen einzelner Einflussgrößen.....	244
7.5.1	Einfluss der Änderung von allgemeinen Einflussgrößen auf das Gesamtergebnis .....	244
7.5.1.1	Änderung des Betrachtungszeitraumes.....	244
7.5.1.2	Änderung des Zinssatzes .....	247
7.5.1.3	Änderung des Umsatzsteuertarifes .....	248
7.5.1.4	Änderung des Berichtigungszeitraumes nach § 15a UStG .....	250
7.5.1.5	Änderungen weiterer allgemeiner Einfluss- größen .....	251
7.5.2	Einfluss von Änderungen fallbezogener Einflussgrößen.....	252
7.5.2.1	Änderung der anzuwendenden Ertragsteuer- belastung.....	252
7.5.2.2	Änderungen des Verhältnisses des Wertes von Grund und Boden zum Wert des Gebäudes.....	253
7.5.2.3	Änderungen der Erhaltungsaufwendungen.....	255

7.5.2.4 Auftreten von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.....	258
7.6 Zwischenergebnis.....	260
<b>8 Schlussbemerkungen .....</b>	<b>264</b>
8.1 Umsetzung des Sozialmotivs.....	264
8.2 Umsetzung des verwaltungstechnischen Motivs.....	271
8.3 Fazit.....	273
<b>Anhang .....</b>	<b>277</b>
<b>Quellenverzeichnis .....</b>	<b>XLI</b>
<b>Index.....</b>	<b>LXI</b>
<b>RES Consult GmbH – Real Estate Solutions.....</b>	<b>LXVII</b>
<b>CD-Reihe „Immobilienwissen aktuell“ .....</b>	<b>LXVIII</b>
<b>Schriftenreihe „Immobilienmanagement“.....</b>	<b>LXIX</b>