

Gewerberaummietrecht und Umsatzsteuer - Eine grundlegende Einführung und Problembeschreibung

I. Einleitung

Wie es bereits der Titel zu diesem Aufsatz vermuten lässt, sind rechtliche Problematiken der Umsatzsteuer vor allem im Gewerberaummietrecht zu finden. Dies liegt daran, dass zwar die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gem. § 4 Nr. 12 a UStG einschließlich der üblichen Nebenleistungen¹ umsatzsteuerfrei ist, so dass grundsätzlich Mietverträge über Wohnraum und Gewerberaum umfasst sind. Aber nur bei einer Vermietung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen kann auf die Befreiung der Umsatzsteuer verzichtet werden. Dieses in § 9 UStG normierte "Optionsrecht" betrifft also nur Mietverträge über Gewerberaum. Hier wird der „steuerfreie Vermieter“ freiwillig zum „steuerpflichtigen Vermieter“. Die Möglichkeit der Option von der Steuerfreiheit zur Umsatzsteuerpflicht führt durchaus zu Einspareffekten für den Gewerberaumvermieter und seinen Mieter. Kann und wird die Option ausgeübt, so dient sie der Herbeiführung bzw. der Sicherung des Vorsteueranspruchs. Konkret ist für den Vermieter die Ausübung der Option vor allem dann von Interesse, wenn ihm die beim Bau oder beim mehrwertsteuerpflichtigen Erwerb anfallenden Vorsteuern erstattet werden können².

Der Beitrag soll einen nur grundsätzlichen Überblick über die für das Mietrecht relevanten Steuerbefreiungstatbestände und deren Voraussetzungen, sowie die damit verbundenen Vorteile und Risiken geben.

II. Umsatzsteuer

1. Grundlage der Umsatzsteuer

Je nach Einordnung in die verschiedenen Arten der Steuersystematik ist die Umsatzsteuer eine Objektsteuer bzw. eine Verkehrsteuer. Bei einer Objektsteuer wird deren Höhe ausschließlich nach dem Steuergegenstand bestimmt, ohne Einbezug persönlicher Verhältnisse. Bei einer Verkehrssteuer wird der wirtschaftliche Vorgang besteuert. Besteuert wird der Umsatz. Die Umsatzsteuer ist eine sog. Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Sie wird also auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben und erfasst durch den Vorsteuerabzug im Ergebnis nur den entsprechenden Nettoumsatz³. Ist also der Nettoumsatz Bezugsgröße, gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage. Eine Steuer von der Steuer wird nicht erhoben, so dass die auf den verschiedenen Wirtschaftsstufen bezogene gesamte Umsatzsteuerbelastung genauso hoch ist, wie die Umsatzsteuer auf den letzten Umsatz. Besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, so tritt man in die Stellung eines Endverbrauchers der entsprechenden Lieferung oder Leistung. Wirtschaftlich folgt hieraus,

¹ Vgl. BFH, BStBl. II 1972, 203

² Vgl. Eisenschmid in: Schmidt-Futterer, Mietrecht, 11. Aufl. 2013, § 535, Rn. 655

³ Vgl. hierzu Frohnepfel/Winkler/Wittenberg, Umsatzbesteuerung der Immobilienunternehmen, 1. Aufl. 2003, Rn. 6

dass die gesamte Umsatzsteuerbelastung als Kostenposition zu tragen ist⁴. Genau dieser Tatbestand der Umsatzsteuerbelastung kann den Verzicht auf die Steuerbefreiung interessant machen.

2. Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 UStG

a. Grundsätze

§ 4 UStG regelt die Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen. Von Interesse ist hier die Regelung in § 4 Nr. 12 UStG, dessen Regelungsinhalt die Steuerfreiheit für die grundsätzlich steuerbaren Umsätze aus Vermietung und Verpachtung vorsieht. Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind mit dem im BGB bekannten Begrifflichkeiten in § 535 BGB und § 581 BGB identisch.

Gegenstand der Nutzungsüberlassung müssen also Grundstücke sein. Dies schließt Verträge über bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Scheinbestandteile und Betriebsvorrichtungen) aus. Die Definition des Scheinbestandteils kann § 95 BGB entnommen werden. So gehören zu den Bestandteilen eines Grundstücks solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind. Zweifelsohne fallen hierunter Baubarraken, Tribünen oder Büro- und Wohncontainer⁵. Kioske sind dann von der Steuerbefreiung erfasst, wenn diese eben nicht nur einem vorübergehenden Zweck dienen und damit nur zeitlich begrenzt in den jeweiligen Gewerberäumen betrieben werden. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören weiter neben Maschinen und maschinenähnliche Anlagen alle Anlagen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu einer auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeit stehen, das heißt Anlagen, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird⁶. Ist also ein Unternehmen der Wohnungswirtschaft Eigentümer einer Wärmeerzeugungsanlage und vermietet diese an ein Versorgungsunternehmen, welches in eigener Verantwortung die Anlage betreibt und die Wohnungen mit Wärme versorgt, so betreibt das Unternehmen eine sonstige Leistung. Der Umsatz aus der Vermietung ist daher steuerpflichtig.

Wie Grundstücke behandelt werden auch Erbbaurechte, das Wohnungseigentum und das Teileigentum⁷. Bis 2001 hat der BFH bei der stundenweisen Vermietung von Sportanlagen und Sportstätten eine Trennung der Umsätze in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und in eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen vorgenommen. Nunmehr gilt aber hier, dass bei der Vermietung von Sportanlagen es sich um eine einheitliche steuerpflichtige Leistung handelt. Insofern hat sich die Rechtsprechung des BFH geändert⁸. Für den Erbauer und Betreiber solcher Anlagen ergibt sich ein entsprechend höherer Vorsteuerabzug.

⁴ Vgl. Frohnafel/Winkler/Wittenberg, a.a.O., Rn. 11

⁵ Vgl. Frohnafel/Winkler/Wittenberg, a.a.O., Rn. 68

⁶ Vgl. Abschnitt 85 Satz 6 UStR

⁷ Vgl. GdW, Praxis der Besteuerung von Wohnungs- und Immobilienunternehmen, 2. Aufl. 2013, S. 132

⁸ BFH, Urt. v. 31.05.2001 – V R 97/98

Die Umsatzsteuerbefreiung gilt gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG auch nicht für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereit hält sowie für die gewerbliche Vermietung von Zimmern und Ferienwohnungen⁹. Die Vermietung von Werkwohnungen an Werksangehörige ist wiederum umsatzsteuerfrei¹⁰. Von der Befreiung ebenfalls nicht umfasst ist die Vermietung von Parkplätzen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung – z.B. einer Wohnungsvermietung – handelt. Entscheidend ist hier also das Merkmal der unselbstständigen Leistung. Handelt es sich aber um eine bloße Nebenleistung, so tritt die Steuerbefreiung ein. Fraglich ist daher, welche Nebenleistungen erfasst sind.

b. Nebenleistungen

Zu den nach § 4 Nr. 12 a UStG steuerfreien Leistungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen gehören auch die mit der Grundstücksüberlassung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Nebenleistungen. Die Nebenleistung wird als wirtschaftlicher Vorgang definiert, die zwar anderer Art ist als die Hauptleistung, jedoch mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, sie ergänzt, abrundet oder verbessert. Sie ist im Verhältnis zur Hauptleistung von untergeordneter Bedeutung¹¹. Entscheidend ist, dass die Nebenleistung für den Empfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können¹². Für die Unterscheidung ob es sich um eine zur Hauptleistung gehörende Nebenleistung handelt, werden also die bekannten Grundsätze herangezogen. Hier dürfte damit auch entscheidend sein, ob die Leistungen so eng miteinander verbunden sind, als das deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre¹³. Nach diesen Grundsätzen ist die Zurverfügungstellung einer Waschküche selbstverständlich steuerbefreit. Sobald jedoch ein Entgelt für die Benutzung auch der Waschmaschine verlangt wird, wäre hier eine Steuerbefreiung nicht mehr gegeben. Dies wäre ein wirtschaftlich neues Geschäft.

Um Photovoltaikanlagen zu errichten und zu betreiben "pachten" Investoren die entsprechenden Dächer von dem Gebäudeeigentümer an. In diesen Fällen ist teilweise ein Entgelt vereinbart, teilweise übernimmt Anlagenbetreiber – durchaus nicht uneigennützig – als Gegenleistung die Sanierung des Daches. Wird ein Entgelt vereinbart, liegt insofern eine steuerfreie Grundstückvermietung vor¹⁴. Wenn aber der Anlagenbetreiber die Sanierung des Daches übernimmt, erfolgt insoweit ein tauschähnliches Geschäft, nämlich Dachnutzung gegen Werklieferung in Form der Dachsanierung. Für den Betreiber der Photovoltaikanlage gilt: Das Gewerk "Dachsanierung" geht in der Regel sofort in das Eigentum des Gebäudeeigentümers über. Der Anlagenbetreiber führt mit der Abnahme des Gewerks eine

⁹ von Brunn/Jatzeck in: Bub/Dreier, Handbuch der Geschäfts- und Wohnraummiete, 4. Aufl. 2014, III.A Rn. 706

¹⁰ BFH, BStBl. II 1988, 88

¹¹ Vgl. Frohnapfel/Winkler/ Wittenberg, a.a.O., Rn. 73

¹² BFH, Urt. 15.01.2009 – V R 91/07–; juris, zitiert nach Eisenschmid a.a.O., Rn. 654

¹³ Vgl. hierzu: EuGH, Urt. v. 11.06.2009 – C-572/07 – = ZMR 2009, 825

¹⁴ GdW, Praxis der Besteuerung von Wohnungs- und Immobilienunternehmen, a.a.O., S. 135

Werklieferung an den Gebäudeeigentümer aus. Die Werklieferung ist also dem Gebäudeeigentümer in Rechnung zu stellen und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Anlagenbetreiber kann also aus der Dachsanierung den Vorsteuerabzug geltend machen.

Für den Gebäudeeigentümer gilt: Für die Frage, ob der Gebäudeeigentümer aus der Dachsanierung einen Vorsteuerabzug geltend machen kann, ist für ihn die Nutzung des Gebäudes selbst entscheidend. Der Vorsteuerabzug ist nur dann möglich, soweit das Gebäude umsatzsteuerpflichtig genutzt wird. Verzichtet der Gebäudeeigentümer auf die Steuerfreiheit der "Dachverpachtung", hat er die erhaltene Werklieferung im Zeitpunkt der Ausführung als Anzahlung für die noch nicht erbrachte Dachverpachtung zu besteuern¹⁵.

III. Das Optionsrecht - Verzicht auf die Steuerbefreiung

1. Allgemeines

Eingangs wurde kurz der wirtschaftliche Vorteil eines Verzichts auf die Steuerbefreiung angesprochen. Konkret sei dies an folgendem Beispiel dargestellt:

Ein Bauunternehmer errichtet ein Bürogebäude zum Preis von 30 Mio. Euro netto. Zuzüglich 19 % Umsatzsteuer würden die Baukosten 35,7 Mio. Euro betragen. Aufgrund der den Vorsteuerabzug ausschließenden Bestimmung des § 15 Abs. 2 UStG wäre die grundsätzlich steuerfreie Vermietung nach § 4 Nr. 12 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Beträgt die interne Kalkulation des Unternehmers eine Jahresmiete von rund 10 % der gesamten Baukosten, so müsste die Miete pro Jahr 3,57 Mio. Euro betragen. Eingerechnet die nichtabziehbare Vorsteuer aus den Baukosten. Diese Mietaufwendungen kann der Mieter aufgrund der Steuerfreiheit der Vermietungsleistung ebenfalls nicht absetzen. Auch er muss daher die vollen Mietkosten in Höhe von 3,57 Mio. Euro jährlich berücksichtigen. Bei Steuerfreiheit des Vermietungsumsatzes – also bei Ausübung des Optionsrechts –, entfällt der Ausschluss des Vorsteuerabzugs. Abzugsfähig sind für den Vermieter die Baukosten in Höhe von 3,57 Mio. Euro, so dass bei gleichbleibender Kalkulation der Mietzins lediglich 3 Mio. Euro betragen würde. Die Umsatzsteuer wäre im Mietvertrag gesondert auszuweisen, so dass diese beim Mieter als Vorsteuer in voller Höhe abzugsfähig wäre. Hieraus ergebe sich auch der um die Umsatzsteuer geminderte Mietzins. Insofern ein Vorteil auch für den Mieter. Aus der Differenz zwischen der Vorsteuer – Erstattung in der Bauphase – und Mehrwertsteuerzahlung ergibt sich so dann auch der Vorteil für den Vermieter.

2. Voraussetzungen des Optionsrechts

a. Der Vermieter als Unternehmer

Gemäß § 9 UStG kann nur der Vermieter als Unternehmer auf die Steuerfreiheit verzichten.

¹⁵ GdW, Praxis der Besteuerung von Wohnungs – Immobilienunternehmen, a.a.O. S.135/136

Problematisch sind hier die Fälle, in denen der optierende Unternehmer schon vor der Ausführung seiner Leistung auf die Steuerfreiheit verzichtet hat, um die etwa bei der Errichtung eines Bürogebäudes anfallenden Vorsteuerbeträge bereits geltend machen zu können. Lange kam es nicht auf die Verwendungsabsicht an, sondern darauf, ob die Umsätze auch tatsächlich erfolgt sind¹⁶. Dies führt aber zu dem Ergebnis, dass die Unternehmereigenschaft rückwirkend aberkannt werden könnte. Weitemeyer¹⁷ hat sehr schön darauf hingewiesen, dass das vorher vom BFH vertretene Ergebnis dazu geführt hätte, dass der erfolgreiche Unternehmer Umsatzsteuerrechtlich wie ein Nicht-Unternehmer zu behandeln wäre. Die Steuerpflicht kann aber nicht von Erfolg oder Misserfolg abhängen. Daher hat der EuGH diese Rechtsprechung auch korrigiert, es sei denn, es liegt ein Fall von Missbrauch vor¹⁸. Dem ist auch der BFH¹⁹ gefolgt.

b. Der Mieter als Unternehmer

Gemäß § 9 Abs. 2 UStG setzt die Option weiter voraus, dass die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Ist der Mieter über einen Gewerberaum also tatsächlich kein Unternehmer, so ist die Option ausgeschlossen. Darüber hinaus setzt § 9 UStG auch voraus, dass die Leistung nicht nur an einen anderen Unternehmer, sondern auch für dessen Unternehmen bewirkt wird. Auch hier dürfte die Absicht des Mieters ausreichen.

Vom Wortlaut verlangt § 9 Abs. 2 UStG, dass der Mieter die Leistung ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Entgegen dem eindeutigen Gesetzeswortlaut hat die Finanzverwaltung hier eine Nicht-Beanstandungsgrenze von 5 % für schädliche Mieterumsätze eingefügt. Diese Regelung hat jedoch keine Bindungswirkung für die Finanzgerichtsbarkeit. Das Finanzgericht Niedersachsen hat mit Urteil vom 11.04.2013 dies bestätigt. Eine Revision ist beim BFH anhängig²⁰. Die Bagatellgrenze ist jedoch dann möglich, wenn eine Trennbarkeit der Räume bei gemischter Verwendung nicht möglich ist. Sie betrifft auch nur das Optionsrecht des leistenden Unternehmers, nicht aber den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers²¹.

Ist eine Trennbarkeit der Räumlichkeiten gegeben, so stellt sich die Frage, ob der Vorsteuerabzug im Wege einer Flächenrelation oder einer Umsatzrelation vorzunehmen ist. Gem. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist ein Umsatzschlüssel im Ergebnis nur zulässig, wenn keine andere Zurechnung möglich ist. Bei Gebäude wäre damit faktisch allein ein Flächenschlüssel anzuwenden. Der BFH²² meint, dass bei gemischt genutzten Gebäuden sich die Vorsteueraufteilung vorrangig nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel richte. Ein objektbezogener Umsatzschlüssel sei möglich bei erheblichen Ausstattungsunterschieden. Zuvor meinte der BFH²³, dass im Zusammenwirken von EU- und deutschen Umsatzsteuerrecht nur ein auf das Gesamtunternehmen bezogene Umsatzsteuerschlüssel in Betracht komme, nicht

¹⁶ Vgl. BFH, BStBl. II 1987, 521

¹⁷ Vgl. Weitemeyer, NZM, 23/2006, S. 889

¹⁸ Vgl. zuletzt EuGH, UR 2000, 336 – Schloßstraße

¹⁹ vgl. etwa BFHE, 194, 522=DSTR 2001, 700

²⁰ Vgl. van Brunn/Jatznick, in: Bub/Treier, a.a.O., III.A, Rn. 708

²¹ Vgl. Friederich-Fache, UR 16/14, S. 649

²² Vgl. Urt. v. 07.05.2014 – VR 1/10; Urt. v. 05.06.2014 – VR 2/10

²³ Vgl. Urt. v. 22.08.2013 – VR 9/09

aber ein objektbezogener Umsatzschlüssel. Ein Flächenschlüssel sei einschränkend auf "bestimmte Fälle" anwendbar. Nun hat der EuGH entschieden, dass ein Gesamtumsatzschlüssel möglich ist, jedoch den Mitgliedern die Möglichkeit gewährt wird einen anderen Aufteilungsschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Satzes²⁴. Obwohl der BFH diese Frage nunmehr erneut dem EuGH vorgelegt hat²⁵, kann also auch ein Flächenschlüssel herangezogen werden.

Häufig ist die Unterscheidung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen schwierig und mit erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden²⁶. So ist etwa die Tätigkeit eines Schönheitschirurgen steuerpflichtig, wenn sie nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dient. Die ärztliche Heilbehandlung wäre steuerbefreit.

c. Ausübung der Option

Die Option ist formlos gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Sie kann durch Abgabe der Umsatzsteuererklärung, einer Umsatzsteuervoranmeldung oder eben durch den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer im Mietvertrag ausgeübt werden. Die Option ist an die Zustimmung des Mieters nicht gebunden. Sie kann durch den Vermieter widerrufen werden. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann dabei so lange zurück genommen werden, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gem. § 164 AO noch änderbar ist²⁷. Dieser Zeitpunkt reicht über die formelle Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung.

IV. Das Vermieterrisiko

Bei Ausübung der Option trägt der Vermieter ein erhebliches und für ihn oftmals unkalkulierbares Risiko. Dies gilt nicht nur für die Unternehmereigenschaft des Mieters, sondern auch bei Änderungen nach Ausübung der Option. Denn nach der gesetzlichen Konzeption müssen die Voraussetzungen für die Option 10 Jahre bestehen. Ändern sich die Verhältnisse, so hat eine anteilige Rückerstattung gem. § 15 a UStG zu erfolgen.

1. Änderung der Nutzung

Wenn Gewerberäume umsatzsteuerpflichtig vermietet werden und die Räume später zu Wohnungen umgebaut werden, entfallen nachträglich die Voraussetzungen für den Verzicht der Umsatzsteuerfreiheit. Gem. § 15 a UStG ist bei Änderung der Verhältnisse nicht der Umsatzsteuerbescheid zu ändern, sondern der Vermieter hat die in den letzten 10 Jahren vor der Umnutzung abgezogenen Vorsteuer anteilig an sein Finanzamt zurück zu erstatten,

²⁴ Vgl. EuGH, Urte. v. 08.11.2012 – Rs.C-511/10 – BLC Baumarkt, OR 2012, 968= HFR 2013, 79

²⁵ Vgl. hierzu: Umsatzsteuerrundschau, 20.08.2014, Heft 16, S. 651 mit Anmerkung Heinrichshofen

²⁶ Vgl. im Einzelnen Weitemeyer, a.a.O., S. 887

²⁷ BFH, Urte. v. 19.12.2013 – VR 6/12

vgl. § 15 a UStG. Ein ähnliches Problem besteht bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen. So unterliegen seit dem 01.01.1994 die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht mehr der Umsatzsteuer, vgl. § 1 Abs. 1 a UStG. Als Geschäftsveräußerung im Ganzen gilt hierbei die entgeltliche oder unentgeltliche Übereignung eines ganzen Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs²⁸. Bei der Veräußerung eines vermieteten Objekts an den bisherigen Mieter zu dessen eigenen wirtschaftlichen Zwecken ohne Fortführung des Vermietungsunternehmens liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Bei einem Verkauf vor Umnutzung entsteht regelmäßige Unsicherheit, ob die Veräußerung eines vermieteten Grundstücks eine sog. steuerfreie Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt oder eine steuerbare Lieferung. Als Faustformel gilt, dass nur bei einem Verkauf von Bestandhalter zu Bestandhalter von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgegangen werden, die Räume also vermietet sind und der Erwerber die Vermietung fortsetzen möchte. Alle anderen Konstellationen sind kritisch.

Wenn der Gewerberaumvermieter weiter das Gebäude vollständig entmietet, das Gebäude an einen Investor verkauft, so ist der Verkauf umsatzsteuerbar, aber, da Grunderwerbsteuer anfällt, steuerbefreit. Hier erfolgt dann eine anteilige Rückerstattung.

2. Widerruf der Option

Schließlich kann die Option widerrufen werden. Der Widerruf kann einseitig ohne Zustimmung des Mieters erfolgen und zwar bis zur Anfechtbarkeit oder aufgrund von Vorbehalten der Nachprüfung. Entscheidend hier ist, ob der letzte Steuerbescheid noch änderbar ist.

V. Umsatzsteuer und Mietrecht

Durch die Option werden die steuerfreien Vermietungsleistungen freiwillig umsatzsteuerpflichtig. Die Umsatzsteuerpflicht besteht nicht nur für die Nutzungsüberlassung der Räume als Hauptleistung, sondern auch für die gesamten damit im Zusammenhang stehenden Nebenleistungen des Vermieters. Mithin zählen die gesamten Betriebskosten im Fall der Option zum steuerpflichtigen Entgelt. Dies gilt unabhängig davon, ob die einzelnen Betriebskostenarten mit Vorsteuern belastet worden sind oder nicht²⁹. Daher kann auch auf eine öffentliche Last die Umsatzsteuer mit eingerechnet werden. Gehen Vermieter oder Mieter irrtümlich von dem Vorliegen der Option aus, so sind zwei Möglichkeiten der Lösung denkbar: Entweder macht der Mieter gegen den Vermieter einen Anspruch aus § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB geltend. Hier beruft sich der Mieter darauf, dass die Umsatzsteuer ja tatsächlich nicht angefallen ist. Allerdings wird richtigerweise die Lösung meistens zu einer ergänzenden Vertragsauslegung führen und zu einer Nachzahlungspflicht des Mieters. Hätte nämlich der Vermieter die Option nicht ausüben können, wäre der Betrag Teil der Miete gewesen und vom Mieter ohnehin zu erstatten gewesen.

²⁸ Vgl. GdW, Praxis der Besteuerung von Wohnungs- und Immobilienunternehmen, a. a. O., S.183

²⁹ Vgl. Weitemeyer, a. a. O., S. 890

Allerdings sollte im Mietvertrag eine Regelung im Fall der irrtümlichen Option bzw. im Fall von Nutzungsänderungen aufgenommen werden. Etwa eine Anzeigepflicht des Mieters, vertragliche Sanktionen, die Kündigung oder Rückerstattung. All dies schafft Klarheit und senkt das Risiko des Vermieters.

VI. Fazit

Die Möglichkeit im Gewerberaummietrecht auf die Umsatzsteuer zu optieren, ist vielfach unbekannt, sollte jedoch immer erwogen werden. Dies gilt gerade nach Errichtung des gewerblich genutzten Gebäudes. Wichtig dabei ist, dass der Vermieter sein Risiko minimiert und den Mieter etwa bei Nutzungsänderung Anzeigepflichten im Mietvertrag auferlegt.