



# **Umsatzsteuerliche Behandlung von Immobiliengeschäften**

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines

Doktors der Rechte

des Fachbereichs

Rechts- und Wirtschaftswissenschaften

der Johannes-Gutenberg-Universität

Mainz

vorgelegt von

**Stefan Vomweg**

Rechtsanwalt in Koblenz

2015

Tag der mündlichen Prüfung: 22.6.2015

## Gliederung

<b>1. Teil: Einführung</b>	<b>1</b>
<b>2. Teil: Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbarkeit</b>	<b>3</b>
<b>A. Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 3 Abs. 1 UStG</b>	<b>3</b>
I. Zivilrechtliche Voraussetzungen	5
II. Umsatzsteuerliche Voraussetzungen	6
III. Vollzogener Eigentumswechsel unter Vorbehalt von Rechten	7
1. Nießbrauchsvorbehalt	7
2. Grundstückslieferung bei wirtschaftlicher Ausschöpfung des Ertragswertes durch den Veräußerer bei Vereinbarung von Geldzahlungen	11
IV. Lieferung ohne Eigentumswechsel	13
1. Das Tatbestandsmerkmal des Gegenstandes	13
2. Der Erwerb mit aufgeschobenem Eigentumswechsel	14
a) Lieferung trotz Eigentumsvorbehalt	15
b) Besitzeinräumung vor Auflassung	17

<b>B.</b>	<b>Einräumung von dinglichen Rechten an Grundstücken als sonstige Leistung</b>	<b>18</b>
I.	Nießbrauchsrecht	18
II.	Dienstbarkeiten	20
III.	Die Bestellung des Erbbaurechts	21
<b>C.</b>	<b>Der Unternehmer als Steuersubjekt</b>	<b>23</b>
I.	Die Drei-Objekte-Grenze	24
1.	Zählobjekte	25
2.	Beteiligung an Personengesellschaften	27
3.	Modernisierung von Objekten	29
4.	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	29
II.	Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze	30
III.	Kein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze	32
IV.	Unternehmereigenschaft aufgrund anderer unternehmerischer Tätigkeit	34
V.	Stellungnahme	35

<b>3. Teil: Steuerbefreiungen</b>	<b>36</b>
<b>A. Steuerbefreite Lieferung</b>	<b>36</b>
I. Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes	37
II. Kombiniertes Grundstückskaufvertrags mit werkvertraglichen Elementen	39
1. Bauträgervertrag	40
a) Zivilrechtliche Einordnung	40
b) Grunderwerbsteuerliche Einordnung	42
c) Umsatzsteuerliche Einordnung	42
2. Bauherrenmodelle und Erwerbsmodelle	42
a) Zivilrechtliche Einordnung	42
b) Grunderwerbsteuerliche Einordnung	44
c) Umsatzsteuerliche Einordnung	47
aa) Auswirkungen der Fiktion des „einheitlichen Rechtsgeschäfts“ auf die Umsatzsteuer	48
bb) Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts	49
cc) Die Auffassung des Bundesfinanzhofes und die Belastung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer	51
aaa) Vertrag über Grundstück und zu errichtendes Haus	54
bbb) Zwei Verträge bei Hinzurechnung der Werkleistung zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer	54

dd)	Vorgaben des Unionsrechts	55
ee)	Lösungsansatz der Literatur	56
ff)	Eigener Lösungsvorschlag	57
gg)	Vorlagebeschluss des niedersächsischen Finanzgerichts und Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes	60
<b>B.</b>	<b>Steuerbefreite sonstige Leistung</b>	<b>65</b>
I.	Allgemeine Voraussetzungen	65
II.	Ausbeute von Bodenbestandteilen als Pachtvertrag	67
1.	Zivilrechtliche Einordnung	67
2.	Umsatzsteuerliche Einordnung	68
a)	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG	69
b)	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. b UStG	71
c)	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. c UStG	72
d)	Das gesetzliche Schuldverhältnis	75
III.	Geschäfte zur entgeltlichen Übertragung von Abbaurechten	76
1.	Zivilrechtliche Einordnung	76
2.	Umsatzsteuerliche Einordnung	78
<b>C.</b>	<b>Konsequenzen einer Steuerbefreiung</b>	<b>79</b>
I.	Das Recht zum Vorsteuerabzug – die Pflicht zur Berichtigung	79

II.	Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung der Veräußerung	80
1.	Voraussetzungen	81
2.	Änderung der Verhältnisse	83
<b>4. Teil:</b>	<b>Geschäftsveräußerung im Ganzen</b>	<b>86</b>
<b>A.</b>	<b>Allgemeine Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen</b>	<b>86</b>
<b>B.</b>	<b>Die Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung</b>	<b>87</b>
I.	Die vermietete Immobilie	88
II.	Die noch nicht vermietete oder fertig gestellte Immobilie	89
III.	Abgrenzung nach Art des Umsatzes - Veräußerungs- bzw. Vermietungsumsatz	92
1.	Literaturmeinung	92
2.	Eigene Meinung	94
VI.	Veräußerung eines Miteigentumsanteils	95
V.	Würdigung und Ergebnis	97



<b>C.</b>	<b>Rechtsfolge der Anwendung des § 1 Abs. 1 lit. a UStG</b>	<b>101</b>
<b>5. Teil:</b>	<b>Gemischt genutzte Grundstücke</b>	<b>105</b>
<b>A.</b>	<b>Voraussetzungen der Zuordnung</b>	<b>105</b>
I.	Literaturmeinungen – Teilbarkeit der Leistung	105
II.	Meinung der Rechtsprechung	107
III.	Eigene Meinung	108
1.	Kriterium der Teilbarkeit als Ungleichbehandlung	109
2.	Kriterium der Teilbarkeit als nicht gesetzeskonform	109
<b>B.</b>	<b>Zuordnungsentscheidung</b>	<b>110</b>
I.	Zuordnungswahlrecht	111
II.	Rechtliche Einordnung der Zuordnungsentscheidung im Lichte des § 15 Abs. 1 S. 1 UStG	114
III.	Regelungscharakter des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG	116
1.	Meinungsstand	116
2.	Eigene Meinung	119
IV.	Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung	121

V.	Ermittlung der 10 % - Grenze	123
1.	Zeitpunkt der Festlegung	123
2.	Kriterien	125
a)	Darstellung von Literatur und Rechtsprechung	125
b)	Eigene Meinung	127
VI.	Die Zuordnungsentscheidung und ihre Folgen	128
1.	Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Nutzung	131
a)	Entwicklung und Meinungsstreit	132
b)	Reaktion der Finanzverwaltung	133
c)	Kritik der Literatur an der Auffassung der Finanzverwaltung	136
d)	Wertung der Rechtsfolge bis zur Einfügung von § 15 Abs. 1b UStG	139
2.	Umsatzsteuerliche Behandlung des Ausscheidens der Immobilie aus dem unternehmerischen Bereich	143
a)	Das Ausscheiden innerhalb des Berichtigungszeitraums	143
aa)	Verkauf der Immobilie	143
bb)	Entnahme der Immobilie	145
aaa)	Die frühere steuerrechtliche Praxis	146
bbb)	Die neuere Entwicklung	148
ccc)	Kritische Würdigung	149

b)	Das Ausscheiden nach dem Berichtigungszeitraum des § 15a UStG	151
c)	Die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes	155
aa)	Steuersatz bei der Entnahme	155
bb)	Steuersatz bei Verwendung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG	156
<b>C.</b>	<b>Neue Kriterien zur gemischten Nutzung oder schon Aufgabe der Seeling - Rechtsprechung durch den Europäischen Gerichtshof</b>	<b>157</b>
I.	Ausgangslage	157
II.	Kritische Würdigung	159
<b>D.</b>	<b>Das Ende des Seeling-Modells</b>	<b>163</b>
<b>6. Teil:</b>	<b>Grundstücksgeschäfte mit gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen</b>	<b>166</b>
<b>A.</b>	<b>Einbringungstatbestände bei Gründung einer Gesellschaft</b>	<b>166</b>
I.	Zivilrechtliche Würdigung	167
1.	Allgemeine Voraussetzungen	167
2.	Einbringung in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	168

a)	Der Wechsel des Eigentums am Grundstück	168
b)	Die Entstehung der Gesellschaftsbeteiligung des einbringenden Gesellschafters	171
3.	Einbringung in die Handelsgesellschaft	171
a)	Vertragsparteien der Grundstücksübertragung	172
b)	Die Entstehung der Gesellschaftsbeteiligung	174
4.	Einbringung in die GmbH	175
a)	Vertragsparteien der Grundstücksübertragung	175
b)	Mitgliedschaft und Geschäftsanteil	176
5.	Einbringung in die Aktiengesellschaft	177
a)	Vertragsparteien der Grundstücksübertragung	177
b)	Mitgliedschaftsrechte	178
II.	Umsatzsteuerliche Würdigung von Einbringungstatbeständen	179
1.	Ursprüngliche Rechtsauffassung	179
2.	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes	180
3.	Würdigung der Rechtsprechung und eigene Meinung	182
a)	Steuerliche Würdigung aus Sicht des Einbringenden	184
aa)	Entgeltlichkeit der Lieferung	185
bb)	Geschäftsveräußerung im Ganzen	188

cc)	Steuerbefreite Lieferung und Option	189
b)	Steuerliche Würdigung aus Sicht der Gesellschaft	194
aa)	Steuerliche Würdigung bei Personengesellschaften	194
bb)	Steuerliche Würdigung bei Kapitalgesellschaften	195
cc)	Zusammenfassende steuerliche Würdigung	196
<b>B.</b>	<b>Die Einbringung von Grundstücken nach Entstehung der Gesellschaft</b>	<b>197</b>
I.	Aus Sicht des Grundstückseigentümers	197
1.	Zivilrechtliche Würdigung	197
a)	Einbringung in eine bereits bestehende BGB-Gesellschaft	197
b)	Einbringung in eine Handels- oder Kapitalgesellschaft	200
2.	Umsatzsteuerliche Würdigung	201
a)	Personen- und Handelsgesellschaften	201
b)	Einbringung in eine GmbH	202
aa)	Erwerb der Geschäftsanteile anlässlich einer Kapitalerhöhung	203
bb)	Erwerb eines bereits vorhandenen Geschäftsanteils	204

c)	Einbringung eines Grundstückes in eine Aktiengesellschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung	207
d)	Steuerliche Würdigung	210
<b>C.</b>	<b>Grundstücksgeschäfte anlässlich des Ausscheidens aus einer Gesellschaft</b>	<b>212</b>
I.	Zivilrechtliche Würdigung	213
1.	Personengesellschaften	213
2.	Kapitalgesellschaften	214
II.	Steuerliche Würdigung	214
1.	Umsatzsteuerliche Würdigung bei den Personengesellschaften	216
2.	Umsatzsteuerliche Würdigung bei den Kapitalgesellschaften	218
a)	GmbH	218
aa)	Aus Sicht der GmbH	218
bb)	Aus Sicht des ausscheidenden Gesellschafters	220
cc)	Übertragung des Grundstückes gegen Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die verbleibenden Gesellschafter	221
b)	Aktiengesellschaft	223

aa)	Grundstückserwerb gegen Übertragung der Aktien auf die Gesellschaft	224
bb)	Grundstückserwerb gegen Übertragung der Aktien auf Aktionäre	224
<b>7. Teil:</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>226</b>
<b>A.</b>	<b>Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbarkeit von Grundstücksgeschäften</b>	<b>226</b>
<b>B.</b>	<b>Einräumung von dinglichen Rechten an einem Grundstück als sonstige Leistung</b>	<b>227</b>
<b>C.</b>	<b>Der Unternehmer als Steuersubjekt</b>	<b>227</b>
<b>D.</b>	<b>Steuerbefreiungen bei Lieferung von Grundstücken</b>	<b>228</b>
<b>E.</b>	<b>Steuerbefreiungen bei sonstiger Leistung</b>	<b>229</b>
<b>F.</b>	<b>Folgen der Steuerbefreiung – Option zur Besteuerung</b>	<b>229</b>
<b>G.</b>	<b>Geschäftsveräußerung im Ganzen</b>	<b>230</b>
<b>H.</b>	<b>Gemischt genutzte Grundstücke</b>	<b>230</b>
<b>J.</b>	<b>Grundstücksgeschäfte mit gesellschafts- rechtlichen Verflechtungen</b>	<b>232</b>

## Literaturverzeichnis

- |  |   |
|--|---|
| Amann, Hermann                                 | Leistungspflichten und Leistungsansprüche aus Dienstbarkeiten – Ein Beitrag zur Lehre vom Begleitschuldverhältnis, Deutsche Notarzeitschrift (DNotZ), 1989, Seite 531 ff.<br>(zit.: Amann, DNotZ) |
| Basty, Gregor                                  | Der Bauträgervertrag, 8. Auflage 2014, Carl Heymanns Verlag<br>(zit.: Basty, Bauträgervertrag)  |
| Baumbach, Adolf / Hueck, Alfred                | Kommentar zum GmbH-Gesetz, 20. Auflage, C.H. Beck 2012<br>(zit.: Baumbach/Hueck, GmbHG, §, Rn.)   |
| Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften | 4. Auflage, C.H. Beck 2014<br>(zit.: Personengesellschaften, Handbuch, Bearbeiter, §, Rn.)  |
| Benkert, Manfred / Menner, Stefan              | Geschäftsveräußerung gem. § 1 a UStG bei Veräußerung von bebauten Grundstücken, Der Betrieb (DB), 1994, Seite 1996 ff.<br>(zit.: Benkert/Menner, DB)  |



- Birkenfeld, Wolfram                      Das große Umsatzsteuer-Handbuch  
(zit.: Birkenfeld,  
Umsatzsteuerhandbuch)
- Bloehs, Joachim                            Die Abgrenzung privater  
Vermögensverwaltung von  
gewerblichen  
Grundstücksgeschäften, Betriebs-  
Berater (BB) 2002, Seite 1068 ff.  
(zit.: Bloehs, BB 2002)
- Boruttau, Ernst-Paul                      Kommentar zum  
Grunderwerbsteuergesetz, 16.  
Auflage C.H. Beck 2006  
(zit.: Boruttau, GrErwStG, §, Rn.)
- Bunjes, Johann / Geist, Reinhold,      Kommentar zum  
Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, C.  
H. Beck, 2005  
(zit.: *Bearbeiter* in Bunjes/Geist,  
UStG §, Rn.)
- Burgmeier, Bernd                         Anmerkung zu EuGH, Urteil. v.  
08.05.2003 - Rs. C-269/00 - (Keine  
Gleichstellung der Verwendung einer  
Wohnung in einem insgesamt dem  
Unternehmen zugeordneten  
Gebäude für den privaten Bedarf  
des Steuerpflichtigen mit der  
Vermietung und Verpachtung von

- Grundstücken; Seeling),  
Umsatzsteuerrundschau (UR) 2003,  
S. 288 ff. (zit.: Burgmeier, UR 2003)
- Engisch, Karl  
Einführung in das juristische Denken  
11. Auflage 2010, Kohlhammer-  
Verlag  
(zit.: Engisch, Einführung in das  
juristische Denken)
- Fromm, Andreas  
Die Seeling-Falle – und ein Weg  
raus, Deutsches Steuerrecht (DStR)  
2007  
(zit.: Fromm, Die Seeling–Falle –  
und ein Weg raus, DStR 2007)
- Fromm, Andreas  
Der Seeling Fall, oder Todgeglaubte  
leben länger, Deutsches Steuerrecht  
(DStR) 2009  
(zit.: Fromm, Der Seeling Fall, oder  
Todgeglaubte leben länger, DStR  
2009)
- Creifelds, Carl / Weber, Klaus  
Rechtswörterbuch, 21. Auflage  
2013, C. H. Beck Verlag  
(zit.: Creifelds, Rechtswörterbuch)
- Grögler, Herbert  
Teilnahme am Vorsteuermodell nach  
Seeling: Die Finanzverwaltung  
reagiert, Betriebs-Berater (BB) 2004,  
Seite 1653 ff.  
(zit.: Grögler, BB)

- Geßler, Ernst / Hefermehl,  
Wolfgang / Kropft, Bruno /Eckardt,  
Ulrich  
Münchener Kommentar zum  
Aktiengesetz, 2. Auflage, C.H. Beck  
2006  
(zit.: Bearbeiter in Geßler/Hefermehl,  
§, Rn.)
- Grziwotz, Herbert/Ring, Gerhard  
Systematischer Praxiskommentar  
GmbH-Recht, 2. Auflage  
Bundesanzeiger Verlag 2012  
(zit.: Bearbeiter in Systematischer  
Praxiskommentar GmbHR, §, Rn.)
- Hartmann, Alfred / Metzenmacher,  
Wilhelm  
Kommentar zum  
Umsatzsteuergesetz, 7. Auflage,  
Treuhand Verlag 2011  
(zit.: Bearbeiter in  
Hartmann/Metzenmacher, UStG, §,  
Rn.)
- Heidel, Thomas/Schall, Alexander  
Handkommentar zum HGB, 2.  
Auflage, Nomos 2015  
(zit.: Bearbeiter in Handkommentar,  
HGB, §, Rn.)
- Herbert, Ulrich  
Geschäftsveräußerung und  
Immobilien, Umsatzsteuer-  
Rundschau (UR), 2004, Seite 506 ff.  
(zit.: Herbert, UR)

- Hofmann, Ruth / Hofmann, Gerda      Grunderwerbsteuergesetz  
Kommentar, 10. Auflage, NWB 2014  
(zit.: Hofmann, GrErwStG)
- Höink, Carsten                              Nichtsteuerbare  
Vermögensübertragungen im  
Umsatzsteuerrecht, Eine  
rechtssystematische Analyse der  
Entwicklung des Rechtsinstituts der  
Geschäftsveräußerung im Ganzen,  
Finanz- und Steuerrecht in  
Deutschland und Europa, Band 20  
(zit.: Höink, Nichtsteuerbare  
Vermögensübertragungen im  
Umsatzsteuerrecht)
- Hüffer, Uwe                                 Beck'scher Kurz-Kommentar zum  
Aktiengesetz, 11. Auflage 2014  
(zit.: Hüffer, AktG)
- Huschens, Ferdinand                      Urteilsanmerkung, UVR 2003, Seite  
237  
(zit.: Huschens, UVR 2003)
- Jacobson, Hendrik/ Tiedjen, Dieter    Der Abschluss von langfristigen  
Mietverträgen als Indiz gegen die  
Vermutung für einen gewerblichen  
Grundstückshandel,  
Finanzrundschau Ertragssteuerrecht  
(FR) 2003, Seite 907 ff.  
(zit.: Jacobsen/Tiedjen, FR)

- Kempermann, Michael                      Der gewerbliche Grundstückshandel nach der Entscheidung des großen Senats des BFH vom 10.12.2001, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2002, Seite 785 ff.  
(zit.: Kempermann, DStR)
- Kersten, Fritz/ Bühling, Selmar              Formularbuch und Praxis der freiwilligen Gerichtsbarkeit, 24. Auflage, Carl Heymans Verlag 2013  
(zit.: Bearbeiter in Kersten-Bühling, §, Rn.)
- Klein, Oliver,                                      Umsatzsteuerliche Risiken beim Immobilienerwerb, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2005, Seite 1961 ff.  
(zit.: Klein, Umsatzsteuerliche Risiken beim Immobilienerwerb, DStR 2005)
- Klenk, Friedrich                                      Umsatzsteuer bei gemeinsamem Erwerb und gemeinsamer Nutzung sowie bei Eigenverbrauch von Gebäuden in Deutschland, Umsatzsteuer-Rundschau (UR), 2004, Seite 145 ff.  
(zit.: Klenk, UR)
- König, Sascha                                      Anmerkungen zu dem BMF-Schreiben vom 13.04.2004 bzgl. der Verwendung eines dem

- Unternehmen zugeordneten  
Grundstücks als unentgeltliche  
Wertabgabe, Deutsches Steuerrecht  
(DStR) 2004, Seite 1072 ff.  
(zit.: König, DStR)
- Korn, Christian  
Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom  
12.12.2009 – Rs. C-515/07 (Kein  
Vorsteuerabzug soweit  
Gegenstände teilweise für  
nichtunternehmerische, aber nicht  
völlig unternehmensfremde Zwecke,  
verwendet werden), Deutsches  
Steuerrecht (DStR) 2009, Seite 369  
ff.  
(zit.: Korn, DStR)
- Küffner, Thomas  
Erste Praxiserfahrungen zum  
Vorsteuerabzug bei gemischt  
genutzten Gebäuden, Deutsches  
Steuerrecht (DStR) 2004, Seite 119  
ff.  
(zit.: Küffner, Erste  
Praxiserfahrungen zum  
Vorsteuerabzug bei gemischt  
genutzten Gebäuden, DStR 2004)
- Lehr, Helmut  
Die Reaktion der Finanzverwaltung  
auf das Seeling-Urteil – Kritische  
Anmerkungen zu den BMF-  
Schreiben vom 30.03.2004 und vom  
13.04.2004, Deutsches Steuerrecht

(DStR) 2004, Seite 899 ff.  
(zit.: Lehr, DStR)

Limmer, Peter / Hertel, Christian /  
Frenz, Norbert / Meyer, Jörg

Würzburger Notarhandbuch, 4.  
Auflage, Carl Hexmanns Verlag  
2014  
(zit.: Bearbeiter in Würzburger  
Notarhandbuch, Teil, Anm.)

Lippross, Otto-Gerd

Umsatzsteuerrecht, 23. Auflage,  
Fleischer Efv Verlag 2012  
(zit.: Lippross, Umsatzsteuerrecht,  
23. Auflage)

Lohse, W. Christian

Rückwirkende europarechtliche  
Ermächtigung für die  
Vorsteuerkürzungen im  
Steuerentlastungsgesetz  
1999/2000/2002, Internationales  
Steuerrecht (IStR), 2000 Seite 232  
ff.  
(zit.: Lohse, IStR)

Lohse, W. Christian

Voller Vorsteuerabzug auch bei  
teilweiser Privatnutzung des  
Gebäudes, Betriebs-Berater (BB)  
2003, Seite 1483 ff.  
(zit.: Lohse, Voller Vorsteuerabzug  
auch bei teilweiser Privatnutzung  
des Gebäudes, BB 2003)

- Meierhofer, Rudolf
- Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom  
16.01.2003 – Rs. C-269/00  
(Steuerbefreiungen: Steuerfreie  
Grundstücksvermietung bei bloßer  
Vermietung eines in fertiggabeweise  
errichteten und nach Beendigung  
des Mietvertrags zum Abbau und  
anderweitigem Wiederaufbau  
bestimmten Gebäudes),  
Umsatzsteuer- Rundschau (UR)  
2003, 86 ff.  
(zit.: Meierhofer, UR)
- Münchener Kommentar
- Münchener Kommentar zum  
Bürgerlichen Gesetzbuch  
(zit.: *Bearbeiter* in Münchener  
Kommentar, BGB, §, Rn.)
- Nieskens, Hans
- Änderungen des  
Umsatzsteuergesetzes durch das  
Richtlinien – Umsetzungsgesetz,  
Umsatzsteuer-Rundschau (UR),  
2005, Seite 57 ff.  
(zit.: Nieskens, UR)



- Nieskens, Hans  
Umsatzsteuersparmodell: Die auch privat genutzte Immobilie – Die aktuelle EuGH-Entscheidung Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling und deren Auswirkungen, Der Umsatzsteuer-Berater (UStB) 2003, Seite 311 ff.  
(zit.: Nieskens, UStB)
- Obermeier, Arnold  
Gewerblicher Grundstückshandel bei Personengesellschaften, Neue Wirtschafts- Briefe (NWB), Fach 3 Seite 14519 ff.  
(zit.: Obermeier, NWB)
- Palandt, Otto  
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 74. Auflage, C.H. Beck 2015  
(zit.: *Bearbeiter* in Palandt, BGB, §, Rn.)
- Rau, Günter / Dürrwächter, Erich / Flick, Hans / Geist, Reinhold  
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Dr. Otto Schmidt, Köln  
(zit.: *Bearbeiter* in Rau/Dürrwächter, UStG)

Reiß, Wolfram

Zur Begründungsqualität der  
jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur  
6. EG-Richtlinie,  
Umsatzsteuerrundschau (UR) 2003,  
S. 428 ff.

(zit.: Reiß, Zur Begründungsqualität  
der jüngeren EuGH-Rechtsprechung  
zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003)

Reiß, Wolfram

Umsatzsteuerrecht, 13. Auflage  
Alpmann Schmidt 2015

(zit.: Reiß, Umsatzsteuerrecht,  
Alpmann - Schmidt)

Reiß, Wolfram

Sacheinlagen,  
Geschäftseinbringungen,  
Umwandlungen von  
Unternehmensträgern und  
steuerfreie Umsätze von  
Gesellschaftsanteilen,  
Umsatzsteuerrundschau (UR) 1996,  
Seite 357

(zit.: Reiß, Sacheinlagen,  
Geschäftseinbringungen,  
Umwandlungen von  
Unternehmensträgern und  
steuerfreie Umsätze von  
Gesellschaftsanteilen, UR 1996)

- Reiß, Wolfram / Kraeusel, Jörg /  
Langer, Michael      Kommentar zum  
Umsatzsteuergesetz,  
Loseblattsammlung, C.H. Beck  
(zit.: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, §,  
Rn.)
- Schaumburg, Harald      Übertragende Umwandlung – ein  
steuerbarer Umsatz?, Steuer und  
Wirtschaft (StuW) 1973, Seite 15 ff.  
(zit.: Schaumburg, StuW)
- Schmidt, Ludwig      Anmerkungen zum Urteil des BFH  
vom 30.06.1987 – VIII R 353/82  
(Errichtung eines Gesellschafter-  
Wohngebäudes auf dem Grundstück  
der Personengesellschaft als  
Entnahme), Deutsches Steuerrecht  
(DStR), 1988, 145 f.  
(zit.: Schmidt, DStR)
- Schmidt, Ludwig      Anmerkungen zum Urteil des BFH  
vom 16.09.1987 – X R 51/81  
(Unentgeltliche Bestellung eines  
Nießbrauchs an einem  
Betriebsgrundstück als  
(umsatzsteuerrechtlicher)  
Entnahmeeigenverbrauch),  
Finanzrundschau (FR) 1988, Seite  
133  
(zit.: Schmidt, FR)

- Schmidt, Karsten  
Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002,  
Carl Heymanns Verlag, Köln  
(zit.: Schmidt, Karsten,  
Gesellschaftsrecht)  
Fn. 390
- Schmidt, Ludwig  
Kommentar zum  
Einkommensteuergesetz, 33.  
Auflage, C.H. Beck 2014  
(zit.: Schmidt, EStG)
- Schön, Wolfgang  
Personengesellschaften und  
Bruchteilsgemeinschaften im  
Umsatzsteuerrecht, Deutsche  
Steuerjuristische Gesellschaft  
(DStJG), Bd. 13, S. 81 ff.  
(zit.: Schön, DStJG Bd. 13)
- Scholz, Jürgen / Nettkämper,  
Stefanie  
Neue EU-Richtlinie beendet die  
Anwendbarkeit des sog. „Seeling –  
Modells“ zum 01.01.2011, Neue  
Wirtschafts – Briefe (NWB) 10/2010,  
Seite 728 ff.  
(zit.: Scholz/Nettkämpfer, NWB)
- Schubert, Peter  
„Private“ Bauträger und gewerblicher  
Grundstückshandel, Deutsches  
Steuerrecht (DStR) 2003, Seite 573  
ff.  
(zit.: Schubert, DStR)

- Seer, Roman  
Die umsatzsteuerliche Behandlung der Umwandlung von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1988, Seite 367 ff.  
(zit.: Seer, DStR)
- Steppert, Helmut  
Die Gründung von Gesellschaften zwischen Angehörigen in der Land- und Forstwirtschaft – ein Steuersparmodell, Umsatzsteuer – Rundschau (UR) 1991, Seite 132 ff.  
(zit.: Steppert, UR)
- Schwarze, Rembert / Reiß,  
Wolfram / Kraeusel, Jörg  
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, Stollfuß  
(zit.: *Bearbeiter* in Schwarze/Reiß/Kraeusel, UStG)
- Söffing, Günther  
Gewerblicher Grundstückshandel, Der Betrieb (DB) 2002, Seite 964 ff.  
(zit.: Söffing, DB)
- Sölch, Otto/ Ringleb, Karl  
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, C.H. Beck  
(zit.: *Bearbeiter* in Sölch/Ringleb)

- Stadie, Holger  
Anmerkungen zum EuGH – Urteil vom 14.09.2006 – Rs. C-72/05 (Vorsteuerberichtigung: Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der Privatnutzung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für Zwecke der Vorsteuerberichtigung), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2006, Seite 322. (zit.: Stadie UR)
- Stadie, Holger  
Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, Umsatzsteuerrundschau (UR) 2011, Seite 125 ff., (zit.: Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011)
- Staudinger-Emmerich, Julius von / Veit, Barbara  
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Sellier de Gruyter 2014 (zit.: Staudinger-Emmerich/Veit)
- Streit, Georg von / Zugmaier, Oliver  
Seelings seliges Ende – Seeling Modell wird zum 01.01.2011 gestoppt, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010, Seite 524 ff. (zit.: Streit/Zugmaier, DStR)

- Stuhrmann, Gerd  
Anmerkungen zum BFH Urteil vom  
18.09.2002 X R 183/96  
(Gewerblicher Grundstückshandel  
beim Unterschreiten der 3-Objekte-  
Grenze), Betriebs – Berater (BB)  
2003, Seite 508  
(zit.: Stuhrmann, BB)
- Tiedtke, Klaus / Wälzholz, Eckard  
Aktuelle Entwicklungen beim  
gewerblichen Grundstückshandel,  
Der Betrieb (DB) 2002, Seite 652 ff.  
(zit.: Tiedtke/Wälzholz, DB)
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim  
Steuerrecht, 21. Auflage, Dr. Otto  
Schmidt Verlag Köln 2012  
(zit.: Tipke/Lang, Steuerrecht)
- Tipke, Klaus  
Verschmelzung und Umwandlung im  
Verkehrssteuerrecht, Der Betrieb  
(DB) 1968, Beilage 17  
(zit.: Tipke, DB, Beilage 17)
- Vogel, Alfred / Reinisch, Günther /  
Hoffmann, Günther  
Kommentar zum  
Umsatzsteuergesetz,  
Loseblattsammlung, Haufe  
(zit.: Vogel/Reinisch/Hoffmann, §,  
Rn.)

- Völkel, Dieter  
Vorsteuerabzugsberechtigung bei  
der privaten Nutzung von Gebäuden,  
in das Umsatzsteuerforum stellt zur  
Diskussion, Dr. Otto Schmidt KG  
Verlag, Köln
- Wartenburger, Lucas  
Kommentierung zu BGH Urteil vom  
19.6.2013, Steuern im Notariat,  
Deutscher Notar Verlag, Januar  
2014, S. 10, 11
- Weiß, Eberhard  
Anmerkungen zum BFH – Urteil vom  
16.09.1987 X R 51/81  
(Nießbrauchbestellung am  
Unternehmensgrundstück),  
Umsatzsteuer – Rundschau (UR)  
1988, Seite 154  
(zit.: Weiß, UR)
- Widmann, Werner  
Anmerkung zu Wollny-Urteil des  
EuGH, Umsatzsteuerrundschau  
(UR) 2006, Seite 644  
(zit.: Widmann, Anmerkung zu  
Wollny-Urteil des EuGH, UR 2006)



## **1. Teil: Einführung**

Die umsatzsteuerlichen Folgen von Immobiliengeschäften sind ein oft vernachlässigtes Feld in der Beratungspraxis. Gerade im privaten Bereich oder bei kleinen und mittelständischen Unternehmen, bei denen keine umfassende immobilienrechtliche due diligence durchgeführt wird, kommt dem umsatzsteuerlichen Aspekt der Grundstücksgeschäfte meist nicht die notwendige Aufmerksamkeit zu. Dies kann sehr belastende Auswirkungen für die Parteien des Immobiliengeschäftes haben und vor allem zu einem erheblichen Liquiditätsabfluss führen, welcher auch bei relativ kleinen Immobilientransaktionen bereits existenzgefährdend sein kann.

Leider werden die steuerlichen Problemfelder von dem zwingend einzuschaltenden Notar nicht immer erkannt, oder aber der Notar führt keine dahingehende steuerliche Beratung durch.<sup>1</sup>

Wegen der aktuellen Entwicklung des europäischen Steuerrechts und durch die veränderten Rechtsauffassungen der nationalen Steuerverwaltung haben sich in den letzten Jahren neue Problemfelder aus steuerlicher Sicht entwickelt, welche von Unternehmern, Beratern und im Rahmen einer due diligence beachtet werden müssen.

Immobiliengeschäfte sind aus umsatzsteuerlicher Sicht differenziert zu behandeln. Dies hängt unter anderem davon ab, ob es sich um eine entgeltliche oder aber um eine unentgeltliche Transaktion handelt und wie die Immobilien durch den Veräußerer oder den Erwerber genutzt werden. Je nach Fallgestaltung kann es sich unter anderem um eine

---

<sup>1</sup> Nach wie vor hat der Notar kraft seines Amtes keine Betreuungs- oder Beratungspflicht bezüglich der steuerlichen Folgen, sofern er nicht ausdrücklich über seine Beurkundungstätigkeit hinaus einen entsprechenden Auftrag übernimmt. Eine Beratung über die steuerlichen Folgen wird nicht von der in § 17 Abs. 1 S. 1 BeurkG normierten Verpflichtung zur Rechtsbelehrung umfasst; vgl. BGH NJW 1985, 1225; OLG Menden MittBayNot 2007, 423.

umsatzsteuerfreie Veräußerung oder aber um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen handeln, was gerade für eine eventuell vorzunehmende Vorsteuerkorrektur auf Seiten des Veräußerers erhebliche Bedeutung haben kann.

In den kommenden Jahren ist verstärkt mit Immobilienerwerben durch internationale Finanzinvestoren zu rechnen.<sup>2</sup> Bei derartigen Transaktionen gewinnen steuerliche Fragestellungen in der Praxis immer wieder entscheidenden Einfluss auf den Verlauf der Verkaufsverhandlungen.<sup>3</sup>

Die vorliegende Dissertation hat zum einen zum Ziel, die verschiedenen Problembereiche, die aktuelle Entwicklung auf diesem Gebiet und praxisnahe Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

Zum anderen wurde bei der Untersuchung dieser Fragen deutlich, in welchem Maße das deutsche Umsatzsteuerrecht durch das europäische Unionsrecht beeinflusst, wenn nicht gar dominiert wird.

Hierbei sollen die methodischen Schwierigkeiten aufgezeigt werden, denen sich die nationalen Rechtsanwender ausgesetzt sehen, wenn sie die Vorgaben des Unionsrechts auf die nationalen Regelungen anwenden müssen, was an die Grenzen der Auslegung des deutschen Gesetzestextes stoßen kann.

---

<sup>2</sup> Klein, Umsatzsteuerliche Risiken beim Immobilienerwerb, DStR 2005, 1961.

<sup>3</sup> Klein, aaO.

## **2. Teil: Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbarkeit**

Es sollen nunmehr zunächst die verschiedenen Ausgestaltungen eines Grundstückskaufvertrages wie auch andere Grundstücksgeschäfte im Rahmen der vorbeschriebenen Aufgabenstellung auf ihre Steuerbarkeit untersucht werden.

Zuerst sind hierbei die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbarkeit der einzelnen Rechtsgeschäfte zu klären, wobei aufgrund seiner wirtschaftlichen Bedeutung der Grundstückskaufvertrag im Mittelpunkt der Untersuchung steht.

### **A. Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 3 Abs. 1 UStG**

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Lieferungen eines Unternehmers werden nach § 3 Abs. 1 UStG als Leistungen definiert, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, in seinem eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Nach § 3 Abs. 1 UStG können nur Gegenstände geliefert werden. Der Gesetzgeber vollzieht damit die Abgrenzung zur sonstigen Leistung, die dann vorliegt, wenn das Leistungsobjekt kein Gegenstand ist. Allein Leistungen, die nicht Lieferungen sind, stellen gemäß § 3 Abs. 9 UStG sonstige Leistungen dar. Das Gesetz verwendet den Leistungsbegriff als Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Rn. 280.

Der Begriff des Gegenstandes ist im Umsatzsteuerrecht nicht definiert. Eine Interpretation im Sinne des § 90 BGB verbietet sich jedoch, da das Bürgerliche Gesetzbuch unter dem Oberbegriff „Gegenstand“ Sachen, Rechte, Forderungen und sonstige Werte zusammenfasst. Eine Anknüpfung an die Definition des § 90 BGB würde dazu führen, dass die Gesamtkonzeption des Umsatzsteuerrechts, welche eine Differenzierung zwischen der Lieferung und den sonstigen Leistungen vorsieht, negiert würde, da der gesamte Leistungsverkehr unter Ansatz des zivilrechtlichen Gegenstandsbegriffes umsatzsteuerlich als Lieferung beurteilt werden müsste.<sup>5</sup> Der Begriff des Gegenstandes ist damit allein nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu bestimmen, wonach jeder körperliche Gegenstand und nichtkörperliche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen umgesetzt werden, zu den Gegenständen zählen.<sup>6</sup>

Da eine Immobilie stets ein Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinne ist, liegt eine Lieferung vor, wenn einem Anderen die Verfügungsmacht an dieser verschafft wird.<sup>7</sup> Insoweit stellt das Umsatzsteuerrecht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab.<sup>8</sup>

Es ist deshalb zu prüfen, welche zivilrechtlichen Anforderungen im Hinblick auf die Grundstücksübertragung<sup>9</sup> erfüllt sein müssen, damit nach

---

<sup>5</sup> Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3, Rn. 531; BFH Urt. v. 16.7.1970 – V R 95/66, BStBl. II 1970, 706.

<sup>6</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. RFH, Urt. v. 24.6.1938 – V 168/37, RStBl. 1938, 766; BFH, Urt. v. 31.1.1957 – V 245/56 S, BStBl. III 1957, 93; BFH, Urt. v. 16.7.1970 – V R 95/66, BStBl. II 1970, 706, BFH, Urt. v. 4.6.1987 – V B 56/86, BStBl. II 1987/ 795.

<sup>7</sup> Leonhard in Bunjes/Geist, UStG, § 3, Rn. 3, 16; Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Rn. 280.

<sup>8</sup> Vgl. Husmann in Rau/Dürnwächter, UStG, § 1, Rn. 62 mit umfangreichem Nachweis der einschlägigen Rechtsprechung.

<sup>9</sup> Unter den Begriffen „Grundstück“ oder „Immobilie“ sollen im Folgenden sowohl bebaute wie unbebaute Grundstücke verstanden werden. Spielt der Unterschied im Rahmen der

der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Verfügungsmacht verschafft wird.

## **I. Zivilrechtliche Voraussetzungen**

Der Grundstückserwerb vollzieht sich nach den Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuchs in zwei Abschnitten, nämlich einerseits durch das obligatorische Verpflichtungsgeschäft, wie beispielsweise durch den Kaufvertrag, und andererseits durch das Erfüllungsgeschäft.

Das Verpflichtungsgeschäft ist ein gegenseitiger Vertrag über ein Grundstück, in dem sich im Falle eines Kaufvertrages der Verkäufer verpflichtet, dem Käufer das Grundstück zu übereignen und zu übergeben, das heißt, den Besitz zu verschaffen. Der Käufer verpflichtet sich, als Gegenleistung den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und das Grundstück abzunehmen, wie es in § 433 Abs. 2 BGB normiert ist.

Nach § 311b Abs. 1 BGB bedarf ein Vertrag, durch den sich ein Vertragsteil zur Übertragung oder zum Erwerb von Grundbesitz verpflichtet, der notariellen Beurkundung. Die Beurkundung soll die Beteiligten auf die besondere Bedeutung des Rechtsgeschäftes hinweisen und vor dem Eingehen übereilter Verpflichtungen oder vor unüberlegten Bedingungen schützen (Warnfunktion), sowie den Beweis über den Inhalt der Vereinbarung sicherstellen (Beweisfunktion), die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes gewährleisten (Gültigkeitsgewährleistung) und schließlich eine sachgerechte Beratung der Parteien sicherstellen (Beratungsfunktion).<sup>10</sup> § 311b Abs. 1 BGB gilt unmittelbar für alle Geschäfte über Grundstücke, Miteigentum an Grundstücken, Wohn- und

---

Untersuchung eine Rolle, wird dies durch die entsprechende Kennzeichnung als bebautes oder unbebautes Grundstück deutlich gemacht.

<sup>10</sup> Grüneberg in Palandt; BGB, § 311b, Rn. 2; BGHZ 105, 324, 338; BGHZ 87, 153; NJW 1974, 271; NJW 2004, 3626.

Teileigentum. Nach § 11 ErbbauVO stehen Erbbaurechte einschließlich Wohnungs- und Teilerbbaurechte den Grundstücken gleich.<sup>11</sup>

Das Erfüllungsgeschäft bedarf bei einem Grundstück ebenfalls der Erklärung der Einigung in Form der notariellen Beurkundung nach § 925 BGB. Ferner darf der Notar nach § 925a BGB die auf den Eigentumswechsel gerichtete Auflassungserklärung nur entgegennehmen, wenn ihm der beurkundete Kaufvertrag vorliegt oder dieser vor ihm gleichzeitig geschlossen wird.

Den letzten, für den vollständigen Eigentumswechsel aber notwendigen, Verfahrensschritt stellt die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch nach § 873 BGB dar.

## **II. Umsatzsteuerliche Voraussetzungen**

Diese zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft ist für die umsatzsteuerliche Behandlung unbeachtlich.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird stets an die tatsächliche Leistungsbewegung und somit an das Erfüllungsgeschäft angeknüpft.

Im Rahmen des Immobilienerwerbs ist dem Erwerber mit Abwicklung des Erfüllungsgeschäftes die Verfügungsmacht an der Immobilie zu übertragen, d. h. der Veräußerer, gleich Lieferer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, hat dem Erwerber, gleich Abnehmer, Wert, Substanz und Ertrag der Immobilie zu überlassen.<sup>12</sup> Ist dies geschehen,

---

<sup>11</sup> Grüneberg in Palandt, BGB, § 311b, Rn. 3.

<sup>12</sup> Klenk in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 22. 1.

ist der Erwerber als neuer Eigentümer in der Lage, über die Immobilie in jeder Weise zu verfügen und sie uneingeschränkt zu nutzen, d. h. die Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne ist erfolgt. Nach der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 39 Abs. 2 AO kann die Verfügungsmacht im Sinne des Umsatzsteuerrechts auch dann schon verschafft sein, wenn noch keine Eigentumsumschreibung im Grundbuch vorgenommen wurde.

Das dem Erfüllungsgeschäft vorausgegangene Verpflichtungsgeschäft kann umsatzsteuerrechtlich lediglich bei der Auslegung des Inhalts und Umfangs des Leistungsaustausches als Anhaltspunkt dienen.<sup>13</sup>

Grundsätzlich wird die Verfügungsmacht demnach verschafft, wenn der Erwerber als neuer Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist. Dann ist das Grundstück nach der umsatzsteuerlichen Definition geliefert, was zugleich zur Steuerbarkeit führt.

### **III. Vollzogener Eigentumswechsel unter Vorbehalt von Rechten**

Obwohl das Eigentum im zivilrechtlichen Sinne auf den Erwerber übertragen worden ist, kann es in Ausnahmefällen jedoch sein, dass die Verfügungsmacht noch nicht verschafft wurde und somit das Grundstück noch nicht im Sinne des Umsatzsteuergesetzes geliefert wurde.

#### **1. Nießbrauchsvorbehalt**

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes wird ein Grundstück beispielsweise noch nicht im umsatzsteuerlichen Sinne geliefert, wenn

---

<sup>13</sup> Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 19.

zwar das Eigentum übertragen wird, der Veräußerer es aber aufgrund eines gleichzeitig vorbehaltenen Nießbrauchs wie bisher besitzt und den Ertrag durch Fortsetzung des bestehenden Mietverhältnisses zieht.<sup>14</sup> Eine Lieferung liegt erst vor, wenn das Grundstück auch wirtschaftlich und tatsächlich betrachtet übergeben wird, d. h., wenn der Besitz durch Aufgabe des Nießbrauchsrechts übergeht.<sup>15</sup>

Diese Frage ist insbesondere vor dem Hintergrund, ob eine Korrektur der Vorsteuervergütung erfolgen muss, relevant. Wenn im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Errichtung der Immobilie vom Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht worden ist, müsste dieser bei einer steuerfreien Lieferung nach § 15 a Abs. 8 UStG korrigiert werden. Wenn jedoch aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauches keine Lieferung und somit kein Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliegt, kann es nicht zu einer Berichtigungspflicht kommen.

In dem der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 13.11.1997 zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Steuerpflichtige ein Einfamilienhaus zunächst an einen gewerblichen Zwischenvermieter vermietet und auf die Steuerbefreiung der Vermietungsumsätze verzichtet. Innerhalb des Berichtigungszeitraumes nach § 15a Abs. 1 S. 2 UStG hat er das Eigentum auf seine geschiedene Ehefrau übertragen und sich zugleich den Nießbrauch vorbehalten. Das Finanzamt hat sodann den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Herstellung des Gebäudes berichtigt, da es von einer Änderung der Verhältnisse ausgegangen ist.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. Ur. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96; DStR 1998, 168; Klenk in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 22.2.

<sup>15</sup> Klenk in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 22.2.

<sup>16</sup> Vgl. Ur. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96; DStR 1998, 168.



Dieser rechtlichen Bewertung sind sowohl das Finanzgericht als auch der Bundesfinanzhof nicht gefolgt. Der Bundesfinanzhof hat insoweit deutlich gemacht, dass die Vermietung gemäß § 1030 Abs. 1 BGB weiterhin von dem Steuerpflichtigen und nicht von einer Vermietungsgemeinschaft aus dem Steuerpflichtigen als Nießbrauchsnehmer und seiner geschiedenen Ehefrau als Eigentümerin durchgeführt wird, wie es bei der Einräumung eines Quotennießbrauchs nach §§ 1066 Abs. 1 BGB der Fall wäre.<sup>17</sup>

Die Lieferung des unter Vorbehaltsnießbrauch übereigneten bebauten Grundstückes wird anders als bei einem Vorbehalt eines Pachtrechtes erst mit der lastenfreien Übergabe des Grundstückes an den Eigentümer bewirkt.<sup>18</sup> Anders als bei einer Vermietung oder Verpachtung des Grundstückes durch den Erwerber an den bisherigen Eigentümer, braucht der Erwerber diesem nicht den Besitz einzuräumen, da dieser unverändert beim nießbrauchberechtigten Veräußerer verbleibt. Aus den Modalitäten, unter denen der Grunderwerb unter Vorbehalt des Nießbrauchs stattfindet, wird gefolgert, dass hier die Verschaffung des Eigentums nur als Vorstufe zur späteren Einräumung der Verfügungsmacht anzusehen ist, nämlich dann, wenn das Nießbrauchsrecht erlischt.<sup>19</sup>

Da die Zuordnung des bebauten Grundstückes zum Unternehmen des Übertragenden nicht gelöst worden ist, haben sich die Verhältnisse nicht geändert.

Der Veräußerer hat das Eigentum an dem Gebäude an den Erwerber ohne Nutzungsmöglichkeit übertragen, da die Nutzung durch den

---

<sup>17</sup> Vgl. Urte. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96, DStR 1998, 166; Urte. d. BFH v. 28.2.1991, V R 12/85, BFHE 164, 485; BStBl. II 1991, 649.

<sup>18</sup> Vgl. Urte. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96, DStR 1998, 166; BFH v. 6.12.1979, V R 87/72, BFHE 129, 425, BStBl. II 1980, 279, DStR 1980, 269; BFH v. 7.5.1987, V R 56/79, BFHE 150, 85, BStBl. II 1987, 582 unter II. 2. a, DStR 1988, 520; Weiß, UR 1980, 76.

<sup>19</sup> Vgl. Urte. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96, DStR 1998, S. 166; BFHE 129,425, BStBl. II 1980, 279 unter 2., DStR 1980, 269.

vorbehaltenen Nießbrauch bei dem Veräußerer verblieben und dementsprechend keine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.<sup>20</sup>

Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil allerdings über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an.<sup>21</sup> Dies bedeutet, dass das Finanzamt auch zukünftig bei einer solchen Konstellation zunächst von veränderten Verhältnissen ausgehen wird und deshalb die Vorsteuervergütung korrigieren wird. Der Steuerpflichtige müsste sodann erneut gerichtliche Hilfe in Anspruch nehmen, um die Vorsteuervergütung nach den Vorgaben des Bundesfinanzhofes zu erhalten.

Der Auffassung des Bundesfinanzhofes ist gleichwohl zuzustimmen, weil sich durch den Vorbehalt des Nießbrauches an den Nutzungsverhältnissen trotz des Eigentumswechsels nichts ändert. Das Nutzungsrecht, welches dem Veräußerer der Immobilie zunächst aufgrund seiner Eigentumsposition zusteht, verbleibt auch nach dem Eigentumswechsel bei dem Veräußerer; nunmehr jedoch aufgrund des eingeräumten Nießbrauchsrechtes. In wirtschaftlicher Hinsicht hat sich durch die Eigentumsübertragung keine Änderung ergeben. Da das Umsatzsteuergesetz die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde legt, wurde nicht geliefert und die Verhältnisse haben sich demzufolge nicht geändert. Dies wird auch dadurch deutlich, dass sich das Rechtsverhältnis zwischen den Parteien des Mietvertrages durch den Wechsel der rechtlichen Qualifizierung des Vermieters vom Eigentümer zum Nießbrauchsberechtigten nicht verändert hat.

---

<sup>20</sup> Vgl. Urt. des BFH v. 13.11.1997, V R 66/96, DStR 1998, 166; Hessisches FG v. 24.5.1984, VI 145/79, EFG 1985, 43; Erlass des FinMin. Sachsen-Anhalt v. 13.12.1986, DStR 1997, 117; Erlass des FinMin. Thüringen v. 29.7.1998, UR 1996, 435; Wenzel in Rau/Dürnwächter, UStG, 8. Aufl., § 15a Rn. 90; Bülow in Vogel/Reinisch/Hoffmann, UStG, § 15 a, Rn. 63; Forgách in Schwarze/Reiß/Krausel, UStG, § 15a, Rn. 61; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, 2. Auflage, I, Rn. 1362; Weiß, UR 1988, 154; Schmidt, FR 1988, 133; Schmidt, DStR 1988, 146; Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, 5. Aufl., § 15a, Rn. 36.

<sup>21</sup> Verfügung der OFD Koblenz vom 3.2.1999; Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 22.2.

## **2. Grundstückslieferung bei wirtschaftlicher Ausschöpfung des Ertragswertes durch den Veräußerer bei Vereinbarung von Geldzahlungen**

Wie dargelegt, stellt die Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt keine Lieferung dar. Nach der entsprechenden Entscheidung des Bundesfinanzhofes sind für diese Wertung zwei Tatbestandsmerkmale erforderlich. Einerseits muss der Besitz beim Veräußerer verbleiben und andererseits muss der Veräußerer aufgrund dessen den Ertrag aus dem Grundstück ziehen.

In der Folge stellt sich die Frage, ob eine Lieferung auch dann zu verneinen ist, wenn der Veräußerer den Ertrag der Immobilie auf andere Weise als durch den Nießbrauchsvorbehalt ausschöpft, dabei aber den Besitz dem Erwerber überlässt.

Es finden sich vielfach Grundstücksveräußerungen, bei denen der Erwerber dem Veräußerer wiederkehrende Zahlungen leistet, z. B. im Rahmen einer Rentenverpflichtung oder einer dauernden Last. Die Höhe der Zahlungsverpflichtung orientiert sich dabei teilweise an den Erträgen des Grundstücks. Im Ergebnis soll erreicht werden, dass dem Veräußerer finanzielle Mittel in Höhe der Mieteinnahmen zur Verfügung stehen, aber dennoch durch vollständige Besitzüberlassung an den Erwerber die Eigentumsübertragung vollzogen ist.

Nur dann kann beispielsweise der Pflichtteilergänzungsanspruch gemäß § 2325 Abs. 3 BGB abgewendet werden, weil seit der Übertragung des Grundstücks mehr als zehn Jahre vergangen sind. Wenn der Veräußerer sich hingegen Nutzungsrechte vorbehält, sieht der Bundesgerichtshof die Übertragung im Rahmen des Pflichtteilsrechts als noch nicht vollzogen an,

was dazu führt, dass der Fristbeginn hinausgeschoben wird.<sup>22</sup> Entsprechendes dürfte für die Rückforderung einer Schenkung nach § 529 Abs. 1 BGB gelten.<sup>23</sup>

Bei einer solchen Ausgestaltung der wiederkehrenden Leistung wird dem Erwerber trotz Eigentums- und Besitzübergangs im Ergebnis durch die von ihm zu entrichtende wiederkehrende Zahlung in wirtschaftlicher Hinsicht der Ertrag des Grundstücks entzogen.

Gleichwohl wird hierbei das Grundstück bereits geliefert. Die Verfügungsmacht liegt nämlich, anders als beim Nießbrauchsvorbehalt, beim Erwerber, weil er im Rahmen seines Besitzrechtes die Art und den Umfang der Grundstückserträge gestalten kann. Er kann die Immobilie beispielsweise auch umgestalten und damit die Ertragsmöglichkeiten beeinflussen. All dies kann der Eigentümer eines mit Nießbrauch belasteten Grundstücks nicht, weil hier das Besitzrecht des Nießbrauchnehmers entgegensteht und vorrangig ist.<sup>24</sup>

Somit ist festzuhalten, dass das Grundstück im umsatzsteuerrechtlichen Sinne geliefert wurde, wenn mit dem Eigentumswechsel auch der Besitz übergeht und der Erwerber aufgrund dieser Rechtsposition unmittelbar den Ertrag der Immobilie erhält. Dies gilt auch dann, wenn er diesen Ertrag wirtschaftlich betrachtet an den Veräußerer abführen muss. Die wiederkehrende Zahlung ist insoweit eher als eine besondere Form der Gegenleistung denn als vorbehaltenes Ertragsrecht des Veräußerers zu sehen.

---

<sup>22</sup> BGH NJW 1994, 1791.

<sup>23</sup> BGH NJW 1979, 714.

<sup>24</sup> Petzold in Münchener Kommentar, BGB, § 1038, Rn. 2.

#### **IV. Lieferung ohne Eigentumswechsel**

Oben wurde dargelegt, dass trotz Eigentumswechsels eine Lieferung zu verneinen ist, wenn der Veräußerer sich durch einen Nießbrauchsvorbehalt den Besitz und die Möglichkeit vorbehält, die Ertragskraft der Grundstücks auszuschöpfen.

Fraglich ist, ob umgekehrt eine Lieferung zu bejahen sein könnte, ohne dass es zu einem Eigentumswechsel gekommen ist.

##### **1. Das Tatbestandsmerkmal des Gegenstandes**

Zunächst wäre denkbar, dass der Erwerber nicht das Eigentum, sondern lediglich Nutzungsrechte übertragen erhält.

Eine Lieferung scheitert aber im Rahmen der Prüfung des § 3 Abs. 1 UStG an dem Tatbestandsmerkmal „Gegenstand“. Der Gesetzgeber vollzieht damit die Abgrenzung zum Tatbestandsmerkmal „sonstige Leistung“, welche eben dann vorliegt, wenn das Leistungsobjekt kein Gegenstand ist.<sup>25</sup> Der Begriff des Gegenstandes ist dabei unter Ablehnung des zivilrechtlichen Gegenstandsbegriffes allein nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien zu bestimmen.<sup>26</sup>

Der Begriff des Gegenstandes ist im Bürgerlichen Gesetzbuch selbst nicht definiert. Er erschließt sich in der Zusammenschau vieler gesetzlicher Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches.<sup>27</sup> Gegenstand ist danach im Ergebnis alles, was Objekt von Rechten sein kann. Dazu gehören

---

<sup>25</sup> Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Rn. 530.

<sup>26</sup> Ständige Rspr., vgl. Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3, Rn. 533.

<sup>27</sup> Vgl. Heinrichs in Palandt, BGB, Überblick Vor § 90, Rn. 2.

außer den körperlichen Gegenständen auch Forderungen und sonstige Vermögensrechte.<sup>28</sup>

Demgegenüber bezieht der umsatzsteuerrechtliche Gegenstandsbegriff Rechte, Dienstleistungen und sonstige unkörperliche, verkehrsfähige Objekte nicht ein. Die Einräumung eines Nießbrauchsrechtes oder anderer Nutzungsrechte an einem Grundstück gehören deshalb zu den sonstigen Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 9 UStG.<sup>29</sup>

## **2. Der Erwerb mit aufgeschobenem Eigentumswechsel**

Regelmäßig gehört es zum Inhalt des notariellen Grundstückskaufvertrages, dass die Umschreibung des Eigentums im Grundbuch erst veranlasst werden darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist.<sup>30</sup>

Gleichwohl kann die Übergabe vorher, d. h. unabhängig von der Kaufpreiszahlung erfolgen. In gleicher Weise kann der Besitz übergeben werden, auch wenn der Kaufpreis in mehreren Raten gezahlt wird und die Umschreibung des Eigentums erst nach Zahlung der letzten Kaufpreiskasse erfolgen wird.

Es stellt sich bei diesen Vertragskonstellationen die Frage, ob die Lieferung des Grundstücks im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG nach notariell geschlossenem Kaufvertrag einschließlich abgegebener Auflassungserklärung bereits bei der Übergabe des Grundstücks oder erst

---

<sup>28</sup> Heinrichs aaO.

<sup>29</sup> So auch Leonard in Bungen/Geist, § 3 Rn. 7; DB 82, 1542; Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3, Rn. 3591; BFH BStBl. II 56, 62.

<sup>30</sup> Vgl. Basty in Kersten-Bühling, 21. Auflage, § 36, Rn. 77.

mit Vollendung des Eigentumsübergangs durch Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch vorliegt.

#### **a) Lieferung trotz Eigentumsvorbehalts**

Wenn bei einem Kaufvertrag über eine bewegliche Sache geregelt ist, dass die Übertragung des Eigentums unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung erfolgen soll – Eigentumsvorbehalt gemäß § 449 BGB – und die Sache dem Erwerber übergeben wird, ist nach der herrschenden Meinung das Tatbestandsmerkmal der Lieferung erfüllt.<sup>31</sup>

Dies gilt zum einen, wenn der Vorbehaltskäufer als Unternehmer mit Zustimmung des Veräußerers und Nocheigentümers die gelieferte Sache weiterveräußern darf – verlängerter Eigentumsvorbehalt - , zum anderen aber auch dann, wenn der Verkauf an einen privaten Endabnehmer erfolgt, der nach den üblicherweise getroffenen Vereinbarungen des Kaufvertrages nicht zu Verfügungen über den Gegenstand berechtigt ist – klassischer Eigentumsvorbehalt.<sup>32</sup>

Auch bei der Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes erhält der Erwerber die tatsächliche Verfügungsmacht sowie Substanz und Wert der Sache. Der Vorbehaltskäufer erlangt mit dem Besitz deshalb die tatsächliche Verfügungsbefugnis, weil er jederzeit durch Zahlung des Kaufpreises das Vollrecht, d. h. das unbeschränkte Eigentum an der

---

<sup>31</sup> Vgl. statt aller, Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, I Rn. 666; Abschnitt 24 Abs. 2 S. 8 UStR 2000; BFH Urt. vom 1.10.1970 – VR 49/70 -; BStBl. II 1971, 34 = StRK UStG 1967, § 30 Rn. 2; Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rn. 95.

<sup>32</sup> BFH Urt. v. 1.10.1970 – VR 49, 70, BStBl. II 1971, 34.

Sache erwerben kann.<sup>33</sup> Somit liegen die Voraussetzungen für eine Lieferung vor.

Die Vereinbarung des Eigentumsvorbehalts hat nur Sicherungsfunktion, während der wesentliche Gehalt der Vereinbarung in der endgültigen Zuwendung von Substanz, Wert und Ertrag besteht.<sup>34</sup> Eine der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Vorgangs als Lieferung widersprechende zivilrechtliche Zuordnungsvereinbarung hat umsatzsteuerlich keine Bedeutung.<sup>35</sup>

Will man diese für den Kauf einer beweglichen Sache erarbeiteten Kriterien auf den Grundstückskaufvertrag unter Eigentumsvorbehalt übertragen, ergibt sich folgendes Bild: Enthält der notarielle Kaufvertrag die Auflassungserklärung sowie die Bewilligung zur Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch und wird lediglich, wie üblich, durch Anweisung an den Notar die Stellung des Umschreibungsantrages an das Grundbuchamt aufgeschoben, ist dies mit einem Kaufvertrag unter Eigentumsvorbehalt vergleichbar. Auch hier liegt es allein in der Hand des Käufers, durch die vollständige Zahlung des Kaufpreises den Eigentumswechsel ohne weitere Mitwirkung des Verkäufers herbeizuführen. Hier kann man deshalb davon sprechen, dass der Käufer die Verfügungsmacht innehat.

---

<sup>33</sup> Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rn. 732.

<sup>34</sup> Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rn. 95; BFH v. 1.10.1970 V R 49/70, BStBl. II 71, 34.

<sup>35</sup> Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rn. 95; BFH v. 23.10.1997 V R 36/96, BStBl. II 98, 584; BFH v. 7.5.1987 V R 56/79, BStBl. II 87, 582.



**b) Besitzeinräumung vor Auflassung**

Anders könnte die Sachlage zu bewerten sein, wenn in der notariellen Urkunde die Auflassungserklärung nicht enthalten ist, wie zum Beispiel in allen Verträgen über eine noch zu vermessende Teilfläche, mangels einer vor Vermessung noch nicht ausreichend bestehenden katastermäßigen Bezeichnung. Hier kann die Auflassung erst erklärt werden, wenn das Vermessungsergebnis und die neuen Parzellennummern vorliegen. (§ 2 Abs. 3 GBO)

Bei dem Kaufvertrag ohne Auflassung bedarf es der erneuten Mitwirkung des Verkäufers, um den Eigentumswechsel herbeizuführen. Freilich ist der Verkäufer nach den Vereinbarungen des notariellen Kaufvertrags zur Mitwirkung, d. h. zur Abgabe der Auflassungserklärung verpflichtet, so dass dieser Anspruch vom Käufer jederzeit einklagbar wäre.

Wenn dieser Anspruch des Käufers sodann, wie üblich, durch eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch dinglich gesichert ist, wäre der Eigentumserwerb auch durch ein vertragswidriges Verhalten des Verkäufers, wie zum Beispiel bei einer erneuten Veräußerung an einen Dritten, nicht zu vereiteln.

Wer zur Vollendung des Erwerbsvorgangs auf keine weitere Mitwirkungshandlung seines Vertragspartners angewiesen ist, befindet sich in einer besseren Position als derjenige, der zur Durchsetzung seines unbestrittenen Rechts noch einer Mitwirkung des Vertragspartners bedarf. Ob dieser Unterschied für die Frage der erfolgten Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes von Bedeutung sein kann, ist aber zu verneinen. Der Käufer bestimmt nach Besitzeinräumung uneingeschränkt über die Nutzung der Immobilie und genießt somit eine Rechtsposition, mit der er

Substanz und Wert der Sache ausschöpfen kann.<sup>36</sup> Eine anderweitige Veräußerung ist durch die Schutzfunktion der Auflassungsvormerkung nach § 883 Abs. 2 BGB ihm gegenüber unwirksam.

Nach Vorliegen der grundbuchmäßigen Voraussetzungen – Vorlage des Vermessungsergebnisses – kann er jederzeit die Auflassungserklärung des Verkäufers verlangen. Verweigert der Verkäufer rechtswidrig die Abgabe dieser Erklärung, muss der Käufer sie ggf. einklagen. Seine Position als Besitzer des Grundstückes wird in dieser Zeit der Durchsetzung seines Anspruches nicht in Frage gestellt.

Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist somit im Ergebnis auch in einer solchen Fallkonstellation von einer Lieferung nach dem Umsatzsteuergesetz auszugehen.

## **B. Einräumung von dinglichen Rechten an Grundstücken als sonstige Leistung**

Neben der oben dargestellten Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht können in Zusammenhang mit einem Grundstück auch sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG ausgeführt werden, welche ebenfalls zur Umsatzsteuerbarkeit führen.

### **I. Nießbrauchsrecht**

Eine Sache und damit auch ein Grundstück kann durch die Bestellung eines Nießbrauchsrechtes nach § 1030 BGB in der Weise belastet werden,

---

<sup>36</sup> Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3, Rn. 732.

dass derjenige zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen.

Auch hier ist zwischen dem schuldrechtlichen Grundgeschäft einerseits und dem Verfügungs- oder Erfüllungsgeschäft andererseits zu unterscheiden. Die schuldrechtlichen Grundgeschäfte für die Bestellung des Nießbrauchs können vielfältig sein; z. B. Überlassungsvertrag mit Gegenleistung im Sinne einer gemischten Schenkung, Schenkungsvertrag, Verfügung von Todes wegen mit Anordnung eines Vermächtnisses oder ein Kaufvertrag. Für die Qualifizierung der Nießbrauchseinräumung als sonstige Leistung kommt es auf das schuldrechtliche Grundgeschäft nicht an. Die sonstige Leistung wird durch den Abschluss des Erfüllungsgeschäftes erbracht, mit dem der Grundstückseigentümer mit dem zukünftigen Nießbrauchsberechtigten die entsprechende Belastung des Grundstücks vereinbart (§ 873 BGB).

Im Ergebnis duldet der Eigentümer und Besteller des Nießbrauchsrechtes damit eine fortgesetzte Beeinträchtigung seiner Eigentümerrechte insoweit, dass er das originäre Nutzungsrecht an dem Grundstück dem Nießbrauchsberechtigten überlässt.<sup>37</sup> Da hierdurch keine Verfügungsmacht an einem Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinne verschafft wird, ist dies keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG sondern eine steuerbare sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG.

Von diesem Zuwendungsnießbrauch ist der Nießbrauchsvorbehalt abzugrenzen, welcher keine sonstige Leistung darstellt. Beim Nießbrauchsvorbehalt wird das Eigentum an dem Grundstück auf den Erwerber übertragen und der bisherige Eigentümer behält sich den Nießbrauch an diesem Grundstück vor. Wie oben dargestellt, stellt die

---

<sup>37</sup> Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, § 3, Rn. 3591 m. w. N.; BFH Urt. v. 16.12.1971 – VR 41/68, BStBl. II 1972, 238; BFH Urt. v. 28.2.1991 – VR 12, 85, BStBl. II 1991, 649; vgl. auch grundsätzlich Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1, Rn. 19.

Übertragung des Eigentums in dieser Fallkonstellation noch keine Lieferung dar. Der vorbehaltene Nießbrauch ist ebenfalls nicht umsatzsteuerbar, da es an einer Leistung an eine andere Person fehlt.<sup>38</sup>

## **II. Dienstbarkeiten**

Auch die Bestellung von Dienstbarkeiten hat zur Folge, dass der Eigentümer die Rechtsbeeinträchtigung seines Eigentums für einen festgelegten Zeitraum duldet. Der Unterschied zum Nießbrauchsrecht besteht lediglich im Inhalt und im Umfang der Rechtsbeeinträchtigung. Der Begünstigte einer Dienstbarkeit – d. h. bei der Grunddienstbarkeit nach § 1018 BGB der jeweilige Eigentümer eines anderen Grundstückes oder bei der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit gemäß § 1090 BGB eine bestimmte Person – kann von dem Eigentümer des Grundstückes verlangen, dass dieser die Benutzung oder die Mitbenutzung des Grundstückes durch den Begünstigten duldet oder originäre aus der Eigentümerstellung herrührende Rechte, wie zum Beispiel zur Veränderung des Grundstückes, insbesondere durch Bebauung, nicht ausübt.

Der Nießbrauch schöpft im Regelfall die volle Nutzungsmöglichkeit aus, während der Begünstigte einer Dienstbarkeit Teilnutzungen des Grundstückes zieht oder dem Eigentümer die volle Nutzung des Grundstückes einschränkt.

Im Ergebnis handelt es sich aus der Sicht des Eigentümers in jedem Fall um die Beschränkung seiner Eigentümerrechte, so dass auch bei der Bestellung von Dienstbarkeiten gleich welcher Art von einer sonstigen Leistung zu sprechen ist. Dies folgt auch aus § 4 Nr. 12 c) UStG, wonach

---

<sup>38</sup> Zum Quotennießbrauch vgl. BFH, Urt. v. 28.2.1991, V R 12/85, BStBl. II, 1991, 649.

allgemein von der Bestellung dinglicher Nutzungsrechte gesprochen wird, zu denen auch die Dienstbarkeiten zählen.<sup>39</sup>

### **III. Die Bestellung des Erbbaurechts**

Die Belastung eines Grundstückes mit einem Erbbaurecht gibt dem Berechtigten nach § 1 Abs. 1 ErbbauVO ein veräußerliches und vererbliches Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstückes ein mit dem Erdboden verbundenes Bauwerk zu haben. Dies bedeutet, dass der Berechtigte Eigentümer eines Bauwerkes ist, ohne zugleich Eigentümer des Grundstückes zu sein.

Das Erbbaurecht ist nach § 11 ErbbauVO ein „grundstücksgleiches Recht“ und wird grundsätzlich wie ein Grundstück behandelt.<sup>40</sup> Es stellt insoweit das am weitesten gesteigerte dingliche Recht an einem Grundstück dar.

Mit der Begründung des Erbbaurechts nach § 873 BGB hat der Grundstückseigentümer einen wesentlichen Teil der ihm auf Grund des schuldrechtlichen Grundgeschäftes obliegenden Verpflichtung erfüllt.<sup>41</sup> Man könnte daraus folgern, dass damit die sonstige Leistung erbracht ist, was somit zugleich zum Vorsteuerabzug auf der Grundlage des kapitalisierten Wertes des Erbbaurechtes führen könnte.

Der Inhalt des Erbbaurechtes stellt sich für den Grundstückseigentümer als eine Belastung des Grundstückes und für den Erbbauberechtigten als ein befristetes Nutzungsrecht dar. Es korrespondiert somit das

---

<sup>39</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 29.

<sup>40</sup> Wolfsteiner in Kersten/Bühling, 21. Auflage, § 64, Anm. 1.

<sup>41</sup> BFH, Urt. v. 20.4.1988, X R 4/80, BStl. II 1988, 774, 746.

Nutzungsrecht des Erbbauberechtigten mit der Verpflichtung des Grundstückseigentümers, diese Nutzung zu dulden.

Für den Begriff der sonstigen Leistung kommt es deshalb darauf an, ob diese in dem positiven Leistungselement der Bestellung des Erbbaurechtes – vergleichbar der Übereignung des Grundstücks beim Kaufvertrag und somit der Lieferung – oder in dem negativen Leistungselement der fortwährenden Duldung der Nutzung durch den Dritten und somit der sonstigen Leitung zu sehen ist. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes steht das Erbbaurecht nach seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Leistungsinhalt einem dauernden Nutzungsverhältnis näher als der Überlassung eines Grundstückes.<sup>42</sup>

Dagegen spricht allerdings, dass der Erbbauberechtigte über die Nutzung des unbebauten Grundstückes hinaus berechtigt und ggf. auch verpflichtet wird, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, dessen Wert nach Fertigstellung regelmäßig den Wert des Grundstückes um ein mehrfaches übersteigt. Dem trägt auch die ErbRVO Rechnung, in der in Nr. 27 ein Entschädigungsanspruch des Erbbauberechtigten bei Erlöschen des Erbbaurechtes begründet wird. Die Rechtsposition des Erbbauberechtigten geht somit weit über die eines reinen Nutzungsberechtigten hinaus. Gleichwohl ist im Ergebnis der Rechtsprechung zuzustimmen.

Zum einen wird die im Vordergrund stehende Überlassung der Nutzung an einen Dritten, sprich die Duldung des Eigentümers, dass an seiner Stelle der Erbbauberechtigte das Grundstück unter Ausschluss des Eigentümers nutzt, auch dadurch belegt, dass wie bei anderen Nutzungsverhältnissen – zum Beispiel Miete oder Pacht – das vom Erbbauberechtigten zu erbringende Entgelt in wiederkehrenden Leistungen als Erbbauzins bzw.

---

<sup>42</sup> BFH Urt. v. 20.4.1988, X R 4/80, BStBl. II 1988, 744, 746.

als Erbbaupacht erbracht wird und nicht etwa wie beim Kauf durch Einmalzahlung.

Des Weiteren ist im Rahmen des Umsatzsteuerrechts in Abgrenzung zur „Lieferung“ darauf abzustellen, dass der Eigentümer trotz der Erbbaurechtsbestellung seine Eigentumsposition nie aufgibt und fast ausnahmslos durch zeitliche Begrenzung des Erbbaurechtes von vorneherein feststeht, dass und wann der Eigentümer auch den unmittelbaren Besitz am Grundstück zurück erlangt.<sup>43</sup>

Im Ergebnis ist das Erbbaurecht deshalb mit der Überlassung eines Nutzungsrechtes vergleichbar, weshalb die Bestellung des Erbbaurechtes eine sonstige Leistung in Form einer fortgesetzten Duldung darstellt.<sup>44</sup>

### **C. Der Unternehmer als Steuersubjekt**

Auch wenn das Grundstücksgeschäft entsprechend den oben dargestellten Kriterien als Lieferung oder sonstige Leistung eingeordnet werden kann, ist es im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nur dann steuerbar, wenn es von einem Unternehmer getätigt wurde. Der Unternehmer ist das Steuersubjekt für den steuerbaren Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 UStG. Der Unternehmerbegriff wird in § 2 UStG definiert.

Danach wird der Unternehmer durch zwei Merkmale gekennzeichnet. Dies sind zum einen die nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen,

---

<sup>43</sup> Vgl. zur uneingeschränkten Zulässigkeit eines Erbbaurechtes auf unbestimmte Zeit, Palandt, BGB, ErbRVO 27, Rn. 1.

<sup>44</sup> Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rn. 3591; BFH Urt. v. 20.4.1988, X R 4/80, BStBl. II 1988, S. 744, 746.

also die gewerbliche und berufliche Tätigkeit, und zum anderen die selbständige Ausübung dieser Tätigkeit.

Hierbei sind die in § 2 Abs. 1 UStG genannten Tatbestandsmerkmale insoweit verschachtelt, als dass die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gekennzeichnet wird durch das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit, was wiederum unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu bewerten ist.<sup>45</sup>

Der Bundesfinanzhof stellt im Rahmen der Nachhaltigkeit nach § 2 Abs. 1. S. 3 UStG bei Immobilienverkäufen auf die aus dem Ertragsteuerrecht stammende sogenannte Drei-Objekt Grenze ab.<sup>46</sup> Die im Einkommensteuerrecht entwickelte Drei-Objekt-Grenze dient dort zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit.

Deshalb ist es erforderlich, die einzelnen Kriterien der Drei-Objekt-Grenze festzustellen, um sie für ihre tatsächliche Relevanz im Rahmen des Unternehmerbegriffes beurteilen zu können.

## **I. Die Drei-Objekt-Grenze**

Danach führt die Veräußerung von mehr als drei in bedingter Verkaufsabsicht erworbener oder errichteter Objekte innerhalb von fünf Jahren bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2

---

<sup>45</sup> Vgl. insoweit zur dogmatisch differenzierten Abgrenzung zwischen dem Unternehmer als Typusbegriff einschließlich der Subsumtion der Tatbestandsmerkmale „nachhaltig“ und „selbständig“, freilich unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse, Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2, Rn. 7.

<sup>46</sup> Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rn. 157; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2, Rn. 66; BFH, UR 99, 489.



EStG grundsätzlich zur Gewerblichkeit aller Veräußerungen, d. h. auch der ersten drei Objektveräußerungen.

Dieser Grundsatz stellt jedoch keine starre Grenze dar. Vielmehr sind vor allem seit der Entscheidung des Großen Senates des Bundesfinanzhofes vom 10.12.2001 zur Drei-Objekt-Grenze eine Vielzahl von Entscheidungen betreffend den gewerblichen Grundstückshandel ergangen.<sup>47</sup> Darin werden von unterschiedlichen Senaten die Grenzen des gewerblichen Grundstückshandels in bestimmten Fällen relativiert. Ferner hat das Bundesfinanzministerium in einem BMF-Schreiben vom 26.03.2004 umfangreiche Ausnahmen von diesem Grundsatz dargestellt.<sup>48</sup>

## 1. Zählobjekte

Objekte sind grundsätzlich Grundstücke jeglicher Art. Auf die Größe, den Wert oder die Nutzungsart des einzelnen Objektes kommt es nicht an. Unerheblich ist auch, ob es sich um bebaute oder unbebaute Grundstücke

---

<sup>47</sup> BFH vom 10.12.2001, BStBl. II 2002, 291 = DStR 2002, 489 = DB 2002, 606 = BB 2002, 660 ff.; vgl. dazu auch Kempermann, DStR, 785ff.; Bloehs, BB 2002, 1068 ff.; Söffing, DB 2002, 964ff.; Obermeier, NWB Fach 3, 12333; Schubert, DStR 2003, 573; Jacobsen/Tiedjen, FR 2003, 907ff.; Tiedtke/Wälzholz, DB 2002, 652 ff; BFH vom 20.02.2003 III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 = BB 2003, 1478 = DStR 2003, 1066 ff.; BFH vom 13.08.2002 VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 = DStR 2002, 1707 = BFH/NV 2002, 1535 ff.; BFH vom 18.09.2002 X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 = NJW 2003, 2192 = BFH/NV 2003, 243 ff. = DStRE 2003, 201; BFH vom 18.09.2002 X R 5/00, DStR 2003, 330 ff.; BFH vom 18.09.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 = DNotIRep 2003, 51 = NJW 2003, 1141 = DStR 2003, 195 = BB 2003, 508 ff. mit Anmerkung Stuhmann; BFH vom 12.12.2002 III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 = DStRE 2003, 406; BFH vom 16.10.2002 X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = DStR 2002, 327 = BB 2003, 1369 ff.; BFH vom 03.07.2002 XI R 31/99, DStRE 2002, 1237 f.; BFH vom 28.11.2002 III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 = BB 2003, 454 ff. = DStRE 2003, 266 ff.; BFH vom 05.12.2002 IV R 57/01, NJW 2003, 1622 = BStBl. II 2003, 291 = DStR 2003, 409 ff.; BFH vom 16.05.2002 III R 9/98, NJW 2003, 238 = BStBl. II 2002, 571; BFH vom 16.10.2002 X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = DStR 2003, 327 f., DStRE 2003, 272 ff.; BFH vom 23.07.2002 VIII R 19/01, ZEV 2003, 122 m. Anm, Fleischer = BFH/NV 2002, 1571; BFH vom 09.12.2002 VIII R 40/01, BStBl. II 2003 294 = DStR 2003, 539 = BFH/NV 2003, 554; BFH vom 19.09.2002 X R 51/98, DStR 2003, 682 = BB 2003, 826 = BFH/NV 2003, 684 = GmbHR 2003, 600; BFH Urteile vom 17.12.2008, IV R 72/07, IV R 77/06, IV R 85/06.

<sup>48</sup> BMF vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190.

handelt oder ob der Steuerpflichtige die Objekte selbst errichtet hat oder im bebauten Zustand erworben hat.

Jedes zivilrechtliche Wohnungseigentum, welches selbstständig nutzbar und veräußerbar ist, stellt ein Objekt im Sinne der „Drei-Objekt-Grenze“ dar<sup>49</sup>; dies gilt auch dann, wenn mehrere Objekte nach Vertragsabschluss baulich zu einem Objekt zusammengefasst werden. Erbbaurechte kommen ebenfalls als Objekt in Betracht.

Darüber hinaus muss ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Errichtung, Erwerb oder Modernisierung und der Veräußerung bestehen. Dies ist der Fall, wenn die Zeitspanne zwischen Fertigstellung und der Veräußerung des Objektes nicht mehr als fünf Jahre beträgt (2. zeitliche Stufe). Eine Überschreitung von wenigen Tagen beeinträchtigt diese Indizwirkung allerdings noch nicht. Sollte ein derartiger enger zeitlicher Zusammenhang nicht gegeben sein, können bis zur zeitlichen Obergrenze von zehn Jahren Objekte nur mitgerechnet werden, wenn weitere Umstände den Schluss rechtfertigen, dass zum Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerbs oder der Modernisierung bereits die Absicht zur Veräußerung bestand.<sup>50</sup>

Grundstücke, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder durch Schenkung erworben und vom Rechtsnachfolger in einem zeitlichem Zusammenhang veräußert worden sind, sind ebenfalls als Objekte mit einzubeziehen. Hinsichtlich dieser unentgeltlich übertragenen Grundstücke ist für die Frage des zeitlichen Zusammenhangs auf die Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger abzustellen.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> So wird zum Beispiel beim Verkauf einer Eigentumswohnung mit einem Tiefgaragen-KfZ-Stellplatzes, der als selbstständiges Teileigentum auf ein separates Grundbuchblatt gebucht wird, der Verkauf zweier Objekte angenommen.

<sup>50</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 6.

<sup>51</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 9.

Nicht einzubeziehen in die Berechnung der Anzahl der Objekte sind jedoch - unabhängig vom Umfang des Grundbesitzes - Grundstücke, die durch Erbfolge übergegangen sind, es sei denn, das bereits der Erblasser in seiner Person einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat und der Erbe einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt oder der Erbe die Grundstücke vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße modernisiert und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden ist.<sup>52</sup>

Ebenfalls nicht einzubeziehen sind Grundstücke, die eigenen Wohnzwecken dienen oder mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll.<sup>53</sup>

## **2. Beteiligung an Personengesellschaften**

Bei einer Beteiligung an Grundstückspersonengesellschaften ist zunächst zu prüfen, ob die Gesellschaft selbst ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG betreibt, so dass steuerlich eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vorliegt.

Hierzu muss überprüft werden, ob die „Drei-Objekt-Grenze“ auf der Ebene der Gesellschaft überschritten worden ist. Auf eventuelle Grundstücksveräußerungen durch den einzelnen Gesellschafter kommt es insoweit nicht an. Falls die Gesellschaft demzufolge gewerblichen Grundstückshandel betreibt, sind die Grundstücksveräußerungen der Gesellschaft bei der Prüfung, ob auch auf der Ebene des Gesellschafters

---

<sup>52</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 6; BFH-Urteil vom 15. März 2000 - BStBl 2001 II S. 530.

<sup>53</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 10, 11.

ein weiterer gewerblicher Grundstückshandel besteht, als Objekt mitzuzählen.<sup>54</sup>

Voraussetzung hierfür ist zunächst, dass der Gesellschafter an der jeweiligen Gesellschaft mindestens zu 10 % beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück mehr als 250.000 € beträgt.<sup>55</sup>

Ist die Gesellschaft dagegen vermögensverwaltend tätig, muss ihre Betätigung den einzelnen Gesellschaftern in gleicher Weise wie bei einer Bruchteilsgemeinschaft zugerechnet werden (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) und bei diesen einkommensteuerrechtlich nach dem für den einzelnen Gesellschafter und seine Betätigung maßgeblichen Kriterien beurteilt werden. Hierbei sind wiederum zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

Für den Fall, dass die Beteiligung an der lediglich vermögensverwaltend tätigen Grundstücksgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten wird, erzielt der Gesellschafter aus dieser Beteiligung in jedem Fall gewerbliche Einkünfte.

Wird die Beteiligung jedoch im Privatvermögen gehalten, liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn der Gesellschafter mit den ihm zuzurechnenden Grundstückveräußerungen der Gesellschaft zusammen die „Drei-Objekt-Grenze“ überschreitet.

Hierbei ist der Anteil des Steuerpflichtigen an dem Objekt der Grundstücksgesellschaft für die Ermittlung der „Drei-Objekt-Grenze“ jeweils einem Objekt gleichzustellen. Dies kann zu einer sogenannten

---

<sup>54</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 14; BFH-Beschluss vom 3. Juli 1995 - BStBl II S. 617; BFH-Urteil vom 28. November 2002 - BStBl 2003 II S. 250.

<sup>55</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 18.

separaten Zebra-Gesellschaft führen. Dies bedeutet, dass die Einkünfte der Gesellschaft teilweise als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG und teilweise als Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung behandelt werden müssen, je nachdem welchem Gesellschafter sie zuzurechnen sind und ob dieser Gesellschafter in seiner Person die „Drei-Objekt-Grenze“ überschritten hat oder nicht.

### **3. Modernisierung von Objekten**

Besteht kein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung oder dem Erwerb und der Veräußerung der Objekte, kann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die Objekte vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße modernisiert und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden ist.

Für die Veräußerungsabsicht kommt es sodann auf den engen zeitlichen Zusammenhang mit der Modernisierung an. In Sanierungsfällen beginnt die Fünfjahresfrist mit Abschluss der Sanierungsarbeiten.<sup>56</sup>

### **4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**

Für einen gewerblichen Grundstückshandel muss zudem eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen.

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist durch den Kontakt zu einer Mehrzahl von Verkäufern oder Käufern gegeben.<sup>57</sup> Eine

---

<sup>56</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 24; BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 - BStBl 2003 II S. 291.

<sup>57</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 434 Rn. 24; BFH-Urteil vom 20. Dezember 1963 – BStBl. 1964 III S. 137, BFH Urteil vom 29. März 1973 - BStBl II S. 661.

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch bei einer Tätigkeit für nur einen Vertragspartner oder bei Einschaltung eines Maklers vorliegen.<sup>58</sup> Entscheidend ist, dass der Verkäufer an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will.

Auch ein entgeltlicher und von Gewinnerzielungsabsicht getragener Leistungsaustausch zwischen nahen Angehörigen erfüllt die Voraussetzung einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.<sup>59</sup> Dies gilt auch, wenn der Eigentümer Objekte nur an bestimmte Personen auf deren Wunsch veräußert.

Bei mehreren Grundstücksverkäufen muss das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht bei jedem Geschäft vorliegen.<sup>60</sup>

## **II. Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze**

Abweichend von den Grundsätzen der „Drei-Objekt-Grenze“ kann jedoch auch der Verkauf von weniger als vier Objekten in zeitlicher Nähe zu ihrer Errichtung zu einer gewerblichen Tätigkeit führen.

Der Große Senat des Bundesfinanzhofes hat drei Fallgruppen genannt, in denen trotz Unterschreitung der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel in Betracht kommen kann. Dies sind der Verkauf vor

---

<sup>58</sup> BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 – BStBl. II 1992 S. 143; BFH Urteil vom 7. Dezember 1995 – BStBl. 1996 II S. 367.

<sup>59</sup> BFH Urteil vom 13. August 2002 – BStBl. II 2002, S. 811.

<sup>60</sup> BFH Urteil vom 28. Oktober 1993 – BStBl. II 1994 S. 463.

oder während der Bebauung, die Bebauung des Grundstückes von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers oder das Zusammenwirken des Privatmannes mit seinem eigenen Bauunternehmen bei nicht üblicher Abrechnung der Bauleistungen des Bauunternehmens.<sup>61</sup>

Diese Fallgruppen hat der X. Senat des Bundesfinanzhofes dahin erweitert, dass ein gewerblicher Grundstückshandel zu bejahen sei, wenn der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung ausdrücklich seine unbedingte Veräußerungsabsicht erklärt habe. Die unbedingte Veräußerungsabsicht muss spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge vorliegen.<sup>62</sup> Problematisch ist hinsichtlich dieser Rechtsprechung, dass der qualitative Unterschied zwischen einer unbedingten und einer bedingten Veräußerungsabsicht kaum fassbar ist, so dass in der Praxis erhebliche Beweisprobleme entstehen dürften.

Nachteilig kann sich in der Praxis zudem auswirken, dass auch bereits die kurzfristige Finanzierung bei Unterschreiten der Drei-Objekt-Grenze zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen soll.<sup>63</sup> Das Gleiche gilt für die Einschaltung einer Maklerfirma während der Bauzeit oder das Schalten von Veräußerungsannoncen. Trotz seiner diesbezüglichen Zurückweisung durch den Großen Senat ist der X. Senat des Bundesfinanzhofes offensichtlich nicht gewillt, von seiner ursprünglichen Position abzurücken. In vielen Fällen werden sich bei einem Verkauf

---

<sup>61</sup> BFH vom 13.08.2002 VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 = DStR 2002, 1707 = BFH/NV 2002, 1535 ff. (Verkauf von drei Wohnung vor Fertigstellung); BFH vom 18.09.2002 X R 5/00, BStBl. II 2003, 286 = NJW 2003, 2191 = DStR 2003, 330 ff. (Verkauf von zwei Objekten während der Errichtung).

<sup>62</sup> BFH Urteil vom 17.12.2008, IV R 77/06.

<sup>63</sup> BFH Urteil vom 17.12.2008, IV R 72/07.

innerhalb von fünf Jahren nach der Errichtung des Gebäudes irgendwelche Indizien, Verkaufsannoncen oder Maklergespräche finden lassen, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige bereits sehr früh zu einem Verkauf bereit gewesen ist. So soll nach der Auffassung des IX. Senats bereits eine Preisliste für sämtliche Räume einer Wohnanlage ein Indiz dafür sein, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Preisliste für alle darin enthaltenen Räume eine Veräußerungsabsicht des Erstellers bestanden habe.<sup>64</sup>

Ausnahmen liegen ferner vor, wenn das Grundstück von vorneherein auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird, wenn das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert wird oder wenn unmittelbar nach dem Erwerb des Grundstücks mit der Bebauung begonnen wird und das Grundstück unmittelbar nach Abschluss der Bauarbeiten veräußert wird.

### **III. Kein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze**

Es gibt hingegen auch Fälle, in denen ein gewerblicher Grundstückshandel ausnahmsweise nicht anzunehmen ist, obwohl die „Drei-Objekt-Grenze“ überschritten worden ist.

Die jüngsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes führen nicht ausschließlich zur Ausweitung des Begriffes des gewerblichen Grundstückshandels, sondern teilweise auch zu einer Einschränkung. Dogmatische Grundlage der Drei-Objekt-Grenze und der zugrunde liegenden Fünf-Jahres-Frist ist die Annahme, aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen Anschaffung oder Herstellung und dem Verkauf könne auf den Erwerb oder die Herstellung in bedingter

---

<sup>64</sup> BFH vom 11.03.2003 IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911.



Veräußerungsabsicht geschlossen werden. Konsequenterweise sind daher solche Objekte aus der Berechnung der Drei-Objekt-Grenze auszuklammern, bei denen der Steuerpflichtige nachweisen kann, von vornherein ohne bedingte Veräußerungsabsicht gehandelt zu haben. Dieser Beweis wird indes nur gelingen, wenn er eine langfristige Vermietung von mindestens fünf Jahren vornimmt oder anstrebt oder aufgrund eines völlig unerwarteten, später hinzutretenden Umstandes zum Verkauf gezwungen wird.<sup>65</sup> In echten Fällen eines Zwangsverkaufes soll nach dem Bundesfinanzhof kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, obwohl mehrere Objekte im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb verkauft werden.<sup>66</sup> Diese Rechtsprechung hat bisher jedoch kaum praktische Bedeutung erlangen können, da die jeweils geltend gemachte Notsituation im Einzelfall als unbeachtlich angesehen wurde. Nicht umsonst wird daher die Ansicht vertreten, das Merkmal des Erwerbs in bedingter Veräußerungsabsicht sei angesichts dieser Rechtsprechung obsolet.<sup>67</sup>

Trotz Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Diese Anhaltspunkte müssen aufgrund von besonderen Umständen bestehen, die vom Steuerpflichtigen darzulegen sind.

Die konkreten Anlässe und Beweggründe für die Veräußerung (z. B. plötzliche Erkrankung, Finanzierungsschwierigkeiten, schlechte

---

<sup>65</sup> BFH vom 20.02.2003 III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 = BB 2003, 1478 = DStR 2003, 1066ff.; BFH vom 12.12.2002 III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 = DStRE 2003, 406.

<sup>66</sup> BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 = DStR 2002, 489 = DB 2002, 606 = BB 2002, 660; BFH vom 29.10.1998 XI R 8/97, BFH/NV 1999, 766 (Krankheit); BFH vom 08.08.1979 I R 186/78, BStBl. II 1980, 106; BFH vom 17.02.1993 X R 108/90, BFH/NV 1993, 84; BFH vom 23.04.1995 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170 ff.; Vgl. auch Spindler, DStZ 1997, 10, 12.

<sup>67</sup> Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 15, Rn. 55.

Vermietbarkeit, Scheidung, nachträgliche Entdeckung von Baumängeln, unvorhersehbare Notlagen) sind im Regelfall jedoch nicht geeignet, die aufgrund des zeitlichen Abstands der maßgebenden Tätigkeit vermutete (bedingte) Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Errichtung auszuschließen.<sup>68</sup>

#### **IV. Unternehmereigenschaft aufgrund anderer unternehmerischer Tätigkeit**

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Unternehmens umfasst das Unternehmen grundsätzlich die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Dies bedeutet, dass voneinander unabhängige unternehmerische Tätigkeiten einer Person im Rahmen der Umsatzsteuer als ein Unternehmen betrachtet werden.<sup>69</sup> Voraussetzung ist aber, dass diese Tätigkeiten für sich betrachtet nachhaltig sind.<sup>70</sup> Verkauft beispielsweise ein Unternehmer sein Segelboot, weil er den Segelsport aufgibt, gehört der Verkauf des Bootes nicht zu seinem Unternehmen, weil es insofern an der Nachhaltigkeit fehlt.

Auf Grundstücksgeschäfte angewendet, bedeutet dies, dass beispielsweise die Veräußerung des privat genutzten Einfamilienhauses durch einen Unternehmer nicht steuerbar ist.

---

<sup>68</sup> BFH vom 20.02.2003 III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 = BB 2003, 1478 = DStR 2003, 1066 ff.; BFH vom 16.10.2002 X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = DStR 2002, 327 = BB 2003, 1369 ff. (Verlegung des Wohnsitzes nach Spanien aufgrund Erkrankung); BFH vom 18.09.2002 X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 = NJW 2003, 2192 (LS) = BFH/NV 2003, 243 ff. = DStRE 2003, 201; BFH vom 12.12.2002 III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 = DStRE 2003, 406.

<sup>69</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rn. 133.

<sup>70</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rn. 134.

Allerdings gehören auch Hilfgeschäfte zum Gegenstand des Unternehmens.<sup>71</sup> Dies ist insbesondere bei vermieteten Objekten bedeutsam. Die Vermietung einer Immobilie stellt eine unternehmerische Tätigkeit dar. Diese umfasst auch eine spätere Veräußerung dieses Objektes, so dass diese unabhängig von der „Drei-Objekt-Grenze“ ebenfalls umsatzsteuerbar ist.

## **V. Stellungnahme**

Die umfangreiche Auflistung der einzelnen Kriterien zur „Drei-Objekt-Grenze“ durch die Finanzverwaltung macht deutlich, dass hier versucht wird, alle Gestaltungen, die im Grundstücksrecht beim Erwerb und der Veräußerung sowie der Art und Weise der Eigentümerstellung vorkommen können, einer gewissen systematischen Einordnung zuzuführen. Dieser Versuch scheint jedoch nur im begrenzten Maße geglückt.

Letztlich handelt es sich bei dem BMF-Schreiben um die Aufzählung aller Sachverhalte, die Gegenstand richterlicher Beurteilung waren und hierbei als Einzelfall entschieden wurden. Dies führt nicht zu einer allgemeingültigen Definition der unternehmerischen Tätigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse.<sup>72</sup>

Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass es aufgrund der Vielzahl der Ausnahmen, welche von der Rechtsprechung entwickelt wurden, letztlich keine starre „Drei-Objekt-Grenze“ mehr gibt. Dies führt leider dazu, dass Rechtssicherheit nur schwer zu erreichen ist.

---

<sup>71</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rn. 135.

<sup>72</sup> Vgl. hierzu Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rn. 7.

### **3. Teil: Steuerbefreiungen**

Wenn eine steuerbare Lieferung eines Grundstückes durch einen Unternehmer vorliegt, führt dies jedoch noch nicht zur Steuerpflichtigkeit dieses Vorgangs, da nach § 4 Nr. 9 a) UStG Lieferumsätze, welche unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Umsatzsteuer befreit sind. Ein weiterer Steuerbefreiungstatbestand findet sich in § 4 Nr. 12 c) UStG für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.

#### **A. Steuerbefreite Lieferung**

Nach § 4 Nr. 9 a) UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätze solche steuerfrei, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Die Vorschrift soll eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer ausschließen.<sup>73</sup>

Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, selbst wenn sie im Einzelfall aufgrund besonderer Regelungen im Grunderwerbsteuergesetz auch dort steuerfrei bleiben.<sup>74</sup> Es kommt somit nicht darauf an, dass der Rechtsvorgang mit Grunderwerbsteuer belastet wird, sondern allein darauf, dass er tatbestandsmäßig im Allgemeinen nach dem Grunderwerbsteuergesetz steuerbar ist.<sup>75</sup>

In § 1 GrErwStG sind die Rechtsvorgänge aufgelistet, die der Grunderwerbsteuer unterliegen. Voraussetzung bei allen ist, dass sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nach der Auflistung des § 1

---

<sup>73</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 2.

<sup>74</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 3.

<sup>75</sup> BFH, BStBl. II, 1967, 643.

GrErwStG unterliegen der Grunderwerbsteuer in erster Linie die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte über den Eigentumsübergang an Grundstücken und hilfsweise der Eigentumsübergang selbst. Die Steuerbarkeit nach dem Umsatzsteuergesetz knüpft in der Regel an das Erfüllungsgeschäft an.<sup>76</sup> Bei enger Betrachtungsweise unterläge somit das Erfüllungsgeschäft – Auflassung und Eintragung im Grundbuch – nicht mehr der Grunderwerbsteuer, wenn diese, wie in der Regel, bereits durch den vorausgehenden schuldrechtlichen Kaufvertrag ausgelöst wird. Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 a) UStG käme bei isolierter Betrachtungsweise für das Erfüllungsgeschäft nicht zum Tragen. Um dem Ziel der Befreiungsvorschrift gerecht zu werden, ist es jedoch einhellige Auffassung in Rechtsprechung und Lehre, die Lieferung von Grundstücken von der Umsatzsteuer zu befreien, unabhängig davon, ob in diesem Zusammenhang der vorlaufende schuldrechtliche Vertrag bereits alleiniger Auslöser für die Grunderwerbsteuer nach dem Grunderwerbsteuergesetz war.<sup>77</sup>

## **I. Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes**

Nach der Legaldefinition des § 2 GrErwStG sind unter dem Begriff „Grundstücke“ zum einen die Grundstücke im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches zu verstehen. Darüber hinaus sollen durch das Grunderwerbsteuergesetz Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Boden, dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte im Sinne des § 15 des Wohnungseigentumsgesetzes und Nutzungsregelungen nach § 1010 BGB den Grundstücken gleichstehen und damit in den Grunderwerbsteuerlichen Bereich einbezogen werden. Umgekehrt werden entgegen der Begriffsbestimmung des Bürgerlichen Gesetzbuches jedoch Maschinen

---

<sup>76</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 8.

<sup>77</sup> Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 18.

und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zu den Grundstücken gerechnet.<sup>78</sup>

In jedem Fall umfasst der Begriff des Grundstückes nach § 2 Abs. 1 GrErwStG sowohl das unbebaute als auch das bebaute Grundstück, da die aufstehenden Gebäude als wesentliche Bestandteile im Sinne des § 94 BGB in den Grundstücksbegriff einfließen.<sup>79</sup>

Hier stellt sich die Frage, ob zum Grundstück auch wesentliche Bestandteile gehören können, die zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges noch gar nicht existieren, sondern deren Herstellung lediglich geplant ist. Es geht somit um die steuerrechtliche Behandlung von Rechtsgeschäften, die den Erwerb eines Grundstückes oder Grundstücksbruchteils mit noch zu errichtenden Gebäuden zum Gegenstand haben. In der Rechtspraxis geht es damit um die Behandlung der sogenannten Bauträgerverträge bzw. der diversen Vertragskonstruktionen, die unter dem Begriff „Bauherrenmodell“ zusammengefasst werden.<sup>80</sup>

Nach einhelliger Auffassung ist grundsätzlich für die Besteuerung nicht entscheidend, in welchem Zustand sich das Grundstück im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges – Abschluss des Grundstückskaufvertrages – befindet, sondern in welchem Zustand das Grundstück vom Erwerber erworben und später übernommen werden soll.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 6.

<sup>79</sup> Boruttau GrErwStG, § 2, Rn. 26.

<sup>80</sup> Siehe im Einzelnen unten unter 3. Teil, A. II. 2.

<sup>81</sup> Hofmann, GrEStG, § 8, Rn. 7 m. w. N.

Somit wird als Grundstück im Rahmen der Grunderwerbsteuerlichen Behandlung auch der zukünftige Zustand angesehen, wenn dieser Gegenstand der Erwerbsvereinbarungen war.<sup>82</sup>

Umgekehrt ist es konsequenterweise nicht möglich, ein Grundstück in einem Zustand, den es nicht mehr hat und nicht mehr erhalten soll, zum Gegenstand eines Grunderwerbsteuerbaren Vorgangs zu machen.<sup>83</sup>

Damit ist auch die Lieferung des unbebauten Grundstückes mit noch zu errichtenden Gebäuden grundsätzlich von der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 UStG erfasst.

## **II. Kombiniertes Grundstückskaufvertrag mit werkvertraglichen Elementen**

Die Beurteilung der Grunderwerbsteuerbaren und Umsatzsteuerbaren Vorgänge kann je nach Gestaltung des Sachverhaltes zu erheblichen Schwierigkeiten führen. Um auch nur annähernd eine gewisse Systematik bei der Beurteilung der Sachverhalte zu erreichen, werden nachstehend die in der Rechtspraxis am häufigsten vorkommenden Vertragskonstruktionen dargestellt.

In den vergangenen Jahrzehnten haben sich vielfältige vertragliche Konstruktionen entwickelt, die neben dem Erwerb eines Grundstückes oder Grundstücksbruchteiles auch werkvertragliche Regelungen zum Gegenstand hatten.

---

<sup>82</sup> Vgl. unter anderem BFH in BStBl. II 1992, 357.

<sup>83</sup> Klenk in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 24.

Beweggrund hierfür war in wirtschaftlicher Hinsicht das Interesse des Grundstückserwerbers, möglichst aus einer Hand neben dem Grundstück auch die zu errichtende Immobilie zu erhalten, ohne hierbei selbst die Rolle des Bauherrn bzw. Bestellers verschiedener Gewerke übernehmen zu müssen. Diese Zielsetzung wurde dann die Grundlage des klassischen Bauträgervertrages.

Vorwiegend aus steuerrechtlichen Gründen wurden ab etwa 1970 neue, verschiedene Formen sogenannter „kombinierter Rechtsgeschäfte“ entwickelt, die unter dem Begriff des Bauherrenmodells zusammengefasst wurden.<sup>84</sup>

## **1. Bauträgervertrag**

Gesetzlich ist der Typus des Bauträgervertrages nicht geregelt. Der Begriff des Bauträgers hat sich eingebürgert als Bezeichnung für einen Unternehmer, der Grundstücke erwirbt, diese in der Regel unter Einschaltung von Subunternehmern (schlüsselfertig) bebaut und die so hergestellten Wohn- und Gewerbeimmobilien an Verbraucher im Sinne des § 13 BGB verkauft.<sup>85</sup>

### **a) Zivilrechtliche Einordnung**

Die rechtliche Einordnung des hierbei verwendeten „Bauträgervertrages“ in die Vertragstypen des Bürgerlichen Gesetzbuches ist im Einzelnen strittig. Einigkeit dürfte noch bei der Einschätzung bestehen, dass der Bauträgervertrag ein gemischter Vertrag eigener Art ist, der kauf- und

---

<sup>84</sup> Vgl. Wolfsteiner in Kersten/Bühling, 21. Auflage, § 38, Rn. 1.

<sup>85</sup> Wolfsteiner in Kersten/Bühling, 21. Auflage, § 37, Rn. 1.



werkvertragliche Elemente und auch einzelne Elemente eines Auftrages oder Geschäftsbesorgungsvertrages enthält.<sup>86</sup>

Kaufvertragliche Elemente liegen in dem Kauf des Grundstückes; die Verpflichtung zur Errichtung des Bauwerkes unterliegt dem Werkvertragsrecht.<sup>87</sup> Von den gesetzlichen Vertragstypen entspricht am ehesten der Werklieferungsvertrag dem Bauträgervertrag, wobei allerdings seit der Schuldrechtsreform der Werklieferungsvertrag sich nach § 651 BGB auf die Lieferung noch herzustellender beweglicher Sachen beschränkt, so dass Immobilien hiervon ausgenommen sind.

Als Wesensmerkmal des Bauträgervertrages und zur Abgrenzung zu den Bauherrenmodellen bleibt festzuhalten, dass die Lieferung eines Grundstückes und noch herzustellender, fertig zu stellender oder zu verändernder Gebäude nur zwischen zwei Vertragsparteien vereinbart und abgewickelt wird, nämlich dem Erwerber einerseits und dem Veräußerer bzw. Unternehmer andererseits.

Beim klassischen Bauträgervertrag errichtet der gewerbetreibende Bauträger auf seinem eigenen Grundstück ein Gebäude und verkauft das Grundstück mit dem errichteten Gebäude an den Erwerber. Die vertraglichen Verpflichtungen werden regelmäßig in einer notariellen Urkunde zusammengefasst, die dann, soweit es den Grundstückserwerb betrifft, kaufvertragliche Elemente, und soweit es die Errichtung des Bauwerkes betrifft, werkvertragliche Elemente enthält.

---

<sup>86</sup> BGHZ 92, 123, 126 = NJW 1984, 2573; BGHZ 96, 285 = NJW 1986, 925; Bast, Bauträgervertrag, Rn. 3.

<sup>87</sup> Vgl. im Einzelnen Hertel in Würzburger Notarhandbuch, Teil 2, Anm. 1269.

**b) Grunderwerbsteuerliche Einordnung**

Bei diesem Vertragstyp ist es eindeutig, dass Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung das Grundstück mit noch zu erstellender Bebauung ist und somit das an den Bauträger zu zahlende Entgelt insgesamt die Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrErwStG und somit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer darstellt.

**c) Umsatzsteuerliche Einordnung**

Da das gesamte Entgelt bereits Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist, hat dies zur Folge, dass die Lieferung insgesamt nach § 4 Nr. 9a UStG von der Umsatzsteuer befreit ist.

**2. Bauherrenmodelle und Erwerbsmodelle**

Aus dem Beweggrund, steuerliche Vorteile zu erlangen, haben sich verschiedene Modelle kombinierter Verträge herausgebildet, welche wegen fehlender steuerlicher Anerkennung teilweise wieder fallen gelassen wurden.

**a) Zivilrechtliche Einordnung**

Das „kleine Bauherrenmodell“ ist dadurch gekennzeichnet, dass der Erwerb einer Immobilie sich aus der Kombination eines Grundstückskaufvertrages und eines Werkvertrages zusammensetzt.<sup>88</sup> Sofern beide Lieferungen von derselben Vertragspartei erbracht werden,

---

<sup>88</sup> Vgl. Wolfsteiner in Kersten/Bühling, 21. Auflage, § 38 Rn. 4.

entspricht dies im Ergebnis dem im vorherigen Abschnitt besprochenen Bauträgervertrag mit dem formalen Unterschied, dass die Rechtsbeziehungen in zwei getrennten Verträgen, nämlich einerseits in dem notariellen Grundstückskaufvertrag und andererseits in dem privatschriftlichen Werkvertrag, gleich Bauvertrag, geregelt sind.

Die echte Bauherrengemeinschaft wird darin gesehen, dass hier mehrere Personen als Bruchteilseigentümer eines Grundstückes oder als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Bauvorhaben in eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführen und danach je nach Absprache und Planung die fertig gestellte Immobilie in selbständige Wohnungseigentumseinheiten aufteilen und sich zuordnen.

Das Bauherrenmodell im engeren Sinne stellt der Sache nach eine Bauherrengemeinschaft mit der Besonderheit dar, dass eigentlicher Initiator und Träger des gesamten Vorhabens ein gewerblich tätiger Unternehmer ist, der die Mitglieder der Bauherrengemeinschaft sucht, zusammenbringt und aufgrund weitreichender Vollmachten ihre Rechtsverhältnisse zueinander aber auch zu einer großen Zahl Dritter regelt. Der Kreis dieser mit den verschiedenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen an dem Gesamtvorhaben Beteiligten, wie zum Beispiel Treuhänder, Vermittler von Krediten und Mietverhältnissen, andere Dienstleister, Baubetreuer etc., wurde so lange phantasievoll ausgeweitet, wie dies zu Werbungskosten und somit zu Steuerersparnissen führte.

Dass hierbei letztlich der Gesamtwert der vom Erwerber zu tragenden Vergütungen oft den Verkehrswert der Immobilie überstieg, wurde durch entsprechenden Werbeeinsatz der Initiatoren und die Fokussierung auf die Steuerspareffekte verdrängt.

## b) Grunderwerbsteuerliche Einordnung

Bei dem kleinen Bauherrenmodell stellt, wie auch beim Bauträgervertrag, das gesamte Entgelt die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer dar.

Schwieriger wird die Beurteilung, wenn der Verkäufer des Grundstückes in rechtlicher Hinsicht nichts mit der Bauwerksserrichtung zu tun hat, wenn also der Erwerber mit verschiedenen Parteien den Kaufvertrag einerseits und den Werkvertrag andererseits abschließt.

Eine gefestigte Rechtsprechung geht davon aus, dass auch bei formal getrennten Verträgen – Grundstückskaufvertrag einerseits und Werkverträgen andererseits – und verschiedenen Vertragsparteien alle Entgelte der Grunderwerbsteuer unterworfen sein können.

Das soll dann der Fall sein, wenn sich die einzelnen Verträge als ein einheitliches auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtetes Rechtsgeschäft darstellen.<sup>89</sup> Wann mehrere zivilrechtlich getrennte und voneinander unabhängige Vertragsverhältnisse als ein einheitliches Geschäft zum Grundstückserwerb angesehen werden, hat der Bundesfinanzhof in mehreren Entscheidungen gekennzeichnet. Hierbei wurden die Voraussetzungen immer weiter gefasst.

In seiner Entscheidung vom 14.2.1990 nennt der Bundesfinanzhof als Merkmal noch die Tatsache, dass der Erwerber bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages aufgrund vorher eingegangener vertraglicher Verpflichtungen in der Entscheidung über das „Ob und Wie“ einer Bebauung nicht mehr frei gewesen sei.<sup>90</sup> Der Zwang des

---

<sup>89</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 1985, 627, 630.

<sup>90</sup> BFH, BStBl. II 1990, 391.

Bauplatzerwerbers, ein bestimmtes Bauwerk errichten zu lassen und abnehmen zu müssen, bewirke jenen engen sachlichen Zusammenhang, der bei objektiver Betrachtungsweise das bebaute Grundstück als einheitlichen Leistungsgegenstand kennzeichne.

Ein enger sachlicher Zusammenhang ist sicher in den Fallkonstellationen anzuerkennen, in denen sich der Grundstückskäufer vor oder bei Abschluss des Kaufvertrages bereits gebunden hat, mit welchen Vertragsparteien das Gebäude errichtet werden soll und, wenn zwischen dem Verkäufer des Grundstückes und den anderen Vertragsparteien eine wirtschaftliche Verbindung bestand, welche zumindest bewirkt haben sollte, dass aus der Sicht des Grundstückserwerbers nur das Gesamtpaket, nicht jedoch einzelne Teilleistungen zu bekommen waren.

Ein enger sachlicher Zusammenhang liegt ferner auf der Hand, wenn der Erwerber des Grundstückes oder des Grundstücksbruchteiles, wie regelmäßig bei Bauherrenmodellen, faktisch oder in wirtschaftlich vertretbarer Weise, das eigentliche Objekt seines Erwerbswillens, nämlich die fertige Eigentumswohnung oder das Haus nur unter vorgegebener Mitwirkung Dritter, wie z.B. des Generalunternehmers, Bauleiters, Treuhänders usw., erhalten kann.<sup>91</sup>

In einem späteren Urteil führt der Bundesfinanzhof aus, dass es der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges nicht entgegensteht, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen.<sup>92</sup> Die in späteren Urteilen geäußerte

---

<sup>91</sup> Vgl. BFH Urt. v. 27.10.1982, BStBl. II 1983, 55, 56.

<sup>92</sup> Vgl. BFH Urt. v. 18.10.1989, BStBl. II 1990, 181.

und hiervon abweichende Auffassung, welche die Tatbestandsmerkmale enger fasst, wird mit Urteil vom 23.11.1994 ausdrücklich aufgegeben.<sup>93</sup>

Der objektiv enge sachliche Zusammenhang soll auch dann gegeben sein, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Eine unumkehrbare Festlegung des Erwerbers im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages auf eine bestimmte Bebauung sei nicht erforderlich.<sup>94</sup>

Mit dieser Beschreibung werden die Grenzen des Tatbestandsmerkmals „in objektiv engem sachlichen Zusammenhang“ sehr weit gezogen. Bei dem zur Entscheidung anstehenden Sachverhalt gab es noch den zeitlichen Zusammenhang, dass der Abschluss des vorlaufenden Grundstückskaufvertrages und des Werkvertrages nur vier Tage auseinander lagen. Diesen zeitlichen Zusammenhang lässt der Bundesfinanzhof jedoch weitestgehend unerwähnt. Er stellt vielmehr darauf ab, dass die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablaufes durch den Erwerber bereits den objektiv engen sachlichen Zusammenhang indiziere. Doch ohne eine zeitliche Komponente droht dieses Tatbestandsmerkmal seine Konturen gänzlich zu verlieren.

Dies zeigt folgende Sachverhaltsvariante:

Anlässlich und im Zusammenhang mit Erwerbsverhandlungen über einen Bauplatz wird dem potentiellen Käufer auch ein Angebot über die von einer anderen Vertragspartei vorzunehmende Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses vorgelegt. Der Käufer erwirbt den Bauplatz, stellt

---

<sup>93</sup> BFH Urt. v. 23.11.1994, BStBl. II 1995, 331, 334 mit weiteren Nachweisen der aufgegebenen Meinung.

<sup>94</sup> BFH Urt. v. 23.11.1994, BStBl. II 1995, 331, 334.

jedoch die Bebauung aus persönlichen Gründen vorerst zurück. Nach Ablauf mehrerer Monate und nach Vergleich mit anderen Angeboten zur Errichtung des Hauses entschließt sich der Käufer dann doch, das ursprünglich unterbreitete Angebot anzunehmen. In einem solchen Fall stellt sich berechtigterweise die Frage, ob auch hier der objektiv enge sachliche Zusammenhang zwischen Grundstückskaufvertrag und Werkvertrag tatsächlich noch vorliegt.

Da auch ein zeitlich enger Zusammenhang nur schwer zu fassen ist, sollte man zur Beschreibung des objektiv engen sachlichen Zusammenhangs auf die ursprüngliche Definition zurückkommen. Dies bedeutet: Nur wenn der Grundstückserwerber rechtlich gebunden ist, in einer bestimmten Weise und vor allem mit festgelegten Parteien die Bebauung vorzunehmen, ist ein solcher Zusammenhang zu bejahen. Hierbei wird in der Regel die rechtliche Bindung durch Verknüpfung der einzelnen Verträge mittels entsprechender Potestativbedingungen oder durch die Konstruktion von Angebot und Annahme bewirkt werden.

Schon die Einbeziehung eines wirtschaftlichen Zwanges macht die Konturen des Begriffes unscharf und nötigt zu einer Einzelfallrechtsprechung, die nicht im Sinne einer für die Rechtspraxis wünschenswerten Klarheit und Rechtssicherheit ist.

### **c) Umsatzsteuerliche Einordnung**

Wie oben dargestellt und erläutert, unterwirft der Grunderwerbsteuersenat des Bundesfinanzhofes auch bei verschiedenen Verträgen des Immobilienerwerbers mit verschiedenen Vertragspartnern die Summe der vom Erwerber zu zahlenden Entgelte der Grunderwerbsteuer, wenn die Verträge sich als einheitliches auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtetes Rechtsgeschäft darstellen.

Es ist nun zu klären, wie sich diese für die grunderwerbsteuerliche Behandlung entwickelte Fiktion des „einheitlichen Rechtsgeschäftes“ auf die umsatzsteuerliche Behandlung auswirkt.

**aa) Auswirkungen der Fiktion des „einheitlichen Rechtsgeschäftes“ auf die Umsatzsteuer**

Nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 9 UStG müsste das Entgelt für die Einzelleistung des Werkvertrages steuerfrei sein, da dieses im Rahmen des Gesamtentgeltes unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.<sup>95</sup>

Zu diesem Ergebnis kommen jedoch nur Einzelstimmen in der Literatur, für die letztlich das anderenfalls auftretende Ergebnis der Doppelbesteuerung den Kritikansatz bietet.

Demgegenüber werden in der ständigen Besteuerungspraxis die Entgelte aus dem werkvertraglichen Bereich in vollem Umfang der Umsatzsteuer unterworfen, was die fast uneingeschränkte Zustimmung der Rechtsprechung findet.<sup>96</sup>

Dieses Ergebnis wird im Wesentlichen durch eine isolierte Betrachtungsweise der Werklieferungen der Bauhandwerker bzw. Unternehmer begründet. Für den einzelnen Werkvertrag wird nur auf die Partner des Leistungsaustausches im Rahmen der zivilrechtlichen Vertragsgrenzen abgestellt. Der Leistungsaustausch finde jeweils nur

---

<sup>95</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, Einf., Anm. 327.

<sup>96</sup> Vgl. beispielsweise BFH BStBl. II 87, 145; 91, 737.



unmittelbar zwischen dem Bauherrn und dem betreffenden Handwerker statt.<sup>97</sup>

Hieraus ergibt sich somit ein Gegensatz der Betrachtungsweisen bzw. der Methodik in der steuerrechtlichen Subsumtion desselben Sachverhaltes: Für die Frage der Steuerbarkeit im Bereich der Grunderwerbsteuer wird eine Methode der Gesamtbetrachtung, nämlich alle Rechtsbeziehungen des Immobilienerwerbers und Bauherrn bis zur Fiktion, verschiedene zivilrechtliche Verträge zu einem „Rechtsgeschäft“ zusammen zu ziehen, angewendet. Demgegenüber werden im Bereich der Umsatzsteuer im Sinne einer Einzelbetrachtung die zivilrechtlichen Grenzen der einzelnen Verträge anerkannt und auf den jeweils voneinander unabhängigen Leistungsaustausch abgestellt.

#### **bb) Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts**

Eine unterschiedliche Betrachtungsweise innerhalb verschiedener Steuergesetze ist indes grundsätzlich nicht ausgeschlossen, weshalb dieses Argument auch nicht die Begründung für die Verfassungsbeschwerde war, welche sich gegen die Doppelbesteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer richtete. Diese rügte vielmehr entsprechend den Vorgaben für eine Verfassungsbeschwerde die Auslegung und Anwendung von Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes.<sup>98</sup> Es wurde gerügt, dass die zivilrechtlich verschiedenen und formal voneinander unabhängigen Verträge eines Bauherrenmodells mit ihren separaten Entgelten und Honoraren im Rahmen der Grunderwerbsteuer als eine Einheit betrachtet wurden, mit

---

<sup>97</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 6.

<sup>98</sup> Vgl. BVerfG Beschluss vom 27.12.1991, BStBl. II 1992, 212.

der Folge, dass die Summe dieser Entgelte als Gegenleistung für den Erwerb der Immobilie der Grunderwerbsteuer unterworfen wurde.

Nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts sind die Grenzen der Auslegung nicht deshalb überschritten, weil § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrErwStG ersichtlich an zivilrechtliche Rechtsgeschäfte anknüpft, das Finanzgericht den Gegenstand des Erwerbs aber nach dem Erfolg beurteilt, der aufgrund der zivilrechtlichen Gestaltung in der Person des Erwerbers letztlich eintreten soll.<sup>99</sup> Ein Vorrang oder eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Würdigung der von den Parteien gewählten Sachverhaltsgestaltung für die Auslegung der betroffenen steuerrechtlichen Vorschrift bestehe schon deshalb nicht, weil Zivilrecht und Steuerrecht verschiedene, gleichrangige Rechtsgebiete seien, die denselben Sachverhalt aus unterschiedlichen Perspektiven und Wertungsgesichtspunkten beurteilen dürften. So könne im Ergebnis das Grunderwerbsteuerrecht nicht nur auf den Rechtsvorgang, der den Erwerb eines Grundstückes zur Folge hat, abstellen – notarieller Erwerbsvertrag -, sondern darüber hinaus auch auf das von den Parteien unter Abschluss weiterer Rechtsgeschäfte gewollte wirtschaftliche Gesamtergebnis – nämlich der Erwerb einer schlüsselfertigen Immobilie. Das Steuerrecht präge, wie jedes andere Rechtsgebiet, seine eigenen Tatbestände.<sup>100</sup>

Wenn diese Auffassung auch im Sinne einer leichteren Zugänglichkeit des Steuerrechts oder größeren Transparenz desselben für den Steuerbürger kaum hilfreich ist, muss ihr im Hinblick auf die derzeit gegebene steuerrechtliche Gesetzeslage gefolgt werden. Ein grundsätzliches Verbot, denselben wirtschaftlichen Tatbestand je nach Blickwinkel des selbstständigen Steuergesetzes unterschiedlich einzuordnen bzw. zu

---

<sup>99</sup> BVerfG Beschluss vom 27.12.1991, BStBl. II 1992, 213.

<sup>100</sup> BVerfG Beschluss vom 27.12.1991, BStBl. II 1992, 213 mit weiteren Hinweisen auf entsprechende Literaturmeinungen; vgl. auch den Begriff der „Relativität der Rechtsbegriffe“, Engisch, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, 78, 156ff.

werten, dürfte bei unveränderter Gesetzeslage die Besteuerungspraxis unmöglich machen.

Der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, wonach unabhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer über den notariell beurkundeten Kaufpreis hinausgehen kann und weitere Entgelte im Rahmen der Herstellung der schlüsselfertigen Immobilie mit einbezogen werden können, ist somit zu folgen.

### **cc) Die Auffassung des Bundesfinanzhofes und die Belastung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer**

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung jedoch nicht konkret Stellung bezogen, inwieweit über den Wortlaut des § 4 Nr. 9a) UStG hinaus diese werk- oder dienstvertraglichen Entgelte jeweils zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werden dürfen.

Das tat jedoch der Bundesfinanzhof in seinem Beschluss vom 30.10.1986, in welchem er für das Bauherrenmodell feststellte, dass Gegenstand des der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgangs das bebaute Grundstück bzw. bei einer Eigentumswohnung der Miteigentumsanteil am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung sei.<sup>101</sup> Bauleistungen eines Unternehmers erfolgten nicht gegenüber dem späteren Eigentümer des Hauses bzw. der Wohnung, sondern gegenüber der Bauherrengemeinschaft. Die Leistungsempfänger seien somit verschieden. Diese Bauleistungen gingen nur wertmäßig in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuerermittlung ein. Die Vertragsbeziehungen zwischen Unternehmer und Bauherrengemeinschaft

---

<sup>101</sup> BFH, Beschluss vom 30.10.1986, V B 44/86, BStBl. II 1987, 145, 146.

stellten sich grunderwerbsteuerrechtlich nur als ein Hilfsmittel dar, um die Verpflichtung des Projektanbieters zu erfüllen, der den Erwerbern die Verschaffung des bebauten Grundstücks schulde. Der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von einem Bauunternehmer durch Bauleistungen gegenüber der Bauherrengemeinschaft ausgeführte Umsatz sei daher weder mit dem unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Erwerbsvorgang identisch, noch stelle er einen integrierten Teil desselben dar.<sup>102</sup>

Umsatzsteuergesetz und Grunderwerbsteuergesetz knüpften an unterschiedliche Tatbestände an. Daher liege keine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

Diesem Ergebnis stimmt die Literatur weitgehend zu, mit dem Hinweis, dass letztlich wirtschaftlich betrachtet eine Doppelbesteuerung des Erwerbers des Grundstückes und Bauherrn nicht gegeben sei.<sup>103</sup> Hätte nämlich der Erwerber das bebaute Grundstück aus einer Hand erworben, wäre die beim Veräußerer dann anfallende Umsatzsteuerbelastung aus der Herstellung des Gebäudes wegen der nach § 4 Nr. 9 a) UStG steuerfreien Lieferung nicht als Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 2 UStG abziehbar und deshalb im Preis auf den Erwerber abgewälzt worden.<sup>104</sup>

Diese Meinung übersieht indes, dass zu Lasten des Erwerbers im Ergebnis teilweise trotzdem eine Mehrbelastung eintritt. Dies folgt daraus, dass bei einem reinen Bauträgervertrag die Wertschöpfung des Bauträgers, d. h. seine Planungs-, Betreuungs- und Koordinierungsleistungen sowie der hieraus fließende Ertrag umsatzsteuerfrei bleiben und lediglich mit Grunderwerbsteuer belastet werden.

---

<sup>102</sup> BFH, Beschluss vom 30.10.1986, V B 44/86, BStBl. II 1987, 145, 146.

<sup>103</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 328.

<sup>104</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 328.

Bei einem solchen Vertrag unterliegt der gesamte Umsatz der Grunderwerbsteuer. Zugleich ist dieser von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 9a) UStG befreit, was wiederum zur Folge hat, dass der Unternehmer hinsichtlich der Eingangsumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Aus dieser fehlenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug wird geschlossen, dass auf diese Weise eine indirekte Umsatzbesteuerung auf der Ebene des Unternehmers erfolgt, welche dieser sodann nach entsprechender Kalkulation in Form des Endpreises an den Käufer weitergibt. Es wird jedoch verkannt, dass in diesem Fall lediglich in Höhe der auf die Eingangsumsätze entfallenden Umsatzsteuer eine faktische Belastung eintritt. Der Gewinnanteil des Unternehmers wird nämlich faktisch nicht belastet, da hierauf keine Vorsteuer angefallen ist.

Anders stellt sich die Situation dar, wenn es zwei Verträge, nämlich zum einen den Grundstückskaufvertrag und zum anderen den Werkvertrag gibt und diese Verträge nach der Rechtsprechung in einer solchen Art und Weise miteinander verbunden sind, dass auch die Werkleistung bei der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer Berücksichtigung findet. In diesem Fall ist der Werkunternehmer nämlich hinsichtlich seiner Ausgangsleistung umsatzsteuerpflichtig, hat aber im Gegenzug auch einen Vorsteuerabzug hinsichtlich der Eingangsumsätze der Subunternehmer oder der Materiallieferanten. Dies hat aber zwangsläufig zur Konsequenz, dass auch der Gewinnanteil des Werkunternehmers oder des Generalunternehmers der Umsatzsteuer unterliegt.

Die unterschiedlichen steuerlichen Belastungen zeigen die folgenden Beispiele.

**aaa) Vertrag über Grundstück und zu errichtendes Haus**

Es sei unterstellt, dass ein Grundstück mitsamt eines noch zu errichtenden Hauses zu einem Kaufpreis nach der notariellen Urkunde von 300.000,- € veräußert wird. Der auf das Grundstück entfallende Anteil des Kaufpreises beläuft sich auf 100.000,- €. Der verbleibende Anteil von 200.000,- € umfasst Eingangsumsätze von Subunternehmern in Höhe von 180.000,- € brutto, so dass sich der Unternehmergewinn auf 20.000,- € beläuft.

Diese Konstellation würde eine Grunderwerbsteuerbelastung von 5% auf 300.000,- €, d. h. in Höhe von 15.000,- € nach sich ziehen. Darüber hinaus könnte der Verkäufer die Vorsteuer in Höhe von 19% auf die Eingangsumsätze von 180.000,- € nicht geltend machen, woraus eine weitere Steuerbelastung von 28.739,50 € (151.260,50 € netto zuzüglich 19% Umsatzsteuer in Höhe von 28.739,50 € ergibt 180.000,- €) folgt. Die Gesamtbelastung würde sich in dieser Konstellation somit auf 43.739,50 € belaufen.

**bbb) Zwei Verträge bei Hinzurechnung der Werkleistung zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer**

Würde hingegen das Grundstück gesondert von der Werkleistung veräußert und würde zugleich die Fiktion des einheitlichen Rechtsgeschäftes nach der Rechtsprechung des Grunderwerbsteuersenates gelten, wäre die Werkleistung für sich betrachtet umsatzsteuerpflichtig. Wenn der Unternehmer auch weiterhin seinen kalkulierten Gewinn von 20.000,00 € netto realisieren möchte, müsste er auf den Nettobetrag seiner Eingangsumsätze von 151.260,50 € diesen kalkulierten Gewinn hinzurechnen. Somit würde sich ein Gesamtbetrag für die Werkleistung von 171.260,50 € netto ergeben.

Zuzüglich der Umsatzsteuerbelastung von 19 %, d. h. in Höhe von 32.539,50 €, ergibt dies einen Betrag von 203.800,00 € brutto für die Werkleistung.

Eine weitere Belastung durch die auf den Eingangsumsätzen liegende Umsatzsteuer würde in diesem Falle freilich nicht entstehen, da der Werkunternehmer insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Hinzu käme allerdings aufgrund der Fiktion des einheitlichen Rechtsgeschäftes die auf den Gesamtumsatz anfallende Grunderwerbsteuer von 5 % auf 303.800,00 €, mithin in Höhe von 15.190,00 €. Hieraus ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung für diesen Vorgang von 47.729,50 € (32.539,50 € + 15.190,00 €), was zu einer Mehrbelastung von 3.990,00 € im Vergleich zu der Konstellation bei einem Vertrag über das Grundstück und ein zu errichtendes Haus führt.

Dies zeigt, dass keine einheitliche Belastung vorliegt, sondern letztlich wegen des Gewinnanteils des Unternehmers eine Mehrbelastung mit Umsatzsteuer entsteht. Berücksichtigt man weiter, dass die Gewinnanteile oder auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Eigenleistungen des Unternehmers einen erheblichen Teil des gesamten Vertragsvolumens ausmachen können, hätte dies eine erhebliche Mehrbelastung zur Folge.

#### **dd) Vorgaben des Unionsrechts**

De lege lata muss insoweit die Vorgabe der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL beachtet werden, wonach die Errichtung von Bauwerken sowie sonstige Lieferungen und Leistungen von Unternehmern im Zusammenhang mit der Errichtung von Bauwerken ohne gleichzeitige Lieferung eines Grundstückes zwingend der

Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.<sup>105</sup> Nach Art. 135 Abs. 1 j) MwStSystRL sind die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden von den Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer zu befreien. Dies gilt jedoch nicht für den in Art. 12 Abs. 1 a) MwStSystRL dargestellten Fall, wenn die Lieferung vor dem Erstbezug erfolgt. Eine entsprechende Befreiungsverpflichtung besteht gemäß Art. 135 Abs. 1 k) MwStSystRL auch für die Lieferung von unbebauten Grundstücken mit Ausnahme von Baugrundstücken.

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass Art. 135 und 137 MwStSystRL nur dann die Möglichkeit zur Befreiung von der Umsatzsteuer vorsehen, wenn Gebäude oder Gebäudeteile mitsamt dem dazugehörigen Grund und Boden geliefert werden. Für die alleinige Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen besteht demnach im Umkehrschluss nicht die Möglichkeit der Befreiung von der Umsatzsteuer.

#### **ee) Lösungsansatz der Literatur**

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass diese Mehrbelastung dadurch vermieden werden könnte, dass gesetzlich aus der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer solche Bestandteile ausgenommen werden, die bereits der Umsatzsteuer unterliegen.<sup>106</sup>

Insoweit ist jedoch festzustellen, dass hierdurch die Mehrbelastung sogar überkompensiert werden würde. Im obigen Beispiel würde nach diesem Lösungsansatz lediglich Grunderwerbsteuer von 5% aus 100.000,00 €, d.h. in Höhe von 5.000,00 € anfallen. Hierdurch wäre die Belastung um 10.190,00 € (15.190,00 € - 5.000,00 €) reduziert worden. Aus der

---

<sup>105</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, § 15, Rn. 4.

<sup>106</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, § 15, Rn. 10.



ursprünglichen Mehrbelastung von 3.990,00 € würde hierbei eine Minderbelastung von 6.200,00 € (3.990,00 € - 10.190,00 €) werden.

#### **ff) Eigener Lösungsvorschlag**

Da somit die umsatzsteuerliche Belastung vorgegeben ist, kann die Doppelbelastung nur vermieden werden, wenn Grunderwerbsteuer letztlich nur auf unbebaute Grundstücke erhoben würde.

Unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sollte die Bundesrepublik auf ihren „Sonderweg“ verzichten, wenn der Verkäufer der Immobilie und der Erbringer der Werkleistung nicht personenidentisch sind. Dem Lösungsansatz der Literaturmeinung folgend sollte bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer die bereits mit Umsatzsteuer belastete Werkleistung nicht bei der Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

De lege lata ist die teilweise Doppelbesteuerung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer entgegen der Auffassung der Rechtsprechung und weiter Teile der Literatur nicht hinnehmbar.

Die Doppelbelastung widerspricht eindeutig der Intention des Gesetzgebers.<sup>107</sup> Dieser wollte zweifelsfrei eine Doppelbesteuerung mit zwei gleichartigen Steuern vermeiden.<sup>108</sup>

Für die derzeitige Praxis der Vertragsgestaltung würde dies Folgendes bedeuten:

---

<sup>107</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 326, Rn. 4.

<sup>108</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 326, Rn. 4.

Die steuerrechtliche Behandlung des echten Bauträgervertrages bliebe unverändert. Der im notariellen Kaufvertrag ausgewiesene Gesamtpreis für das Grundstück und das noch zu errichtende Gebäude unterliegt der Grunderwerbsteuer. Die Leistungen des Subunternehmers an den Bauträger werden, da sie nicht unmittelbar zwischen dem Erwerber der Immobilie und dem Subunternehmer erfolgen und nicht mit der Lieferung eines Grundstückes verbunden sind, mit Umsatzsteuer belastet.

Wird jetzt das Vertragsverhältnis zwischen Erwerber und Unternehmer aufgespalten in den notariellen Kaufvertrag über den Bauplatz und den privatschriftlichen Bauvertrag über die Errichtung des Bauwerks, sollte sich an diesem Ergebnis nichts ändern. Da sich beide Verträge zwischen denselben Vertragspartnern als ein einheitliches auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtetes Rechtsgeschäft darstellen, sind beide Entgelte mit Grunderwerbsteuer zu belasten.

Die Aufteilung in den notariellen Kaufvertrag über das Grundstück einerseits und den privatschriftlichen Werkvertrag für die zu erbringenden Werkleistungen andererseits hat nur formalen Charakter und erfolgt in der Regel aus dem Interesse, für das wirtschaftliche Volumen der Werkleistung die Gebühren beim Notar und beim Grundbuchamt zu vermeiden. Diese formale Trennung rechtfertigt keine andere steuerliche Behandlung wie beim eigentlichen Bauträgervertrag.

Handelt es sich bei den Unternehmern der beiden Verträge um zwei verschiedene Personen, ist also der Verkäufer des Grundstückskaufvertrages nicht identisch mit dem Unternehmer aus dem Bauvertrag, wird zweifelsfrei der Grundstückskaufvertrag ausschließlich mit Grunderwerbsteuer belastet. Die Lieferungen bzw. Leistungen des Bauvertrages unterliegen nach der Vorgabe der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zwingend der Umsatzsteuer. Entgegen der konturlos gewordenen

Konstruktion des „einheitlichen Rechtsgeschäftes“ sollten sie jedoch von der Grunderwerbsteuer befreit bleiben, wodurch die Doppelbelastung entfielen.

Im Ergebnis müsste somit bei der Besteuerung der Bauleistungen nicht die Umsatzsteuer, sondern die Grunderwerbsteuer zurückweichen. Dies würde nicht nur in vollem Umfang der zwingenden Vorgabe der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechen, sondern auch eine rechtsdogmatisch klare und nachvollziehbare Lösung bedeuten.

Die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes geht allerdings in die gegensätzliche Richtung.<sup>109</sup>

Nach dem Leitsatz der Entscheidung ist es nunmehr nicht mehr erforderlich, dass der Erwerber des Grundstückes, der gleichzeitig Bauherr des Gebäudes ist, einen noch so weitläufig gegebenen Zusammenhang zwischen Grundstücksverkäufer einerseits und Unternehmer des Werklieferungsvertrages andererseits erkennen konnte. Es soll genügen, wenn dieser Zusammenhang im Sinne des sogenannten einheitlichen Erwerbsvorganges objektiv gegeben sei.

Die Grunderwerbsteuer auf den Wert der Bauleistung soll den privaten Bauherrn auch dann treffen, wenn ihm dieses abgestimmte Verhalten zwischen Grundstücksverkäufer und Unternehmer nicht bekannt war. Die Steuerbelastung trifft den Grundstückserwerber somit auch dann, wenn ihm der Lebenssachverhalt, der den Tatbestand der Steuerbelastung auslöst, gar nicht bekannt war. Will der Grundstückserwerber und Bauherr das Steuerrisiko vermeiden, müsste er sich vor Abschluss des Werkvertrages eine Bestätigung des Unternehmers ausstellen lassen, wonach zwischen diesem und dem Grundstücksverkäufer kein

---

<sup>109</sup> BFH, Urt. v. 19.6.2013, II R 3/12.

abgestimmtes Verhalten vorliegt.<sup>110</sup> Dies wird in Praxis vom Bauherrn als steuerrechtlichem Laien aus eigener Initiative kaum erwartet werden können. Im Sinne des Verbraucherschutzes wäre dann bereits der Gesetzgeber wieder aufgerufen, eine solche Erklärung vom Unternehmer klauselartig zu verlangen. Aber selbst, wenn eine solche Bestätigung abgegeben würde, sie aber nicht den Tatsachen entspräche, bliebe das Risiko beim Bauherrn, Schadenersatz wegen der Steuerbelastung einzufordern.

### **gg) Vorlagebeschluss des niedersächsischen Finanzgerichts und Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes**

Das niedersächsische Finanzgericht erhob in seinem Vorlagebeschluss vom 2.4.2008 ebenfalls Bedenken gegen diese Doppelbesteuerung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer.<sup>111</sup>

In seinem Vorlagebeschluss zum Europäischen Gerichtshof spricht das Gericht bezüglich der gefestigten Rechtsprechung des 2. Senates des Bundesfinanzhofes von einem nationalen "Belastungscocktail", der den deutschen Verbraucher treffe. Im Ergebnis widerspreche diese Rechtsprechungspraxis dem Gebot des Art. 401 der MwStSystRL und der im zu entscheidenden Fall noch anzuwendenden Vorgängervorschrift in Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie, wonach umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden seien.<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> So bereits ein Vorschlag aus der Praxis, Wartenburger, Steuern im Notariat, S. 10, 11.

<sup>111</sup> Beschluss des niedersächsischen FG vom 2.4.2008, AZ: 7 K 333/06.

<sup>112</sup> Beschluss vom 2.4.2008 aaO S. 6, 7.

Insbesondere unter Berufung auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 26.6.1997<sup>113</sup> sowie vom 3.10.2006<sup>114</sup> ist nicht gänzlich von der Hand zu weisen, dass die deutsche Grunderwerbsteuer die nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes vier typischen Merkmale einer Umsatzsteuer zumindest teilweise aufweist.

Dies sind die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehende Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.<sup>115</sup>

Bei der Errichtung des Bauwerkes bzw. auch Erbringung von einzelnen Werkleistungen, wie zum Beispiel bei der Sanierung von Altbauten, handelt es sich um „Dienstleistungen“ gemäß des Sprachgebrauchs der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes. Diese Leistungen werden bei der Grunderwerbsteuer entsprechend ihrem Preis besteuert, der wiederum gefunden wird auf Grundlage der erbrachten Leistung, die ihrerseits den Mehrwert im Verhältnis zum Grundstück vor Bebauung oder Sanierung darstellt.

---

<sup>113</sup> Rs. C-370/95, HFR 1997,781.

<sup>114</sup> Rs. C-475/03, Rn. 28.

<sup>115</sup> EuGH Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u.a., C-283/06 und C-312/06, Slg. 2007, I-8463, Rn. 37 und die dort zitierte Rechtsprechung; EuGH Beschluss vom 27. November 2008, C-156/08.

Demnach sind zumindest drei dieser vier Merkmale, nämlich die allgemeine Geltung, die Festsetzung der Höhe proportional zum Preis<sup>116</sup> und die Erhebung auf jeder Ebene, auch bei der Grunderwerbsteuer in den meisten Fällen vorhanden. Das eigentlich entscheidende Merkmal, nämlich der Umstand, dass nur der Letztverbrauch belastet wird, was wiederum den Vorsteuerabzug voraussetzt, lässt sich bei der Grunderwerbsteuer indes nicht finden.

Gleichwohl geht das niedersächsische Finanzgericht davon aus, dass die derzeitige höchstrichterliche ausdehnende Anwendung des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes auf künftige Bauleistungen Umsatzsteuercharakter habe und, dass die grunderwerbsteuerliche Sonderbehandlung der umsatzsteuerpflichtigen Bauleistungen gegen das umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der MwStSystRL verstoße.

Die Folgerung des Finanzgerichtes scheint im Ergebnis jedoch zu undifferenziert und damit zu weitgehend.

Die Auffassung des Finanzgerichts würde bedeuten, dass auch beim klassischen Bauträgervertrag, bei dem im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerkes der Verkäufer des Grundstückes identisch ist mit dem Generalunternehmer des noch zu errichtenden Bauwerkes, bei entsprechend getrenntem Ausweis des Preises für Grundstück und Bauleistung, auf den Grundstückspreis nur die Grunderwerbsteuer und auf den Preis für die Bau- und Werkleistung nur Umsatzsteuer zu berechnen wäre.

---

<sup>116</sup> Bzw. bei der Grunderwerbsteuer gemäß § 8 Abs. 1 GrErwStG nach dem Wert des Grundstückes.

Diese würde jedoch zu Abgrenzungsproblemen führen. Wird der Bauträgervertrag vor Baubeginn geschlossen, wäre nach der vorbeschriebenen Weise der getrennten Steuerfestsetzung zu verfahren. Wird der Vertrag nach Fertigstellung geschlossen und ist Gegenstand des Vertrages die bereits fertig gestellte Immobilie, dürfte zweifelsfrei nur Grunderwerbsteuer auf den Preis des bebauten Grundstückes berechnet werden.

Wird der Bauträgervertrag indes in irgendeinem Stadium der Bauerrichtung geschlossen, wäre ggf. der Wert des Grundstückes zuzüglich des bereits bestehenden anteiligen Wertes des Bauwerkes mit Grunderwerbsteuer und nur die noch ausstehenden Bauleistungen mit Umsatzsteuer zu belasten. Dass dies im Hinblick auf die Aufteilung der Gebäudewerte nach Baufortschritt und etwaige Kontrolle derselben bei weiterlaufenden Bauarbeiten nicht praktikabel ist, liegt auf der Hand.

Unter dem umsatzsteuerlichen Blickwinkel auf die Partner des Leistungsaustausches<sup>117</sup> sollte bei Vorliegen des einheitlichen Bauträgervertrages keine Aufspaltung dahingehend erfolgen, welchen Anteil das Grundstück bzw. der Grundstücksbruchteil und welchen Anteil die Bauleistung am Gesamtkaufpreis haben, zumal dies vom Bauträger je nach Interessenlage gestaltet werden könnte.<sup>118</sup>

Alleinige Partner des Leistungsaustausches beim Bauträgervertrag sind der Bauträger und der Käufer. Den Bauträger trifft hierbei die einheitliche Leistungspflicht, dem Käufer das Eigentum an einer in einer bestimmten Weise zu gestaltenden Immobilie zu verschaffen. Dieser auch in

---

<sup>117</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 6.

<sup>118</sup> Auch die zum Schutz des Konsumenten erlassene Makler- und Bauträgerverordnung legt in § 3 Abs. 2 den Wert des Grundstückes nur pauschal in Relation zum Gesamtkaufpreis, ohne Kontrolle der tatsächlich angefallenen Erwerbskosten für den Bauplatz fest.

zivilrechtlicher Hinsicht einheitliche Vertrag unterliegt im vollen Umfang der Grunderwerbsteuer und lässt somit gemäß § 4 Nr. 9 UStG keinen Raum für die Umsatzsteuer.

Mit Beschluss vom 27. November 2008<sup>119</sup> hat der Europäische Gerichtshof im Ergebnis die Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts zurückgewiesen. Hierbei befasst sich der Gerichtshof entsprechend dem Ersuchen des Finanzgerichts in erster Linie mit der Auslegung des Art. 401 der MwStSystRL.

Die Frage des Niedersächsischen Finanzgerichts lautete: „Verstößt die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstückes gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Richtlinie 2006/112, wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?“

Der Europäische Gerichtshof verneint diese Frage unter Bezugnahme auf sein früheres Urteil vom 8. Juli 1986 (Rs. Kerrutt<sup>120</sup>), in dem er erklärt hatte, dass Art. 33 der 6. EG-Richtlinie und somit auch Art. 401 der MwStSystRL als Nachfolgeregelung dahingehend auszulegen seien, dass derartige Steuern – hier die Grunderwerbsteuer – auch dann erhoben werden könnten, wenn sie zu einer Kumulierung mit der Umsatzsteuer bei ein und demselben Vorgang führten.

Der Europäische Gerichtshof verneint auch die Qualifizierung der Grunderwerbsteuer als Umsatzsteuer. Es fehle an dem ersten Merkmal,

---

<sup>119</sup> EuGH Beschluss vom 27. November 2008, C-156/08.

<sup>120</sup> Aus 73/85, Slg. 1986, 2219.



nämlich der allgemeinen Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehende Geschäfte, weil die Grunderwerbsteuer nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffe, deren Übertragung zudem mit einer Reihe von Formalitäten verbunden sei und somit nicht darauf abziele, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge zu erfassen.

Diese Auffassung des Europäischen Gerichtshofes ergänzt die oben dargelegte Auffassung, mit der ebenfalls begründet wurde, dass im Ergebnis die Grunderwerbsteuer nicht als Sonderfall einer Umsatzsteuer qualifiziert werden könne.

Entsprechend der Fragestellung brauchte der Europäische Gerichtshof nicht auf die Problematik einzugehen, die sich aus der oben dargelegten zumindest teilweise gegebenen Doppelbelastung ergibt.<sup>121</sup> Insofern ist auch durch seine Entscheidung die hier vertretene und rechtsdogmatisch begründete Auffassung nicht in Frage gestellt, dass im nationalen Steuerrecht bei entsprechender Fallkonstellation die Grunderwerbsteuer zurückzuweichen hat.<sup>122</sup>

## **B. Steuerbefreite sonstige Leistung**

### **I. Allgemeine Voraussetzungen**

Die Steuerbefreiung setzt zunächst steuerbare Umsätze im Bereich der Nutzungsüberlassung des Grundstückes voraus.

---

<sup>121</sup> Vgl. oben unter 3. Teil, A. II. 4. b) bb).

<sup>122</sup> Auch wenn allzu oft das Niedersächsische Finanzgericht wegen unkonformer Rechtsauffassung kritisiert wird, ist ihm für seinen oben bezeichneten Vorlagebeschluss teilweise Recht zu geben, wenn es eine grunderwerbsteuerliche Belastung der Bauleistung ablehnt, wenn Grundstücksverkäufer und Erbringer der Werkleistung personenverschieden sind.

Die entgeltliche Nutzungsüberlassung eines Gegenstandes und damit auch eines Grundstückes ist grundsätzlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als sonstige Leistung steuerbar.<sup>123</sup> Nach Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL gilt sie bei nachhaltiger Einnahmeerzielung stets als wirtschaftliche Tätigkeit.<sup>124</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erfolgt sie regelmäßig im Rahmen eines Unternehmens.<sup>125</sup>

Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG setzt die steuerliche Tradition fort, wonach bereits seit 1918 die Grundstücksvermietung steuerfrei gestellt wurde.<sup>126</sup> Dies wirkt für die Verträge, die eindeutig als Miet- oder Pachtverträge qualifiziert werden können, in der Rechtspraxis keine besonderen Probleme auf. Zweifelsfragen gibt es jedoch bei Vertragstypen, die wirtschaftlichen Bedürfnissen folgend entwickelt wurden und hierbei Elemente verschiedener Vertragstypen aufweisen und somit als eine Mischform angesehen werden müssen.

Bezüglich der Qualifizierung der in diesem Zusammenhang als umsatzsteuerbare sonstige Leistung anzusehende Einräumung von dinglichen Rechten, wie dem Nießbrauch, den Bestellung von Dienstbarkeiten und Erbbaurechten, wird auf die Ausführungen in Teil 2 unter B. verwiesen.

---

<sup>123</sup> Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12 Rn. 1.

<sup>124</sup> Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12 Rn. 1.

<sup>125</sup> BFH Urteil vom 7.11.1991; BStBl. II 1992, 269.

<sup>126</sup> Vgl. zur geschichtlichen Entwicklung Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12 Rn. 2.

## **II. Ausbeute von Bodenbestandteilen als Pachtvertrag**

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die sogenannten Abbauverträge bzw. Ausbeuteverträge<sup>127</sup> in umsatzsteuerlicher Hinsicht zu behandeln sind.

### **1. Zivilrechtliche Einordnung**

Bei einem Ausbeutevertrag räumt der Eigentümer eines Grundstückes einem anderen das Recht ein, das betreffende Grundstück umfassend zu nutzen und darüber hinaus die im Grundstück befindlichen Bodenbestandteile zu heben und zu verwerten. Die zivilrechtliche Einordnung solcher Verträge findet im Grenzbereich zwischen Pacht- und Kaufrecht statt.<sup>128</sup> Liegt der Schwerpunkt der vertraglichen Absprache auf der Überlassung des Grundstückes zur Nutzung, könnte dies für einen Pachtvertrag sprechen. Liegt der Schwerpunkt hingegen auf der Überlassung bzw. dem Erwerb gewonnener Bodenbestandteile, könnte es sich um einen darauf gerichteten Kaufvertrag handeln. Diese Abgrenzung ist zum Beispiel für die Frage der Gefahrtragung von Bedeutung. Handelt es sich um einen Kaufvertrag, trägt die Gefahr des zufälligen Untergangs der Ausbeute der Erwerber nach § 446 BGB; handelt es sich um eine Pacht, wird der Erwerber in einem solchen Fall von der Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses frei.<sup>129</sup>

Auch bei der Veräußerung des Grundstückes ist die Abgrenzung von Bedeutung. Bei der Veräußerung durch den Verpächter tritt der Erwerber

---

<sup>127</sup> Die Begriffe Abbauvertrag und Ausbeutevertrag werden synonym verwendet, vgl. z. B. Harke in Münchener Kommentar, 5. Auflage, § 581, Anm. 4 a.

<sup>128</sup> Harke aaO.

<sup>129</sup> Bartenbach in Kersten/Bühling, § 46, Rn. 40.

gemäß §§ 581 Abs. 2, 566 BGB in den Pachtvertrag, nicht aber in einen Kaufvertrag über Bodenbestandteile, den der Verkäufer abgeschlossen hatte, ein. Mangels anderer zuverlässiger Anknüpfungspunkte soll nach der herrschenden Meinung für die Zuordnung zum Kauf- oder Pachtvertrag in erster Linie der aus § 433 Abs. 1 BGB und § 581 Abs. 1 BGB abzuleitende Unterschied in der Tätigkeit des Vertragspartners maßgeblich sein.<sup>130</sup>

Während der zur Übergabe verpflichtete Verkäufer von Sachbestandteilen diese dem Käufer verschaffen muss, bleibt der nur zur Gewährung von Fruchtgenuss verpflichtete Verpächter untätig und überlässt es dem Pächter, die Bestandteile der Sache zu gewinnen bzw. das Grundstück auszubeuten.

Demzufolge ordnet die Rechtsprechung die Abbauverträge zivilrechtlich regelmäßig als Pachtverträge ein.<sup>131</sup> Sie stellt hierbei darauf ab, dass das Schwergewicht des Vertrages auf der Fruchtgewinnung durch den Abbauberechtigten liegt.<sup>132</sup>

## **2. Umsatzsteuerliche Einordnung**

Bei der umsatzsteuerlichen Betrachtung sind die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ sowie „Grundstück“ nicht wie im Bürgerlichen Gesetzbuch zu verstehen und auszulegen.<sup>133</sup> Auf Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofes hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass

---

<sup>130</sup> Harke in Münchener Kommentar, 5. Auflage, § 581, Rn. 4 a m.w.N.

<sup>131</sup> BGH LM Nr. 35; NJW 1982, 2062; vgl. ferner Übersicht bei Staudinger-Emmerich, Veit (2005) Vor § 581 Rn. 34.

<sup>132</sup> BGH NJW 1995, 2548 f.

<sup>133</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 7, 13.

die Auslegung des Begriffes der Vermietung von Grundstücken nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht von der zivilrechtlichen Auslegung in den einzelnen Mitgliedstaaten abhängen kann.<sup>134</sup> Nach dem Unionsrecht müssen die Begriffe „Verpachtung“ und „Grundstück“ in richtlinienkonformer Auslegung übereinstimmend in allen Mitgliedstaaten, unabhängig und ggf. auch abweichend zum jeweiligen nationalen Zivilrecht ausgelegt werden.<sup>135</sup>

Es ist daher einerseits nicht erforderlich, dass der Grundstücksüberlassung tatsächlich zivilrechtlich ein Miet- oder Pachtvertrag zugrunde liegt. Andererseits kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 a UStG zu versagen sein, obwohl nach der Qualifizierung des nationalen Rechts das zu beurteilende Vertragsverhältnis als Pachtvertrag einzuordnen ist.

Für die steuerrechtliche Einordnung der Abbauverträge ergibt sich danach das folgende Bild.

#### **a) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG**

Bei den typischen Abbauverträgen steht die Gewinnung von Bodenbestandteilen im Vordergrund.

Die Verträge betreffen regelmäßig landwirtschaftlich genutzte oder brachliegende Flächen. Deren Nutzwert ist nachhaltig sehr gering.<sup>136</sup> Das

---

<sup>134</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 7; EuGH, Urteil vom 16.01.2003 (Rudolf Maierhofer, UR 2003, 86).

<sup>135</sup> Vgl. EuGH vom 03.02.2000 – Rs. C-12/98 (Armengual Far) UR 2000, 123; Vorlagebeschluss BFH vom 25.05.2000 – V R 48/99, UR 2000, 430; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 13; EuGH vom 08.05.2003, Seeling, UR 03, 288 vom 08.11.2004, C-284/03, Temco Europe, UR 05, 24, Rn. 16; BFG DStR 2000, 1558.

<sup>136</sup> Der Kaufpreis eine Ackergrundstückes beträgt etwa 2,- € je m<sup>2</sup>.

Entgelt, welches der Unternehmer für die Überlassung des Grundstückes zu Abbauzwecken zahlt, ist demgegenüber unverhältnismäßig hoch. Es errechnet sich nämlich ausschließlich aus dem Wert und der Menge der hebbaren Bodenbestandteile.<sup>137</sup> Aus diesem Grund ist das Entgelt auch regelmäßig weitaus höher als ein Kaufpreis für das komplette, aber nur landwirtschaftlich nutzbare Grundstück.

Hinzu kommt ein weiteres Merkmal, welches gegen die Qualifikation des Ausbeutevertrages als Pachtvertrag spricht und ihn in umsatzsteuerlicher Sicht näher bei einem Kaufvertrag ansiedelt. Regelmäßig wird in den standardmäßigen Abbauverträgen vereinbart, dass der Landwirt das Grundstück wie bisher weiter nutzen darf, bis der Abbauberechtigte nach entsprechender Ankündigung mit dem Abbau tatsächlich beginnt. Dann ist der Zeitraum des Abbaus kürzer als der Zeitraum, in welchem dem Eigentümer im zeitlichen Gesamtrahmen des Abbauvertrages die eigene bisherige landwirtschaftliche Nutzung verbleibt.<sup>138</sup> Die Überlassung des Grundstückes an einen Pächter im herkömmlichen Sinne rückt also in wirtschaftlicher Hinsicht in den Hintergrund im Vergleich zu der durch den Vertrag erworbenen Berechtigung, Bodenbestandteile aus dem Grundstück zu lösen und zu verwerten.

Dem trägt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu § 8 Ziff. 7 GewStG Rechnung, nach der nicht das Grundstück, sondern das Ausbeuterecht das zur Benutzung überlassene Wirtschaftsgut ist.<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> Enthält das Grundstück hingegen Kies, steigt der Kaufpreis auf 15 € bis 20 € je m<sup>2</sup>; somit auf das Zehnfache.

<sup>138</sup> Vergleiche die Sachverhaltsdarstellung in BGH Urt. v. 26.4.1995, NJW 1995, 2548 ff.

<sup>139</sup> BFH Urt. v. 12.01.1972, BStBl. II 1972, 433; Die Steuerverwaltung, Schreiben des BMF v. 12.08.1974 IV A3-S-7168-2/74 und Erlass des bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, 36-S-7168-10-52.134 verweisen darauf, dass das Gewerbesteuerrecht in der Frage des Pachtgegenstandes im Gegensatz zum Umsatzsteuerrecht nicht an das bürgerliche Recht, sondern an die Vorschriften über die einkommensteuerliche Gewinnermittlung anknüpfen.

Im Einklang mit der Grundtendenz des Unionsrechts stellt im Ergebnis somit der Abbauvertrag keine steuerfreie Verpachtung, sondern eine steuerpflichtige Veräußerung der Bodenbestandteile dar.<sup>140</sup>

**b) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. b UStG**

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. b UStG greift insoweit nicht, da dieser nur die Kaufanwartschaftsverhältnisse betrifft, welche auf den Erwerb des Grundstückes oder eines Teiles davon ausgerichtet sind.<sup>141</sup> Die Bodenbestandteile können jedoch nicht als Teil des Grundstückes im Sinne des § 4 Nr. 12 b UStG angesehen werden, weil der systematische Regelungsgehalt dieser Vorschrift ein anderer ist. Die Vorschrift will die Sachverhalte erfassen, in denen dem Erwerber eines Grundstückes im Vorfeld des Erwerbes bereits die Nutzung des Grundstückes gegen Zahlung bestimmter Beträge überlassen wird. Diese Beträge, die vom Erwerber bis zu seiner Eintragung als Eigentümer gezahlt werden, sollen steuerfrei bleiben, unabhängig davon, ob sie später auf den Kaufpreis angerechnet werden oder nicht.<sup>142</sup> Anders als beim Abbauvertrag stehen die Zahlungen aber immer im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes.

---

<sup>140</sup> So im Ergebnis auch Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 240, Rn. 265.

<sup>141</sup> Wenzel in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 50.

<sup>142</sup> Vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 35.

**c) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. c UStG**

Es käme allerdings eine Befreiung der steuerbaren Veräußerung der Bodenbestandteile nach § 4 Nr. 12 c UStG in Betracht.

Nach § 4 Nr. 12 c UStG ist die Bestellung, Übertragung und Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Zu diesen dinglichen Nutzungsrechten gehören die Dienstbarkeiten (Grunddienstbarkeit gemäß §§ 1018 ff. BGB, beschränkt persönliche Dienstbarkeit gemäß §§ 1090 ff. BGB) und das Nießbrauchsrecht nach §§ 1030 ff. BGB.

Die Grundstücksnutzung aufgrund eines dieser dinglichen Rechte wurde ab dem 1.1.1985 durch die entsprechende Gesetzesänderung steuerfrei gestellt. Art. 135 Abs.1 Buchstabe k MwStSystRL kann dahingehend ausgelegt werden, dass hierdurch bezüglich der Freistellung eine Gleichbehandlung mit dem Tatbestand der steuerfreien Vermietung und Verpachtung herbeigeführt werden sollte.<sup>143</sup>

Regelmäßig wird das Abbau- bzw. Ausbeuterecht durch Eintragung einer Dienstbarkeit auf dem belasteten Grundstück gesichert. Hierbei kann es sich um eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit oder um eine Grunddienstbarkeit handeln.

Der Einsatz der Grunddienstbarkeit stellt die Ausnahme dar, da sie nach ihrem gesetzlichen Inhalt gemäß § 1019 BGB voraussetzt, dass die Ausbeute für die Benutzung des herrschenden Grundstückes Vorteile bietet, wie dies zum Beispiel bei dem typischen Fall eines Geh- und Fahrrechtes gegeben ist, bei dem das herrschende Grundstück erst durch

---

<sup>143</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 20; BFH, BStBl. II 1998, 172; Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 37; EuGH vom 4.10.2001, C-326/99, Goed Wonen, Slg. 01, I-6831 = UR 01, 484.



das Befahren des dienenden Grundstückes erreichbar oder erschlossen wird. Für den Sachverhalt der Ausbeute dürfte ein Vorteil für das herrschende Grundstück allenfalls in der seltenen Konstellation gegeben sein, bei der das herrschende Grundstück zur Lagerung, Aufbereitung oder Verarbeitung der gewonnenen Bodenbestandteile genutzt wird.

Deshalb wird in der Regel auf die beschränkt persönliche Dienstbarkeit als Sicherungsmittel zurückgegriffen. Der Nachteil, dass diese zeitlich auf die Lebenszeit des Berechtigten nach § 1090 Abs. 2 BGB i. V. m. § 1061 BGB beschränkt ist, spielt in der Praxis keine große Rolle, da der Berechtigte meist eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft ist. Der entscheidende Vorteil der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit besteht zudem darin, dass zwischen Grundstückseigentümer und Ausbeuteberechtigtem vereinbart werden kann, dass die Ausübung der Rechte einem anderen überlassen werden kann (§ 1092 Abs. 1 S. 2 BGB). Eine solche Vereinbarung ermöglicht es den Ausbeuteunternehmen, untereinander die Ausbeuteflächen zu tauschen und zu übertragen, um größere zusammenhängende Flächen für das jeweilige Unternehmen zu gewinnen, was der Rentabilität in der Regel förderlich ist.<sup>144</sup>

Es stellt sich die Frage, ob eine nach Unionsrecht gegebene Besteuerung der Abbauleistung durch die mit ihr im Zusammenhang stehende Bestellung einer Dienstbarkeit im Ergebnis doch von der Umsatzsteuer zu befreien ist.

Grundsätzlich ist die entgeltliche Einräumung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, wenn sie ein Nutzungsrecht an einem

---

<sup>144</sup> Die Einheitsbimsausbeuteverträge des Verbandes sehen deshalb in Ihren Vertragsmustern die Absicherung durch beschränkt persönliche Dienstbarkeiten sowie die Möglichkeit der Überlassung der Ausübung vor.

Grundstück zum Gegenstand hat, steuerbefreit.<sup>145</sup> Ist die Dienstbarkeit aber nicht die Rechtsgrundlage für das Nutzungsrecht, sondern sichert sie nur eine im Übrigen steuerpflichtige Leistung des Grundstückseigentümers, soll ihr nach der Auffassung der Rechtsprechung kein eigenständiger umsatzsteuerlicher Gehalt zukommen.<sup>146</sup>

Der Bundesfinanzhof begründet dies mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten ist durch Art. 17 Nr. 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 befreit worden.<sup>147</sup> Hierdurch sollte eine gleiche Behandlung, d.h. eine durchgängige Steuerbefreiung, aller Grundstücksüberlassungen zur Nutzung erreicht werden.<sup>148</sup>

Die Befreiung des § 4 Nr. 12 c) UStG knüpft somit daran an, dass durch die Dienstbarkeit selbst ein Nutzungsrecht begründet wird.<sup>149</sup> Der herrschenden Meinung ist deshalb zu folgen, so dass eine sicherungshalber bestellte Dienstbarkeit nicht dazu führen kann, dass das steuerpflichtige Grundgeschäft im Nachhinein von der Steuer befreit wird.

Für den oben nach vorrangigem Unionsrecht mit Umsatzsteuer zu belastenden Ausbeutevertrag bringt somit die ggf. sicherungshalber (auch in derselben Urkunde) bestellte Dienstbarkeit keine Steuerbefreiung. Dies gilt sowohl für die zur Sicherung eingesetzte beschränkt persönliche Dienstbarkeit als auch für die ggf. gewählte Grunddienstbarkeit.

---

<sup>145</sup> BFH Urt. v. 11.5.1995, V R 4/92; BFH BStBl. II 1995, 610.

<sup>146</sup> BFH Urt. v. 11.5.1995, V R 4/92; BFH BStBl. II 1995, 610.

<sup>147</sup> BGBl. I 1984, 1493, BStBl. I 1984, 659.

<sup>148</sup> BFH Urt. v. 11.5.1995, V R 4/92; BFH BStBl. II 1995, 610.

<sup>149</sup> So auch Wenzel in Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 57; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 12, Rn. 29.

#### d) Das gesetzliche Schuldverhältnis

Neben der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit als beschränktem dinglichen Recht besteht ein gesetzliches Schuldverhältnis<sup>150</sup> mit dem Inhalt nach den §§ 1020 bis 1023 BGB<sup>151</sup> und ggf. Nebenpflichten.<sup>152</sup> Im Rahmen dieses gesetzlichen Schuldverhältnisses müsste es möglich sein, das Ausbeuterecht als Befugnis zu gestalten, das Grundstück in einzelnen Beziehungen benutzen zu dürfen und somit den Inhalt der Dienstbarkeit gemäß §§ 1018, 1090 BGB zu vereinbaren. Das Schuldverhältnis im Rahmen der Dienstbarkeitsvereinbarung wäre dann Rechtsgrundlage für das Ausbeuterecht selbst und die Bestellung der Dienstbarkeit nicht nur Sicherungsmittel für Ansprüche aus einem anderen Schuldverhältnis.

Problematisch ist indes, dass die Regelung der Entgeltzahlung für die Überlassung des Abbaurechtes nicht mehr als Ausgestaltung des gesetzlichen Schuldverhältnisses gesehen werden kann, da sowohl die gesetzlichen Normen zur beschränkt persönlichen Dienstbarkeit als auch die zur Grunddienstbarkeit keine Anknüpfungsmöglichkeiten bieten. Die Regelung eines Entgeltes kann nicht zum dinglichen Rechtsinhalt einer Dienstbarkeit gemacht werden und damit Ausgestaltung des gesetzlichen Schuldverhältnisses sein.<sup>153</sup>

Hinzu kommt, dass auch eine solche Konstruktion im Sinne einer angestrebten Steuerbefreiung nicht weiter hilft, wenn, wie oben dargelegt, die Vereinbarung eines Ausbeute- oder Abbaurechtes auf Grund des vorrangigen Unionsrechts als Kaufgeschäft und nicht als Nutzungsüberlassung qualifiziert wird. Diese grundlegende Qualifizierung,

---

<sup>150</sup> Bassenge in Palandt, BGB, § 1090, Rn. 1.

<sup>151</sup> Bassenge in Palandt, BGB, § 1018, Rn. 1, zugleich auch für die Grunddienstbarkeit.

<sup>152</sup> BGH DNotZ 1989, 565; Amann, DNotZ 1989, 531.

<sup>153</sup> Bassenge in Palandt, BGB, § 1018, Rn. 12.

die auf der Bewertung des Austausches der wirtschaftlichen Leistung beruht, ändert sich nicht dadurch, dass die Vereinbarungen der Vertragspartner auch in die erweiterte Form des gesetzlichen Schuldverhältnisses gezwängt werden.

Im Ergebnis ist demnach nach den Vorgaben des Unionsrechts von einer steuerpflichtigen Veräußerung von Bodenbestandteilen auszugehen.

### **III. Geschäfte zur entgeltlichen Übertragung von Abbaurechten**

Regelmäßig werden Abbaurechte von einem Abbaubetrieb an einen anderen Abbaubetrieb veräußert.<sup>154</sup> Wirtschaftlicher Hintergrund ist meist, dass die Betriebe an der Schaffung einer größeren zusammenhängenden Abbaufäche interessiert sind, was dazu nötig, isoliert gelegene Flächen abzugeben, um dafür ggf. im Wege des Tausches besser gelegene Flächen erwerben zu können.

#### **1. Zivilrechtliche Einordnung**

Ausgehend von der grundsätzlichen Einordnung des Abbaurechtes als Pachtrecht wäre eine Weitergabe dieses Rechts nur zulässig, wenn dies in der Vereinbarung zwischen dem Grundstückseigentümer und dem ersten abbauberechtigten Pächter vorgesehen wäre.<sup>155</sup>

Die rechtliche Qualifizierung der Vereinbarung zwischen dem ersten Pächter und dem ihm folgenden Erwerber des Abbaurechtes dürfte von

---

<sup>154</sup> Vgl. Sachverhaltsdarstellung in BGH Urt. v. 26.4.1995, NJW 1995, 2548 ff. wo das Ausbeuterecht dreimal weiterveräußert wurde.

<sup>155</sup> Rückschluss aus § 584 a BGB; Putzo in Palandt, BGB, § 584 a, Rn. 2.

der Ausgestaltung der Vereinbarung im Einzelnen abhängig sein. Hierbei könnte man als weitestgehende Lösung daran denken, dass der erste Inhaber seine komplette Rechtsposition auf Grund einer vorweg gegebenen Einwilligung des Verpächters auf den Erwerber überträgt, so dass eine Auswechslung der Person des Pächters im Ganzen gegeben wäre. Dies dürfte in der Praxis die Ausnahme darstellen, da hier der Grundstückseigentümer und Verpächter das Risiko einginge, einen bekannten guten Vertragspartner gegen einen unbekanntem und ggf. unzuverlässigen Vertragspartner einzutauschen.<sup>156</sup>

Die im Geschäftsverkehr wohl regelmäßig getroffene Vereinbarung geht dahin, dass der erste Ausbeuteberechtigte im Wege eines Unterpachtverhältnisses das Ausbeuterecht weitergibt. Hier bleibt er dem Verpächter gegenüber weiterhin für alle Verpflichtungen haftbar und kann diese Pflichten nur im Innenverhältnis auf den neuen Erwerber im Sinne einer Erfüllungsübernahme nach § 329 BGB weitergeben.

Im Einzelfall ist auch die Vereinbarung denkbar, wonach dem Erwerber im Sinne eines eigenen Ausbeuterechts das Recht eingeräumt wird, die Bodenbestandteile zu lösen und vom Grundstück zu entfernen. Die Verpflichtungen im Verhältnis zum Grundstückseigentümer, wie beispielsweise die Rekultivierung der Fläche, würden beim ersten Pächter verbleiben, was dann bei der Berechnung des Entgeltes seine Berücksichtigung finden müsste. Eine solche Vereinbarung dürfte auch unter dem Blickwinkel der rein zivilrechtlichen Würdigung näher bei einem Kaufvertrag als bei der Vereinbarung eines Unterpachtverhältnisses anzusiedeln sein.

---

<sup>156</sup> Vgl. Sachverhalt in BGH Urt. v. 26.04.1995, NJW 1995, 2548 ff.

## 2. Umsatzsteuerliche Einordnung

Die deutsche Steuerpraxis sieht die Abbauverträge als steuerfreie Vereinbarung zur Verpachtung eines Grundstückes im Sinne des § 4 Nr. 12 a UStG an.<sup>157</sup> Wenn die Weitergabe des Abbaurechtes im Rahmen dieses Pachtverhältnisses als eine Art Unterpachtrecht ausgestaltet ist, wäre es konsequenterweise ebenfalls steuerfrei zu stellen.

Nur in Ausnahmefällen, wenn die Position des Rechtsempfängers sich auf ein Aneignungsrecht der Bodenbestandteile konzentriert, ohne weitere pächterähnliche Verpflichtungen, wird sie zu einem steuerbaren Kaufgeschäft kommen.<sup>158</sup>

Unter Beachtung des Unionsrechts dürfte, nachdem die Einräumung des Abbaurechtes in der Regel als steuerpflichtiges Kaufgeschäft qualifiziert wird, dies erst recht für die Weitergabe des Abbaurechtes an einen anderen Unternehmer gelten. In diesem Vertrag steht nämlich der käufliche Erwerb eines Rechtes im Vordergrund und die ggf. im Rahmen einer Erfüllungsübernahme übernommenen Nebenpflichten, wie beispielsweise die Rekultivierung, im Hintergrund. Das Rechtsverhältnis zwischen dem ersten Ausbeuteberechtigten und dem Empfänger des Ausbeuterechtes lässt somit eine Einordnung als Pachtverhältnis nicht mehr zu. Die entsprechenden Entgelte sind somit steuerpflichtig. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts durch die Bestimmung in § 4 Nr. 12 c UStG, wonach die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken steuerbefreit ist. Wie bereits oben dargestellt, sichert die Dienstbarkeit als dingliches Recht nur das steuerpflichtige Grundgeschäft der Abbaurechtsvereinbarung, weshalb

---

<sup>157</sup> Siehe hierzu im Einzelnen oben.

<sup>158</sup> S. o., dritte Variante der Weitergabevereinbarung.

allein durch die Einbindung in den Sicherungsrahmen eines dinglichen Rechts die Steuerpflicht nicht entfallen kann.

### **C. Konsequenzen einer Steuerbefreiung**

Ist die Grundstücksveräußerung, wie oben beschrieben, steuerfrei, stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Folgen.

Die Steuerbefreiung des Veräußerungsvorgangs hat für den Veräußerer die Konsequenz, dass die Vorsteuervergütung, welche im Zusammenhang mit dem verkauften Objekt geltend gemacht worden ist, ggf. korrigiert werden muss. Dies kann für den Veräußerer von erheblicher finanzieller Bedeutung sein.

### **I. Das Recht zum Vorsteuerabzug – die Pflicht zur Berichtigung**

Nach § 15 UStG kann der Unternehmer grundsätzlich die Umsatzsteuer, welche er im Rahmen seiner unternehmerischen Betätigung für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet hat, im Rahmen der Vorsteuervergütung geltend machen, so dass er hierdurch letztlich wirtschaftlich nicht belastet wird.

Für die Immobilie bedeutet dies, dass der Unternehmer nach Erwerb oder Errichtung der Immobilie sodann bei der Nutzung derselben steuerpflichtige Ausgangsumsätze erzielen müsste.

Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, wenn der Unternehmer die beim Erwerb der Immobilie in Anspruch

genommen und mit Umsatzsteuer belegten Lieferungen oder sonstigen Leistungen für einen Ausgangsumsatz nutzt, welcher steuerfrei ist.<sup>159</sup>

Dies ist grundsätzlich der Fall, da sowohl die Vermietung und Verpachtung in der Regel nach § 4 Nr. 12 a UStG als auch der Verkauf der Immobilie in Teilen oder als Ganzes nach § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerbefreit sind.

Dies bedeutet, dass der Unternehmer für alle Umsätze, welche auf den Erwerb, die Herstellung, die Instandhaltung usw. entfallen, keine Vorsteuer geltend machen darf. Hat er dies vor dem Verkauf der Immobilie dennoch getan, muss er den geltend gemachten Vorsteuerabzug gemäß § 15 a Abs. 1, 5 UStG zeitanteilig korrigieren.<sup>160</sup>

## **II. Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung der Veräußerung**

Wie oben gezeigt, ist der Verkauf einer Immobilie im Regelfall, d. h., wenn dieser Vorgang vom Grunderwerbsteuergesetz umfasst wird, nach § 4 Nr. 9 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Auf diese Befreiung kann nach § 9 Abs. 1 UStG verzichtet werden, wenn der Leistungsempfänger seinerseits ebenfalls ein Unternehmer ist, welcher die Immobilie für sein Unternehmen verwendet.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 261.

<sup>160</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 a, Rn. 52; hierzu im Einzelnen unten unter C. II. 2.

<sup>161</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 4, 5.



## 1. Voraussetzungen

Die Ausübung dieser Option hat zur Konsequenz, dass der Umsatz steuerpflichtig wird und der Leistende die mit diesem Umsatz zusammenhängenden Vorsteuern nicht zeitanteilig korrigieren muss. Ferner muss er über diesen Umsatz eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG erstellen, welche dem Leistungsempfänger seinerseits den Vorsteuerabzug ermöglicht.<sup>162</sup>

Bei Grundstücksgeschäften ist jedoch § 9 Abs. 2 UStG zu beachten, wonach ein Verzicht auf die Steuerbefreiung in bestimmten Fallkonstellationen nur möglich ist, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück seinerseits nur für Umsätze verwendet, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dies bedeutet, dass der Leistungsempfänger seinerseits umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbringen muss oder dies zumindest beabsichtigen muss.<sup>163</sup>

Die Einschränkung des § 9 Abs. 2 UStG gilt nur für die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten nach § 4 Nr. 9 a UStG, für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 4 Nr. 12 S. 1 Buchstabe a) UStG, für die Überlassung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchstabe b) UStG und für die Bestellung, Übertragung oder Überlassung von dinglichen Nutzungsrechten nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchstabe c) UStG. Auf die Veräußerung des unbebauten Grundstückes selbst ist § 9 Abs. 2 UStG hingegen nicht anwendbar, was aufgrund des Umstandes, dass bei einem unbebauten Grundstück allenfalls im geringen Umfang Vorsteuer angefallen ist, vernachlässigt werden kann.

---

<sup>162</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 28.

<sup>163</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 12; Abschnitt 148 a UStR 2005.

Im Ergebnis hat dies zur Konsequenz, dass eine Option in den Fällen des § 9 Abs. 2 UStG nur möglich ist, wenn auch die Endnutzung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dieses Ergebnis gilt auch im Rahmen einer Leistungskette, da die Art der Endnutzung mittelbar auch in der Leistungskette durchschlägt. Wenn beispielsweise die Person A eine Immobilie errichtet und diese an die Vermietungsgesellschaft B vermietet, welche die Immobilie sodann der Person C weitervermietet, ist es für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug des A entscheidend, ob die nachfolgenden Vermietungsumsätze von B an C ebenfalls umsatzsteuerpflichtig erfolgen. Der A ist nämlich nur dann zur Option nach § 9 UStG und somit zum Vorsteuerabzug betreffend die Eingangsumsätze berechtigt, wenn der B seinerseits Unternehmer ist, welcher eine steuerpflichtige Ausgangsleistung erbringt. Dies wiederum ist nur darstellbar, falls dem B ein Optionsrecht zusteht, was wiederum nur möglich ist, wenn der C ebenfalls ein Unternehmer ist, der umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbringt. Wenn der C beispielsweise als Arzt das angemietete Objekt für steuerbefreite Ausgangsleistungen verwendet, schließt dies die Optionsmöglichkeit des B und hierdurch zugleich auch die des A aus.<sup>164</sup>

Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber sogenannte Vorschaltmodelle verhindern wollen, bei denen Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen zur Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes Dritte vorschalten, die das Gebäude errichten oder erwerben und unter Ausübung der Option steuerpflichtig an den Unternehmer vermieten.<sup>165</sup>

§ 9 Abs. 2 UStG wurde im Hinblick auf diese Zwischenvermietungsproblematik durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985

---

<sup>164</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 13.

<sup>165</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 14; vgl. amtliche Begründung BT-Drs 12/6530, S. 87; BMF-Schreiben v. 30.12.1994, UR 95, 77.

eingefügt. Die vorherige Rechtsprechung hat ähnlich gelagerte Fälle der Zwischenvermietung meist über § 42 AO gelöst.<sup>166</sup>

Für die Veräußerung von Grundstücken bestimmt § 9 Abs. 3 UStG zudem, dass die Option auf den Verzicht der Steuerbefreiung in den Fällen des § 4 Nr. 9 a) UStG nur in dem notariellen Kaufvertrag erklärt werden kann.<sup>167</sup>

## **2. Änderung der Verhältnisse**

Eine zusätzliche Attraktivitätssteigerung erfährt der Verzicht auf die Steuerbefreiung in wirtschaftlicher Hinsicht durch die Möglichkeit, nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes gemäß § 15 a Abs. 1 S. 2 UStG die Optionsausübung zu widerrufen und die Ausgangsumsätze steuerfrei zu stellen, da der einmal geltend gemachte Vorsteuerabzug sodann nicht mehr zurückgezahlt werden muss.

§ 15 a Abs. 1 UStG normiert, dass der bereits in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu korrigieren ist, wenn innerhalb des Berichtigungszeitraumes eine Änderung der Verhältnisse eintritt. Grundsätzlich beträgt der Berichtigungszeitraum nach § 15 a Abs. 1 S. 1 UStG fünf Jahre, bei Immobilien jedoch nach § 15 a Abs. 1 S. 2 UStG zehn Jahre.

Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne dieser Vorschrift tritt auch dann ein, wenn die zunächst ausgeübte Option, welche zur Steuerpflichtigkeit des Ausgangsumsatzes geführt hat, nicht mehr geltend gemacht wird. Sollte also die einmal ausgeübte Option innerhalb des

---

<sup>166</sup> Vgl. BFH Urt. v. 14.12.1995, V R 12/95, BStBl. II 1996, 252; BFH Urt. v. 22.10.1992, V R 233/90, BStBl. II 1993, 210; BFH Urt. v. 16.01.1992, V R 1/91, BStBl. II 1992, 541; kritisch Reiß UR 1993, 213.

<sup>167</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9, Rn. 41.

Berichtigungszeitraumes widerrufen werden, müsste die bereits gezogene Vorsteuer entsprechend korrigiert werden. Ein Widerruf der bereits ausgeübten Option kann jederzeit erfolgen, solange die betreffende Steuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig ist.<sup>168</sup> Die Berichtigung hat gemäß § 15 a Abs. 5 UStG zeitanteilig auf den jeweiligen Berichtigungszeitraum zu erfolgen.<sup>169</sup> Dies bedeutet, dass bei einer Immobilie mit einem Berichtigungszeitraum von zehn Jahren und einer steuerfreien Verwendung derselben lediglich in den letzten beiden Jahren nur 2/10 bzw. 20 % der gezogenen Vorsteuer zurückgezahlt werden müssen. Grundsätzlich wären in diesem Fall im neunten Jahr 10% der Vorsteuer zurückzuerstatten und im zehnten Jahr nochmals 10%. Eine Berichtigung hat also grundsätzlich nur in dem Jahr zu erfolgen, indem tatsächlich eine steuerfreie Nutzung erfolgt ist, da sich dies in den Folgejahren wieder ändern könnte.<sup>170</sup> Im Falle einer Veräußerung der Immobilie bestimmt indes § 44 Abs. 4 S. 3 UStDV, dass eine Berichtigung bereits im Jahr der Veräußerung für den gesamten verbleibenden Berichtigungszeitraum zu erfolgen hat, da bei einer Veräußerung bereits zu diesem Zeitpunkt feststeht, dass es nicht mehr zu einer steuerpflichtigen Verwendung kommen kann. Entsprechendes gilt für eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 b) UStG.<sup>171</sup>

Darüber hinaus sind in den §§ 44 f. UStDV auf Grundlage der Ermächtigung des § 15 a Abs. 11 UStG einige Vereinfachungsregelungen normiert.

Zu beachten ist, dass der Berichtigungszeitraum nach § 15 a Abs. 1 S. 1 UStG erst mit der ersten Verwendung beginnt. Wird eine errichtete Immobilie, bei welcher eine steuerpflichtige Vermietung vorgesehen ist, in

---

<sup>168</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 9 Rn. 29, 26; BFH DStR 2001, 788; BFH/NV 1995, 170; BFH BStBl. II 1993, 777; BFH UR 1998, 349; BFH BStBl. II 1996, 338.

<sup>169</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 a, Rn. 52.

<sup>170</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15a, Rn. 53.

<sup>171</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15a, Rn. 53.

den ersten Jahren tatsächlich nicht vermietet, beginnt der Berichtigungszeitraum demnach erst, wenn tatsächlich die erste Vermietung erfolgt, wobei es insofern ausreichend ist, wenn nur ein Teil der gesamten Immobilie vermietet wird. Demgegenüber ist es unschädlich, wenn die zunächst steuerpflichtig vermietete Immobilie anschließend für einen längeren Zeitraum nicht mehr vermietet werden kann oder wird. In diesem Fall läuft der Berichtigungszeitraum weiter.

Im Ergebnis kann deshalb festgehalten werden, dass ein Widerruf der Option des § 9 UStG nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes steuerunschädlich erfolgen kann.

#### **4. Teil: Geschäftsveräußerung im Ganzen**

Nach § 1 Abs. 1a UStG unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht der Umsatzsteuer. Seit Geltung dieser Regelung, d. h. ab dem 1.1.1994, sind diese Umsätze nicht mehr steuerbar. Damit hat der Gesetzgeber Art. 5 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie in das deutsche Recht umgesetzt.<sup>172</sup>

Es stellt sich die Frage, ob die Veräußerung eines Grundstückes eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellen kann und welche Rechtsfolgen dies ggf. für die Vertragsparteien nach sich zieht.

##### **A. Allgemeine Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen**

Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 1a S. 2 UStG liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Die Übereignung oder Einbringung muss zudem an einen anderen Unternehmer erfolgen.

Eine Übertragung ist als Leistungsaustausch oder unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG dagegen steuerbar, wenn der Erwerber kein Unternehmer ist. Für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG reicht es aber aus, wenn der Erwerber mit dem Erwerb seine unternehmerische Tätigkeit erstmals aufnimmt.<sup>173</sup> Notwendig ist jedoch die Absicht des Erwerbers, das Unternehmen bzw. den

---

<sup>172</sup> Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1, Rn. 92.

<sup>173</sup> Vgl. hierzu Abschnitt 5 der Umsatzsteuerrichtlinie

gesondert geführten Betrieb fortzuführen.<sup>174</sup> Diese Fortführungsabsicht muss als unionsrechtlich vorgegebenes Tatbestandsmerkmal über die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG hinaus vorliegen.

## **B. Die Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung**

Eine Geschäftsveräußerung lag nach der ursprünglichen Definition des nationalen Rechts vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Teilbetriebes in der Weise übertragen werden, dass der erwerbende Unternehmer den Betrieb ohne nennenswerte Investitionen fortsetzen konnte.<sup>175</sup> Der unionsrechtliche Begriff ist weiter gefasst. Danach kommt es für den Begriff der „Geschäftsveräußerung“ in erster Linie darauf an, dass „eine organisatorische Zusammenfassung von Sachen und Rechten“ übertragen wird, mit der ein Erwerber eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen kann.<sup>176</sup>

Ob einzelne Gegenstände, wie zum Beispiel ein Schiff oder insbesondere ein Grundstück einem Unternehmen in diesem Sinne gleichgestellt werden können, wird unterschiedlich beurteilt.

Im Bemühen, eine annähernd allgemeingültige Einordnung zu finden, soll untersucht werden, ob und inwieweit die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Geschäftsveräußerung bei den in der Steuerpraxis vorkommenden Grundstücksgeschäften vorliegen.

---

<sup>174</sup> EuGH vom 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – Zita Moden, BB 2004, 479.

<sup>175</sup> BFH BStBl. II 62, 455.

<sup>176</sup> Vgl. Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1, Rn. 96.

## I. Die vermietete Immobilie

Ist das Grundstück zum Zeitpunkt der Veräußerung bereits umsatzsteuerpflichtig vermietet, wird die Vermietungstätigkeit einhellig als „Unternehmen“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts gewertet.<sup>177</sup> Der Vermieter ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stets Unternehmer, unabhängig davon, ob die Einkünfte einkommensteuerrechtlich als Gewinn aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu deklarieren sind.<sup>178</sup>

Die Veräußerung eines vermieteten Grundstückes stellt eine Geschäftsveräußerung dar, wenn der Erwerber die Vermietungstätigkeit des Veräußerers fortsetzt. Dies gilt nach herrschender Meinung auch dann, wenn der Erwerb nur ein einziges Grundstück aus dem Bestand des Unternehmers oder nur eine Eigentumswohnung betrifft.<sup>179</sup> Entscheidend ist, dass der Erwerber ohne weiteren Aufwand die Vermietungstätigkeit fortsetzen kann, zumal er nach § 566 BGB in den oder die Mietverträge eintritt. Dabei wird augenscheinlich unterstellt, dass ein vermietetes Grundstück ein innerhalb des Unternehmens gesondert geführter Betrieb ist, wobei keine besonderen Einrichtungen einer betrieblichen Organisation vorliegen müssen.<sup>180</sup>

Eine Geschäftsveräußerung scheidet aus, wenn der Mieter selbst die von ihm genutzte Immobilie erwirbt. Die Selbstnutzung bewirkt

---

<sup>177</sup> Benkert/Menner, DB 1994, 1996.

<sup>178</sup> Benkert/Menner, DB 1994, 1996 mit Hinweis auf BFH Urt. vom 14.05.1970, BStBl. II 1970, 676, DB 1970, 2057.

<sup>179</sup> Vgl. BFH Urteil vom 8.3.2001, BStBl. II 2003, 430 = UR 2001, 214; BFH Beschluss vom 1.4.2004 in UR 2004, 417.

<sup>180</sup> Höink, Nichtsteuerbare Vermögensübertragungen im Umsatzsteuerrecht, S. 68, mit Hinweis auf BFH-Urteil v. 21.3.2001, BStBl. II 2002/559 und Verfügung der OFD Karlsruhe v.28.4.2000 und OFD München v. 1.8.2000.



notwendigerweise die Beendigung der unternehmerischen Vermietungstätigkeit des Veräußerers.

Die Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit entfällt auch dann, wenn der Erwerber das Grundstück nicht als Vermieter weiterbewirtschaften will, sondern es sobald als möglich abreißen oder weiterveräußern will.<sup>181</sup>

## **II. Die noch nicht vermietete oder fertig gestellte Immobilie**

Fraglich ist indes die Behandlung von Immobilien, die noch nicht vermietet oder noch nicht fertig gestellt sind.

Ist beispielsweise ein Gebäude zur Vermietung bestimmt, müssen zur Annahme eines Unternehmens „Vermietung und Verpachtung“ nach Auffassung in der Literatur Verträge mit den zukünftigen Mietern oder zumindest entsprechende Anwartschaften vorliegen. Erst dann sei ein lebensfähiges Unternehmen vorhanden.<sup>182</sup>

Nach dieser Auffassung dürfte dann das zwar fertig gestellte, aber noch nicht vermietete Gebäude noch kein Unternehmen in diesem Sinne darstellen, so dass seine Veräußerung nicht als Geschäftsveräußerung gewertet werden könnte.

Demgegenüber geht die Rechtsprechung davon aus, dass eine Geschäftsveräußerung nicht mit der Begründung verneint werden kann, es werde noch kein „lebendes Unternehmen“ übertragen, da der tatsächliche Betrieb des Unternehmens noch nicht aufgenommen worden

---

<sup>181</sup> So auch im Ergebnis Herbert in seinem Aufsatz „Geschäftsveräußerung und Immobilien“ in UR 2004, 506, 509.

<sup>182</sup> Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 98; Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rn. 510.

sei.<sup>183</sup> Der Bundesfinanzhof sieht ein Unternehmen und in der Folge davon eine Geschäftsveräußerung bereits als gegeben an, sobald ein Unternehmer in der Absicht eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, Investitionen tätigt.<sup>184</sup>

Die Rechtsprechung gibt insoweit die zu § 116 RAO und zu § 75 AO entwickelten Grundsätze auf.<sup>185</sup> Im Ergebnis setzt die Geschäftsveräußerung nach Auffassung der Rechtsprechung kein lebendes Unternehmen voraus.<sup>186</sup> In seiner Entscheidung vom 21.3.2002 hat der Bundesfinanzhof die Tatsache, dass das Grundstück im Zustand eines Rohbaus veräußert wurde, nicht als grundsätzliches Hindernis für eine Geschäftsveräußerung angesehen.<sup>187</sup> Er ließ die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nur deshalb offen, weil er aus der Vorentscheidung nicht entnehmen konnte, ob das Grundstück wesentliche Grundlage des Betriebes des Veräußerers war.

Andererseits halten es der Europäische Gerichtshof und der Bundesfinanzhof für erforderlich, dass die Fortführung des Unternehmens ohne großen finanziellen Aufwand möglich ist.<sup>188</sup> Dies spricht dagegen, in der Veräußerung eines Rohbaus, bei dem die Herstellungskosten nicht mehr als 40 % der Gesamtkosten ausmachen,<sup>189</sup> eine Geschäftsveräußerung zu sehen.<sup>190</sup>

---

<sup>183</sup> BFH Urt. vom 08.03.2001, BStBl. II 2003, 430.

<sup>184</sup> BFH, DStR 2001, 700.

<sup>185</sup> BFH, DStR 2001, 700; Zeuner in Bunjes/Geist, § 1 Rn. 98.

<sup>186</sup> BFH BStBl. II 2002, 559; BFH, Urt. v. 08.03.2001, BStBl. II 2003, 430.

<sup>187</sup> BFH BStBl. II 2002, 559 = UR 2002, 425.

<sup>188</sup> Herbert aaO, S. 511; Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 96.

<sup>189</sup> Vgl. Bewertung in der Makler- und Bauträgerverordnung.

<sup>190</sup> So auch Herbert aaO, S. 510.

Ob eine Geschäftsveräußerung vorliegt, obwohl zum Zeitpunkt der Veräußerung die zur Vermietung vorgesehene bzw. konzipierte Immobilie ganz oder teilweise leer steht, scheint zweifelhaft.

Für die Fälle des Leerstandes vertritt Herbert die Auffassung, dass zumindest ein „Bagatellanteil“ von 10 % der vermietbaren Fläche auch tatsächlich vermietet sein müsse.<sup>191</sup>

Diese Auffassung steht in Widerspruch zu der Auffassung des Bundesfinanzhofes, wonach es sich für die Annahme einer Geschäftsveräußerung nicht um ein „lebendes Unternehmen“ handeln müsse.<sup>192</sup> Danach ist das Schwergewicht eher darauf zu legen, dass die vom Verkäufer ursprünglich vorgesehene Vermietungskonzeption vom Erwerber fortgesetzt wird. In welchem Stadium der Umsetzung der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt, sollte keine Rolle spielen, jedenfalls solange, wie der Erwerber ohne besonderen finanziellen Aufwand die Konzeption weiter verfolgen kann. Der von Herbert ins Feld geführte kostenmäßige Aufwand, der bei der Suche von Mietern anfallen kann,<sup>193</sup> sollte in diesem Zusammenhang nicht als so gewichtig angesehen werden, dass er den Begriff der Fortführung des Geschäftes ausschließen könnte. Kosten dieser Art und in dieser Höhe werden immer wieder anfallen, wenn bei einer einzigen Immobilie der alleinige Mieter wechselt. Ob diese Kosten im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie oder ggf. später im Rahmen der normalen Bewirtschaftung anfallen, kann keinen Unterschied für die Annahme machen, dass es sich bei dem Erwerb der Immobilie um eine Geschäftsveräußerung handelt.

---

<sup>191</sup> Herbert aaO S. 510 mit einzelnen Fallbeispielen.

<sup>192</sup> BFH Urteil vom 8.3.2001, BStBl. II 2003, 430 = UR 2001, 214.

<sup>193</sup> Herbert aaO S. 510.

### **III. Abgrenzung nach Art des Umsatzes – Veräußerungs- bzw. Vermietungsumsatz**

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob eine Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit des Veräußerers zu bejahen ist, wenn die vom Erwerber nach dem Erwerb getätigten Umsätze anderer Art sind als die Umsätze des Veräußerers.

#### **1. Literaturmeinung**

Insbesondere bei den Geschäften von Bauträgern und Grundstückshändlern findet sich die wirtschaftliche Konstellation, dass die Unternehmer Grundstücke erwerben, um sie nach entsprechender Umgestaltung alsbald wieder zu veräußern. Eine Geschäftsveräußerung soll hier nach der Auffassung von Herbert nur dann vorliegen, wenn der Erwerber einen kurzfristigen Weiterverkauf beabsichtigt. Dagegen soll es an der Fortführung des Geschäftes des Veräußerers fehlen, wenn der Erwerber in erster Linie Vermietungsumsätze erzielen will.<sup>194</sup> Entsprechendes soll bei der umgekehrten Fallkonstellation gelten, d. h. wenn der Veräußerer in erster Linie Vermietungsumsätze getätigt hatte, der Erwerber hingegen auf einen baldigen Weiterverkauf abzielt.

Für die Abgrenzung, ob der Erwerber Vermietungs- oder Veräußerungsumsätze beabsichtige, soll es nicht nur auf die Art des Umsatzes unmittelbar nach dem Erwerb ankommen. Vielmehr verlange die erforderlich Gesamt Betrachtung, dass die über einen längeren Zeitraum bestehenden Verwendungsabsichten einbezogen werden sollten. Hierbei sei eine Frist von mindestens fünf Jahren sachgerecht.<sup>195</sup>

---

<sup>194</sup> So Herbert aaO, S. 511.

<sup>195</sup> Herbert aaO S. 511.

Im Umkehrschluss würde dies bedeuten, dass beim Erwerb einer vermieteten Immobilie die Geschäftsveräußerung nur anerkannt werden könnte, wenn der Erwerber die Vermietung noch mindestens fünf Jahre fortsetzt. Andererseits soll jedoch eine Änderung der Verwendungsabsicht unschädlich sein. Analog zu der zum Vorsteuerabzug ergangenen Rechtsprechung soll es nur auf die beim Erwerb der Immobilie ernstlich bestehende Verwendungsabsicht ankommen.

Spätere, wie auch immer motivierte Absichtsänderungen sollen nichts an der Annahme einer Geschäftsveräußerung ändern.<sup>196</sup>

Ebenso verwirrend ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes für Fälle, in denen ein gewerblicher Bauträger einzelne Immobilien aus seinem Bestand veräußert, die zumindest teilweise vermietet sind. Hier solle keine Geschäftsveräußerung im Ganzen gegeben sein, weil der Erwerber kein Unternehmen fortsetzen könne, da das Unternehmen des Veräußerers als Bauträger mit der Errichtung und der Vermietung des Gebäudes seinen Abschluss gefunden habe.<sup>197</sup>

Demgegenüber stellt der Bundesfinanzhof in einer anderen Entscheidung<sup>198</sup> stärker die Verwendungsabsicht des Erwerbers in den Vordergrund und hat auch bei teilweisem Leerstand eines im Übrigen vermieteten Objektes die Geschäftsveräußerung im Ganzen bejaht.<sup>199</sup>

---

<sup>196</sup> So im Ergebnis Herbert selbst, aaO, S. 512 unter Hinweis auf EuGH Urteil vom 8.6.2000 – Rs. C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336 mit Anmerkung Widmann; EuGH Urteil vom 8.6.2000, Rs. C-400/98, Breiholt, BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329 mit Anmerkung Widmann.

<sup>197</sup> BFH Urt. v. 24.2.2005, BStBl. II 2007, 61.

<sup>198</sup> BFH Urt. v. 30.4.2009, BStBl. II 2009, 863.

<sup>199</sup> Vgl. zu der sehr einzelfallorientierten Rechtsprechung insb. der Untergerichte die Darstellung bei Höink, aaO, S. 70 f.

## 2. Eigene Meinung

Die vorstehend von Herbert geforderten Kriterien zur Anerkennung der Geschäftsveräußerung scheinen für die Rechtsanwender wenig praktikabel. Insbesondere widersprechen sich die Forderung nach einer Mindestfrist von fünf Jahren zur Fortsetzung der Verwendungsabsicht einerseits und das Zugeständnis einer möglichen Änderung der Verwendungsabsicht andererseits.

Entscheidend sollte deshalb alleine die durch objektive Sachverhaltsmerkmale belegte Fortsetzungsabsicht des Erwerbers, bezogen auf die Art und Weise der vom Veräußerer erzielten oder ggf. auch nur beabsichtigten Umsätze, sein. Ist demnach der Rahmen der vom Veräußerer beabsichtigten oder erzielten Umsätze weit gezogen, kommt dies für die Annahme einer Fortsetzungsabsicht dem Erwerber zugute. Besteht zum Beispiel das Geschäft des Bauträgers darin, Immobilien zu erwerben, sie umzugestalten, ggf. neu zu bebauen, sie teilweise nach Bildung von Wohnungseigentum zu veräußern, sie aber ggf. auch je nach Marktlage auf nicht absehbare Zeit zu vermieten, so sollte eine Geschäftsveräußerung auch bejaht werden, wenn der Erwerber die Immobilie in Teilen anders als geplant vermietet oder veräußert, da das prägende Geschäftsverhalten des Veräußerers dem Grunde nach fortgesetzt wird.

Gerade bei Großimmobilien gehören für den Bauträger bzw. für den gewerblichen Immobilienbesitzer Handel und Vermietung zu einem einheitlichen Unternehmensbild, bei dem der Erwerber einer Immobilie das Geschäft fortführt, wenn er grundsätzlich in gleicher Weise Geschäfte mit Immobilien machen will. Ob dann je nach Lage auf dem Immobilienmarkt eine für die Vermietung vorgesehene Immobilie wegen eines guten Angebotes veräußert oder eine für den Verkauf vorgesehene Immobilie mangels Käuferinteresse vermietet wird, hindert nicht die

Annahme einer Geschäftsfortführung, da eben beide Arten der Umsatzerzielung zu diesem Geschäft gehören.

Dies sollte sogar dann gelten, wenn der Eigentümer einer Immobilie mit mehreren Mietobjekten, deren Verkauf von vorneherein nicht ausgeschlossen war, nur einen Teil im Sinne eines Teilbetriebes<sup>200</sup> veräußert und der Erwerber alsbald nach Beendigung des Mietverhältnisses diese Immobilie veräußert. Hier wickelt der Erwerber nur ein Geschäft ab, das möglicherweise auch im Rahmen des Geschäftes des Veräußerers vorgekommen wäre. Die Festlegung des Geschäftes eines gewerblichen Immobilienbesitzers alternativ auf die Vermietung oder Veräußerung sollte die Ausnahme bleiben und nur dann vorgenommen werden, wenn dies nach der Selbsteinschätzung des Veräußerers vorgegeben ist.

#### **IV. Veräußerung eines Miteigentumsanteils**

In zwei jüngeren Entscheidungen vom 6.9.2007 und 22.11.2007 hat der Bundesfinanzhof eine Geschäftsveräußerung auch dann bejaht, wenn der bisherige Alleineigentümer eines Grundstückes lediglich einen Miteigentumsanteil veräußert.<sup>201</sup> Der Bundesfinanzhof bestätigt zunächst seine grundsätzliche Auffassung, dass die Übertragung verpachteter oder vermieteter Immobilien unter Fortführung des Pacht- oder Mietvertrages durch den Erwerber eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG ist.<sup>202</sup> Für die Beantwortung der Frage, ob dies bei der Übertragung von lediglich einem Miteigentumsanteil anders zu sehen ist, greift der Bundesfinanzhof auf die zivilrechtliche Bewertung des

---

<sup>200</sup> Vgl. hierzu Husmann in Rau/Dürwächter, UStG, § 1, Rn. 1113.

<sup>201</sup> BFHE 217, 338-348; BFH DStR 2008, 400-403.

<sup>202</sup> BFH DStR 2008, 400-403.

Übertragungstatbestandes und insbesondere seine Auswirkungen auf die zum Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Miet- und Pachtverhältnisse zurück.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes und sicherlich einhelliger Rechtsauffassung wird ein über ein Grundstück geschlossener Mietvertrag durch die Veränderung der Eigentumsverhältnisse auf Vermieterseite – im konkreten zur Entscheidung stehenden Fall sogar bei Teilung von Grundstücken und nachfolgender Veräußerung an verschiedene Erwerber – aus der Sicht des Mieters nicht in seinem Inhalt verändert und auch keineswegs in mehrere Mietverhältnisse aufgespalten.<sup>203</sup> Vielmehr treten die Erwerber bzw. die durch den Erwerbsvorgang entstehende Bruchteilsgemeinschaft gemäß § 566 BGB in den über ein einheitliches Mietobjekt abgeschlossenen Mietvertrag ein. Unmittelbar anknüpfend an diese zivilrechtliche Einordnung geht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nunmehr davon aus, dass die unternehmerische Vermietungstätigkeit vom früheren Alleineigentümer auf die Bruchteilsgemeinschaft übergehe.<sup>204</sup>

Die Bildung einer gesonderten GbR mit dem Gesellschaftszweck der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sei nicht erforderlich, denn die Vermietung der Grundstücke stelle eine ganz normale Verwaltungsmaßnahme im Rahmen der Bruchteilsgemeinschaft nach den §§ 744, 745 BGB dar.<sup>205</sup> Vermietungsunternehmer im Sinne des § 2 UStG ohne jeglichen Bruch oder Zwischenschritt sei die Bruchteilsgemeinschaft

---

<sup>203</sup> BGH Urt. vom 28.9.2005, NJW 2005, 3781.

<sup>204</sup> Bei gemischt genutzten Grundstücken beschränkt sich aber die Geschäftsveräußerung im Ganzen auf den vermieteten Grundstücksteil; für den nicht vermieteten Grundstücksteil liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, so dass über die Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG nach Maßgabe der Nutzung und dem Umfang der Unternehmenszuordnung dieses Grundstücksteils gesondert zu entscheiden ist. Siehe BFH Urt. v. 22.11.2007, BFH/NV 2008, 708-711; BB 2008, 471.

<sup>205</sup> BFH Urt. v. 22.11.2007, BFH/NV 2008, 708-711; BB 2008, 471.



an Stelle des vorherigen Alleineigentümers. Danach bliebe auch kein Raum mehr für die zuvor vom 11. Senat des Bundesfinanzhofes vertretene Auffassung, wonach der Veräußerer bezüglich des ihm verbleibenden Miteigentums- bzw. Bruchteilsanteiles eine zusätzliche unentgeltliche Nutzungsüberlassung im Rahmen der Bruchteilsgemeinschaft vornehme. Diese Rechtsauffassung wurde somit ausdrücklich aufgegeben.<sup>206</sup>

Seine neue Rechtsauffassung hat der Bundesfinanzhof auch in der formalen Handhabung bestätigt.<sup>207</sup> Wenn Ehegatten in Bruchteilsgemeinschaft Eigentümer einer Immobilie sind, sei die Bruchteilsgemeinschaft und nicht die einzelnen Ehegatten Zahlungsempfänger. Die Bruchteilsgemeinschaft habe dann den Vorsteuerabzug, wenn sie umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze, wie zum Beispiel im Rahmen einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung, erbringe. Die Vorsteuerabzugsberechtigung wird vom Bundesfinanzhof aber nur dann anerkannt, wenn in den Rechnungen die Bruchteilsgemeinschaft und nicht die Ehegatten als Leistungsempfänger bezeichnet sind.<sup>208</sup>

## V. Würdigung und Ergebnis

Die Übertragung verpachteter oder vermieteter Immobilien unter Fortführung des Pacht- oder Mietvertrages durch den Erwerber stellt nach einhelliger Auffassung eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im

---

<sup>206</sup> BFH Urt. v. 6.9.2007, BFH/NV 2007, 2436-2440, BB 2007, 2498-2502.

<sup>207</sup> BFH Urteil vom 29.9.2009 –X R 14/08, DStR 2009, 2667.

<sup>208</sup> In dem zu entscheidenden Fall lehnte der Bundesfinanzhof unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils des FG Berlin-Brandenburg – Urteil vom 4.12.2007; DStRE 2008, 644 – die Vorsteuerabzugsberechtigung ab, weil die Rechnungen aus einer umfangreichen Immobiliensanierung nur an die Ehegatten gerichtet waren und diese somit als Leistungsempfänger anzusehen seien.

Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG dar. Entgegen einzelnen Stimmen in der Literatur ist der Auffassung der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu folgen, wonach eine Geschäftsveräußerung nicht die Übertragung eines lebenden Unternehmens voraussetzt.<sup>209</sup>

Somit kann auch die Übertragung eines für eine Vermietung vorgesehenen Grundstückes eine Geschäftsveräußerung darstellen, selbst wenn zum Zeitpunkt der Übertragung das Gebäude nicht fertig gestellt ist oder der Erwerb wegen des wirtschaftlichen Zusammenbruchs des Investors im Wege der Ersteigerung erfolgt.<sup>210</sup>

Letztlich hindert auch die Tatsache, dass nicht das gesamte Eigentum, sondern nur ein Miteigentumsanteil übertragen wird, die Annahme einer Geschäftsveräußerung nicht.<sup>211</sup>

Dieses Ergebnis begründet sich letztlich durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG im Hinblick auf die Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie im nationalen Recht.

Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie bzw. nunmehr Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL bestimmen, dass die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und dass sie den

---

<sup>209</sup> BFH Urteil vom 8.3.2001 = UR 2001, 214; BFH Urteil vom 21.3.2002 = UR 2002, 425, 426; vgl. weiter Herbert, UR 2004, 506, 507 m. w. N.

<sup>210</sup> BFH Urteil vom 21.3.2002 aaO.

<sup>211</sup> Dem widerspricht auch nicht das Urteil des EuGH vom 30.5.2013, Rs. C-651/11 – XBV, UR 2013, 582 ff; der EuGH stellt klar, dass das reine Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, die ein Erwerber im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen fortführen könne. Dies könne nur angenommen werden, wenn neben den Gesellschaftsanteilen weitere Vermögenswerte übertragen würden, mit denen der Erwerber „die wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortführen könne“; vgl. auch Anmerkung von Marshal, UR 2013, 587, 588.

Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen können. Die in diesen Bestimmungen verwendeten Begriffe sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes autonome Begriffe des Unionsrechts, die eine in den Mitgliedsstaaten unterschiedliche Anwendung des Umsatzsteuersystems verhindern sollen.<sup>212</sup> Zweck der Richtlinie ist darüber hinaus, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen.<sup>213</sup>

Im Hinblick auf diesen Zweck erfasst Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL die Übertragung der Geschäftsbetriebe und der selbständigen Unternehmensteile, die jeweils materielle und immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengenommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann.<sup>214</sup>

Unter der unbestrittenen Prämisse, dass eine Immobilie, die Vermietungszwecken gewidmet ist, ein Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG darstellt, bedeutet dies folgendes:

Auch der Erwerb der noch nicht fertig gestellten, aber zu dem oben genannten Zweck konzipierten Immobilie ermöglicht es dem Erwerber bei wirtschaftlicher Weiterverfolgung des ursprünglichen Konzeptes, als Vermieter eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Dasselbe gilt für den Bruchteilserwerber, der dann zusammen mit dem Veräußerer und ggf. weiteren Bruchteilserwerbern durch die unmittelbar durch den Erwerb entstandene Bruchteilsgemeinschaft die wirtschaftliche Tätigkeit der Vermietung oder Verpachtung fortführt. Somit ist auch für

---

<sup>212</sup> EuGH Urt. v. 27.11.2003, UR 2004, 19.

<sup>213</sup> Vgl. BFH v. 23.8.2007, UR 2008, 150, 152.

<sup>214</sup> EuGH Urt. v. 27.11.2003, Rs. C-497/01 – Zita Moden; BGH/NV Beilage 2004, 128.

diese Ausnahmetatbestände der Grundstücksveräußerung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG anzunehmen.

Was die formalen Anforderungen der Rechnungsstellung an die Bruchteilsgemeinschaft betrifft, bleibt der Bundesfinanzhof seiner bisherigen Auffassung treu.<sup>215</sup> Hiermit begibt er sich in Widerspruch zur Rechtsauffassung des Europäischen Gerichtshofes.<sup>216</sup> Dieser hat für den umgekehrten Fall, in dem Rechnungsempfänger die Bruchteilsgemeinschaft, Unternehmer aber die Miteigentümer waren, entschieden, dass für Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entgegen der Rechnungsadresse die Miteigentümer als die Leistungsempfänger zu betrachten seien, da nur sie die Unternehmer seien, die umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbrachten.

Im Sinne einer vermittelnden Auffassung sollte man auf den konkreten Sachverhalt abstellen. Sollte es nach dem Sachverhalt eindeutig sein, dass Leistungsempfänger tatsächlich nur die Bruchteilsgemeinschaft gewesen sein kann, sollte eine falsche Adressierung der Rechnung an den Namen nur eines Mitgliedes dieser Gemeinschaft die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht ausschließen.<sup>217</sup>

---

<sup>215</sup> BFH vom 23.9.2009, DStR 2009, 2667.

<sup>216</sup> EuGH Urteil vom 21.4.2005, Rs. C-25/03 HE, BStBl. II 2007, 23.

<sup>217</sup> So im Ergebnis des FG Berlin-Brandenburg – Urteil vom 4.12.2007; DStRE 2008, 644.

### **C. Rechtsfolgen der Anwendung des § 1 Abs. 1 lit. a UStG**

Die Immobilienveräußerung als Geschäftsveräußerung bedeutet für den Übertragenden, dass bei ihm kein steuerbarer Vorgang vorliegt. Für den Erwerber besteht die Rechtsfolge darin, dass er gemäß § 1 Abs. 1 a S. 3 UStG an die Stelle des veräußernden Unternehmers tritt. Es handelt sich hierbei nicht um eine gesetzlich angeordnete Gesamtrechtsnachfolge, sondern lediglich um die Regelung einer besonderen, nur auf das Umsatzsteuerrecht beschränkten teilweisen Unternehmer- und Unternehmensidentität.<sup>218</sup> Der Erwerber tritt somit in das Umsatzsteuerschuldverhältnis des Veräußerers mit dem Steuergläubiger ein.<sup>219</sup> Dies bedeutet bei der Immobilienveräußerung konkret folgendes:

Der Erwerber hat alle umsatzsteuerlichen Bindungen fortzuführen. Dies betrifft somit auch etwaige Vorsteuerkorrekturen nach § 15 a UStG zugunsten wie zum Nachteil des Erwerbers. Dies stellt § 15 a Abs. 10 UStG nochmals ausdrücklich klar, wenn er bestimmt, dass der Erwerber in den unveränderten Berichtigungszeitraum eintritt. Folge der Unternehmeridentität ist in diesem Zusammenhang auch, dass für die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG alle bereits vom Übertragenden erfüllten Steuertatbestände zu berücksichtigen sind, so dass zum Beispiel beim Erwerber keine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG vorgenommen werden darf, wenn er einen Gegenstand entnimmt, für den der Übertragende keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte.

Dies eröffnet den Vertragsparteien ein Betätigungsfeld, welches mit großer Sorgfalt zu bestellen ist. Sie müssen nämlich in die Veräußerungsverträge die entsprechenden Klauseln und Sicherungen

---

<sup>218</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 117, Rn. 123.

<sup>219</sup> Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 102.

vorsehen für den Fall, dass nach der Veräußerung zum Beispiel anlässlich einer Außenprüfung festgestellt werden sollte, dass wegen verfehlter Vermietungskonstellation eine Vorsteuerabzugsberechtigung nicht gegeben war. Die nachzuentrichtende Umsatzsteuer wäre sodann vom Erwerber zu zahlen, welcher seinerseits darauf angewiesen wäre, den hierdurch erlittenen Vermögensnachteil beim Veräußerer geltend zu machen. Eine entsprechende Sicherung des Erwerbers etwa durch eine befristete Bürgschaft oder etwas Vergleichbares scheint deshalb für die Vertragspraxis unabdingbar.<sup>220</sup> Die Befristung sollte sich dann an dem Zeitraum der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG orientieren.

Es bliebe noch die Möglichkeit, dass der Veräußerer vor dem Verkauf der Immobilie die Mietverträge, für die zur Umsatzsteuer optiert wurde, durch neue Vereinbarungen mit dem Mieter umsatzsteuerfrei stellt. Er müsste dann als weitere Folge gemäß § 15a Abs. 1 UStG im Rahmen des Zeitraums von zehn Jahren die entsprechende Vorsteuerberichtigung vornehmen, was gegebenenfalls wieder Auswirkungen auf seine Kaufpreiskalkulation haben könnte.

Bei einem größeren Immobilienobjekt mit mehreren Mietverhältnissen scheint dieses Verfahren kaum praktikabel, da damit gerechnet werden müsste, dass bei der notwendigen Neuabfassung des Mietvertrages der Mieter unter dem Motto „do ut des“ auch für sich eine Vergünstigung fordern würde.

Diese Problematik ist umso mehr zu beachten, als bei Vorliegen des objektiven Tatbestandes der Geschäftsveräußerung eine (optionale) Vertragsgestaltung, wonach die Immobilie ausdrücklich zuzüglich

---

<sup>220</sup> Herbert, UR 2004, 508.

Umsatzsteuer verkauft werden soll, nicht möglich ist.<sup>221</sup> § 9 UStG begrenzt eine entsprechende Option ausdrücklich auf die dort enumerativ aufgeführten Tatbestände der Steuerbefreiung. Eine Option zu Steuerpflichtigkeit bei Umsätzen, welche bereits nicht steuerbar sind, wie dies bei § 1 Abs. 1a UStG der Fall ist, kennt das Gesetz nicht.

In der Gestaltungspraxis wird vorgeschlagen, in den notariellen Kaufvertrag auch eine Klausel für den Fall aufzunehmen, dass das für den Verkäufer zuständige Finanzamt eine Geschäftsveräußerung nicht annehmen sollte, weil nach seiner Auffassung die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a S. 2 UStG nicht vorliegen. Sollte das Finanzamt diese Auffassung äußern, optiert der Verkäufer hilfsweise in dem Kaufvertrag selbst gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer und verpflichtet sich, diese Option nicht zu widerrufen.

Diese hilfsweise Option wird üblicherweise im Sinne einer aufschiebenden Bedingung formuliert. Die Finanzverwaltung hat hierbei die Frage aufgeworfen, ob diese Option wegen ihrer Bedingtheit bis zum Eintritt der Bedingung keine Wirkung entfalten könne.<sup>222</sup> Die bedingte Option trete erst im Zeitpunkt der bestandskräftigen finanzbehördlichen Festlegungen – kein Tatbestand der Geschäftsveräußerung im Ganzen – ein und könne erst ab diesem Zeitpunkt Wirkung entfalten. Für den Zeitraum davor liege keine wirksame Option vor. Im Ergebnis müsste dann nach Lage des Falles eine Vorsteuerberichtigung durch den Verkäufer erfolgen.

Diese Problematik entfällt, wenn die Abhängigkeit der Option von der Feststellung der Finanzverwaltung als reine und damit unschädliche

---

<sup>221</sup> So im Ergebnis Herbert, UR 2004, 506, 512 auch mit Verweis auf Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 1, Rn. 472, der die Optionsmöglichkeit diskutiert, die Geschäftsveräußerung steuerbar zu stellen.

<sup>222</sup> OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 11.3.2013 – S 7198 A-25-St 111; OFD Niedersachsen, Vfg. v. 14.2.2013, S. 7198 – 117 – St 173.

Rechtsbedingung eingeordnet wird. Will man gegen die Auffassung der Finanzverwaltung eine gerichtliche Klärung vermeiden, empfiehlt es sich, die Option unbedingt, also ohne Bezug auf die spätere Einordnung des Finanzamtes, in der notariellen Urkunde zu formulieren. Bleibt es dann bei der steuerlichen Einordnung als Geschäftsveräußerung im Ganzen, gilt die erklärte Option von vorneherein als nicht ausgeübt.

Der Verkäufer verpflichtet sich weiter, sodann dem Käufer nach Zahlung des Kaufpreises gemäß § 14 Abs. 4 UStG eine Rechnung über den Kaufpreis ohne Umsatzsteuerausweis auszustellen, wobei in der Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft des Käufers betreffend die Umsatzsteuer hinzuweisen ist.<sup>223</sup>

---

<sup>223</sup> Vgl. zum Ganzen: Formulierungsvorschlag im Formularbuch zur freiwilligen Gerichtsbarkeit, Kersten/Bühling/Appel, § 32, Rn. 66M.



## **5. Teil: Gemischt genutzte Grundstücke**

Häufig findet sich der Sachverhalt, dass ein Gegenstand gemischt genutzt wird, d.h., dass er sowohl für den unternehmerischen als auch für den nicht unternehmerischen Bereich verwendet wird. Die umsatzsteuerliche Behandlung des gemischt genutzten Grundstückes war in den vergangenen Jahren mehrfachen Änderungen unterworfen.

Hierbei geht es entscheidend darum, in welchem Umfang die bei der Errichtung einer Immobilie in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von dem Erwerber als Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Dies wurde mit der Umsetzung von Art. 168a MwStSystRL in das nationale Recht durch § 15 Abs. 1b UStG kodifiziert.<sup>224</sup> Vor dieser Neuregelung kam es entscheidend darauf an, ob das Grundstück dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen war.

### **A. Voraussetzungen der Zuordnung**

Insoweit stellte sich zunächst die Frage, ob eine Immobilie auch dann in ihrer Gänze dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden kann, wenn sie teilweise auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird.

#### **I. Literaturmeinungen – Teilbarkeit der Leistung**

In der Literatur wurde die Auffassung vertreten, dass eine Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gegenständen nur dann in Frage komme, wenn eine Teilbarkeit der Leistung, d. h.

---

<sup>224</sup> Richtlinie 2009/162/EU des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 22.12.2009, ABl. EU 2010 Nr. L 10 S. 14 ff; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 6 f; vgl. hierzu unten unter 5. Teil D.

zumindest eine denkbare Aufteilung der Gegenstände, nicht möglich sei.<sup>225</sup> Hierbei wurde zwischen dem Bezug mehrerer Gegenstände durch einen Vertrag und einem einheitlichen Auslieferungsvorgang einerseits, sowie der Lieferung eines einzigen, wenn auch gemischt nutzbaren Gegenstand, andererseits differenziert.<sup>226</sup>

Bei Bezug einer Vielzahl von mengenmäßig bestimmter Gegenstände, wie z. B. von zehn Kubikmeter Kohle oder 500 Liter Öl, handelt es sich um eine teilbare Leistung insoweit, als die Gesamtmenge jederzeit in Teilmengen aufgeteilt werden kann, die wiederum der unternehmerischen oder der nichtunternehmerischen Verwendung zugeführt werden können.

An dieser potentiellen Teilbarkeit fehlt es jedoch zum Beispiel bei dem Erwerb eines Kraftfahrzeuges, bei welchem unternehmerische und nichtunternehmerische Nutzung typischerweise alternieren, d. h. der Gegenstand zeitweise und einander ausschließend jeweils zu 100% in der einen oder der anderen Weise genutzt wird.<sup>227</sup>

In Anknüpfung und unter teilweiser Berufung auf die Rechtsprechung wurde für die Lieferung eines bebauten Grundstückes die Meinung vertreten, dass hier zum Zeitpunkt des Erwerbes für einen gewissen Zeitraum die Verhältnisse der unternehmerischen und der nichtunternehmerischen Nutzung feststehen und sich anhand von räumlichen Kriterien feststellen lassen.<sup>228</sup> Die unterschiedliche Nutzung in jeweils voneinander trennbaren Räumlichkeiten machte nach dieser Auffassung den zivilrechtlich einheitlichen Gegenstand des

---

<sup>225</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 267.

<sup>226</sup> Reiß in Tipke/Lang, § 14, Rn. 155, 156.

<sup>227</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 284.

<sup>228</sup> BFH Urt. v. 20.7.1988, BStBl. II 1988, 915; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 263.

Hausgrundstückes zu einer teilbaren Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Lag in diesem Sinne nach der Nutzung eine Teilbarkeit der Immobilie vor, so sei der Vorsteuererstattungsanspruch aufzuteilen und ein Vorsteuerabzug im Umfang der nicht-unternehmerischen Verwendung zu versagen.<sup>229</sup> Diese Auffassung entspricht nach Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nunmehr der nationalen Regelung in § 15 Abs. 1b) UStG.

Eine andere Meinung in der Literatur stellte für die Frage der Teilbarkeit der Leistung auf eine zivilrechtliche Betrachtungsweise ab.<sup>230</sup> Danach bewirkte nur die zivilrechtliche und grundbuchmäßige Aufteilung in Wohnungseigentumseinheiten die Aufteilbarkeit des Mehrfamilienhauses; eine rein räumliche an der Nutzung orientierte Aufteilung genüge nicht.

## **II. Meinung der Rechtsprechung**

Die Rechtsprechung folgte nicht der Literaturmeinung, die darauf abstellte, ob der Gegenstand teilbar ist oder nicht. Im Ergebnis wurde somit für die Frage der Aufteilbarkeit der Leistung bei der Lieferung eines beweglichen Gegenstandes, wie einem Kraftfahrzeug, und der Lieferung einer Immobilie kein Unterschied gemacht. Die räumliche, rechtliche und auch wirtschaftliche Möglichkeit, die Gesamtfläche der Immobilie auf die unternehmerische und die nichtunternehmerische Verwendung aufzuteilen, wurde nicht mehr diskutiert.<sup>231</sup>

---

<sup>229</sup> Reiß in Tipke/Lang, § 14, Rn. 157.

<sup>230</sup> Grögler, BB, 2004, 1653, 1655.

<sup>231</sup> Vgl. EuGH v. 4.10.1995, BStBl. II 1996, 392; BFH Urt. v. 24.7.2003, BStBl. II 2004, 371; EuGH v. 8.5.2003, BStBl. II 2004, 378.

Der Bundesfinanzhof verliert in seinem Urteil vom 24.7.2003,<sup>232</sup> mit welchem er das sogenannte Seeling-Urteil des Europäischen Gerichtshofes auf das ausgesetzte nationale Verfahren umsetzte, kein Wort mehr zu der Frage, ob bei einer Immobilie als Voraussetzung der Zuordnungsentscheidung vorab die Teilbarkeit der Leistung zu prüfen und zu verneinen sei. Vielmehr stellt er apodiktisch fest, dass ein Unternehmer, der ein Gebäude errichtet, welches er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die auf das gesamte Gebäude, einschließlich des nichtunternehmerisch genutzten Teils, entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen darf.

Hierdurch wird deutlich, dass der Bundesfinanzhof durchaus die parallele, auf verschiedene Bereiche jeweils begrenzte Nutzung ein und derselben Sache anerkannte. Die Teilbarkeit der Nutzung führte aber nicht dazu, eine Teilbarkeit der Leistung bei der Errichtung des Gebäudes anzunehmen. Im Ergebnis stellte der Bundesfinanzhof somit im Sinne einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise darauf ab, dass die Errichtung eines Gebäudes auf einem Grundstück letztlich eine einheitliche Leistung darstellt.

### **III. Eigene Meinung**

Die vorherrschende Auffassung in der Literatur, dass eine Zuordnungsentscheidung nur dann zulässig sein soll, wenn die Leistung nicht aufteilbar sei, ist nicht überzeugend, da dies faktisch zu einer Benachteiligung von Immobilien im Gegensatz zu beweglichen Gegenständen wie beispielsweise einem Kraftfahrzeug führen würde.

---

<sup>232</sup> BStBl. II 2004, 371.

## **1. Kriterium der Teilbarkeit als Ungleichbehandlung**

Für die Teilbarkeit der Leistung, d.h. der gelieferten Sache oder der Sachgesamtheit, wird nach Teilen der Literatur nicht auf die objektiven Kriterien des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffes oder der körperlich möglichen Trennbarkeit, sondern auf eine bloße unterschiedliche parallele Nutzung der sowohl rechtlich als auch körperlich einen Sache abgestellt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Immobilie naturgemäß immer als teilbare Leistung und ein beweglicher Gegenstand regelmäßig als nicht teilbare Leistung angesehen werden müsste. Die Flächen der Immobilie sind entsprechend der zeitlich parallelen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Nutzung immer aufteilbar, der teure Kraftwagen mangels einer möglichen gleichzeitigen Nutzung dagegen nie. Auch der Erwerb einer großen Segeljacht, welche regelmäßig auch für Ausflugsveranstaltungen unternehmerisch eingesetzt wird, andererseits aber privaten Zwecken dient, käme in den Genuss des kompletten Vorsteuerabzugs. Demgegenüber käme der Steuerpflichtige hinsichtlich des teilweise als Praxis und teilweise als Wohnung genutzten Gebäudes nicht in den Genuss, die Vorsteuer in vollem Umfang geltend zu machen.

Im Ergebnis wäre diese Benachteiligung des Immobilienbesitzers, welche die Konsequenz aus der Literaturmeinung wäre, nicht zu begründen.

## **2. Kriterium der Teilbarkeit als nicht gesetzeskonform**

Doch auch dogmatisch ist für die Frage der vollständigen Zuordnung das Kriterium der Teilbarkeit der Leistung nach dem Gesichtspunkt der zeitlich parallelen Nutzungsmöglichkeit nicht überzeugend. Der Gesetzeswortlaut in § 15 UStG, welcher auf die „Lieferung und Leistung“ abstellt, und noch deutlicher in Art. 168 MwStSystRL, welcher auf den „Gegenstand“

abstellt, lässt nicht die Forderung erkennen, den Gegenstand entgegen seiner zivilrechtlichen Definition nach der späteren Nutzung fiktiv aufzuteilen. Vielmehr ergibt sich aus dieser Formulierung, dass eine „Entweder – Oder - Betrachtung“ erfolgen muss.<sup>233</sup>

Die spätere Nutzung ist nicht Merkmal für den Begriff des gelieferten Gegenstandes, sondern, wie auch § 15 Abs. 2 UStG deutlich macht, Tatbestandsmerkmal für die Frage, ob und in welchem Umfang der gelieferte Gegenstand für das Unternehmen bzw. für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmens genutzt wird, was wie nachstehend zu zeigen ist, bei der Korrektur des Vorsteuerabzugs eine Rolle spielen kann.

Nur auf dieser Ebene der Prüfung mag dann die Kritik der Literatur an der Privilegierung des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers im Verhältnis zur Privatperson ansetzen.<sup>234</sup>

Dem folgt für die Zukunft die gesetzliche Regelung des § 15 Abs. 1b UStG der von einer grundsätzlichen Zuordnung zum unternehmerischen Bereich ausgeht und den Vorsteuerabzug nur in dem Umfang zulässt, in dem das Grundstück für Zwecke des Unternehmens verwendet wird.<sup>235</sup>

## **B. Zuordnungsentscheidung**

Im Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG und der neuen Regelung in § 15 Abs. 1 b UStG finden sich die Begriffe Zuordnung oder

---

<sup>233</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 273.

<sup>234</sup> Vgl. m. w. N. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 273.

<sup>235</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 11, der, wenn auch aus seiner Sicht mit Bedauern feststellt, dass die Zuordnung als rechtliche Vermutung ausdrücklich in Art. 168 e MwStSystRL kodifiziert sei.

Zuordnungsentscheidung nach wie vor nicht. Demgegenüber spricht Art. 168 a Abs. 1, Unterabsatz 1 MwStSystRL erstmalig von dem „dem Unternehmen zugeordneten Grundstück“. Damit wird das bisher von der Rechtsprechung angewandte Zuordnungswahlrecht erstmalig kodifiziert.<sup>236</sup>

Die notwendige Zuordnungsentscheidung wird für § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Tatbestandsmerkmal aus der Formulierung Lieferung oder sonstige Leistung „für sein Unternehmen“ abgeleitet. Der finale Charakter dieses Tatbestandsmerkmals erfordert die entsprechende Zuordnung durch den Unternehmer als Leistungsempfänger.<sup>237</sup>

Art. 168 MwStSystRL verlangt, dass Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, wobei diese besteuerten Umsätze des Leistungsempfängers, d. h. die besteuerten Umsätze des Immobilieneigentümers gemeint sind. Die Voraussetzung der Zuordnung für den Steuerabzug wird für das Unionsrecht aus dem Normenzusammenhang der Mehrwertsteuersystemrichtlinie abgeleitet, insbesondere im Kontext zu Art. 6 Abs. 2 a) der 6. EG-Richtlinie bzw. Art. 26 Abs. 1 a) MwStSystRL, die *expressis verbis* von der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes sprechen. Hieraus werde die vorausgegangene Zuordnung deutlich.<sup>238</sup>

## **I. Zuordnungswahlrecht**

Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug zulässig, wenn die Lieferung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt

---

<sup>236</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 11.

<sup>237</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 102.

<sup>238</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 102.

wurde. Art. 168 MwStSystRL verlangt, dass die gelieferten Gegenstände für Zwecke der besteuerten Umsätze des steuerpflichtigen Leistungsempfängers verwendet werden. In einer negativen Abgrenzung ist hieraus zu folgern, dass die Lieferung des Gegenstandes nicht ausschließlich für private Zwecke erfolgen darf, d. h. nicht nur im nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers verwendet wird. Es stellt sich die Frage, wie in diesem Zusammenhang der unternehmerische Bereich von dem nichtunternehmerischen abgegrenzt werden kann.

Eine positive Definition des nichtunternehmerischen Bereiches gibt es im Umsatzsteuerrecht nicht.<sup>239</sup> Dieser Bereich wird in negativer Abgrenzung dadurch bestimmt, dass es hier an jedweder unternehmerischen Tätigkeit fehlt. Im Unionsrecht wird dies in Art. 2 MwStSystRL deutlich, welcher für die Anwendung des Umsatzsteuerrechts die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen fordert. Fehlt es an einer steuerpflichtigen Tätigkeit des Leistungsempfängers, ist diese Tätigkeit inzidenter dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.<sup>240</sup>

Voraussetzung für ein Zuordnungswahlrecht ist damit in jedem Fall, dass der Gegenstand der bezogenen Leistung im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische Zwecke in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit des Leistungsempfängers steht.

Welchen Anteil die unternehmerische Nutzung an der Gesamtfläche des Gebäudes haben muss, lässt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht unmittelbar erkennen. Sowohl in der nationalen Regelung des § 15 Abs. 1

---

<sup>239</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 91.

<sup>240</sup> EuGH v. 20.06.1991, polysar, UR 1993, 119; EuGH v. 22.06.1993, Sofitam, DB 1992, 25.



S. 1 UStG wie auch in der Unionsrechtlichen Regelung des Art. 168 MwStSystRL fehlt jeweils eine Formulierung, aus der sich ableiten ließe, dass die Lieferung ausschließlich für das Unternehmen oder zu 100% für Zwecke der besteuerten Umsätze erfolgen müsse.

Im Sinne eines Gegenschlusses hat der Europäische Gerichtshof bereits in einem früheren Urteil entschieden, dass der Unternehmer auch den gesamten Liefergegenstand so behandeln könne, als sei er insgesamt für sein Unternehmen bezogen, auch wenn die unternehmerische Verwendung weniger als 10 % ausmache.<sup>241</sup> Ob eine rudimentäre unternehmerische Nutzung – im Extremfall zum Beispiel von 1 % der gesamten Nutzfläche – noch im Einklang zu bringen wäre mit dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung, scheint aber zweifelhaft.

Von einer zweckgerichteten Lieferung für das Unternehmen kann nicht mehr gesprochen werden, wenn zum Beispiel bei der Errichtung des Wohnhauses ein geringer Teil der Fassade für Werbezwecke eines Unternehmen oder zur Installation eines Zigarettenautomaten eingesetzt und sodann auch umsatzsteuerpflichtig vermietet wird. Hier wäre sonst dem Gestaltungsmissbrauch Tür und Tor geöffnet. Es ist allerdings einzuräumen, dass im Hinblick auf die weitgefasste Definition der unternehmerischen Betätigung in § 2 UStG die Grenzziehung schwer fällt. So könnte die Errichtung einer zusätzlichen Garage, die umsatzsteuerpflichtig vermietet wird, oder die Installation einer Photovoltaikanlage, welche in diesem Bereich die Dachplatten ersetzt und somit Teil des Gebäudes wird<sup>242</sup> und deren erzeugter Strom nachhaltig umsatzsteuerpflichtig verkauft wird, die Annahme rechtfertigen,

---

<sup>241</sup> EuGH v. 11.07.1991 – Rs. C-97/90 (Lennartz) 1991, I-3795.

<sup>242</sup> Vgl. Beispiel in Volkel, Vorsteuerabzugsberechtigung bei der privaten Nutzung von Gebäuden“ in „das Umsatzsteuerforum stellt zur Diskussion“, Verlag Dr. Otto Schmidt KG – Köln.

dass hier eine unternehmerischer Teilbereich des Gebäudes gegeben ist.<sup>243</sup>

Im Sinne einer sicheren Rechtsanwendung ist deshalb die nationale Regelung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG zu begrüßen.<sup>244</sup> Diese Vorschrift versagt die Anerkennung eines unternehmerischen Teilbereiches, sofern dieser weniger als 10 % des gesamten Gegenstandes ausmacht.<sup>245</sup>

## **II. Rechtliche Einordnung der Zuordnungsentscheidung im Lichte des § 15 Abs. 1 S. 1 UStG**

Ausgangspunkt für die rechtliche Einordnung und Auslegung von § 15 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. UStG und von § 15 Abs. 1 S. 2 UStG sowie ihr rechtliches Verhältnis zueinander ist die in mehreren Urteilen begründete und somit gefestigte nationale Rechtsprechung, dass ein Gegenstand selbst dann in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden kann, wenn er überwiegend für nichtunternehmerische, sprich private Zwecke, verwendet werden soll.<sup>246</sup>

Mit der entsprechenden Zuordnung wird für den Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. UStG der gelieferte Gegenstand als „für das Unternehmen“ bezogen und die damit gegebene Lieferung als „für das Unternehmen“ ausgeführt, angesehen. Nach der Auffassung des Europäischen Gerichtshofes soll dieses Zuordnungswahlrecht nahezu

---

<sup>243</sup> Vgl. zum Betrieb einer Photovoltaikanlage als unternehmerische Tätigkeit, OFD Koblenz, UR 1996, 435; FG Hessen, EFG 2001, BMF vom 4.12.2001, UR 2002, 100.

<sup>244</sup> Vgl. zur Entstehungsgeschichte sowie zur Unionsrechtlichen Ermächtigung, Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 243 ff.

<sup>245</sup> Zu europarechtlichen Bedenken wegen Kollision mit Art. 168 MwStSystRL, vgl. unten unter II. letzter Absatz.

<sup>246</sup> BFH v. 11.12.1986, BStBl. II 1987, 233; BFH vom 18.12.1986, BStBl. II 1987, 350; BFH v. 25.3.1988, BStBl. II 1988, 649.

uneingeschränkt zulässig sein, nämlich unabhängig davon, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag.<sup>247</sup>

Es ist zuzugeben dass sich diese Auslegung aus dem Gesetzeswortlaut nicht erschließt.<sup>248</sup> Die Formulierung des § 15 UStG „Lieferung für sein Unternehmen“ lässt sich rein sprachlich nicht verstehen als „Lieferung auch mit Randberührung des Unternehmens des Leistungsempfängers“. Die Formulierung in Art. 168 MwStSystRL „Gegenstände, die für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden“ eröffnet leichter den Interpretationsspielraum zu sagen, „Gegenstände, die neben anderen Zwecken auch für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Dies führt dazu, dass der Europäische Gerichtshof aufgrund unterschiedlicher Gesetzesformulierungen bei der Auslegung desselben rechtlichen Tatbestandes unter Zugrundelegung des Unionsrechtes zu anderen, ggf. weitergehenden Interpretationen gelangen kann, als es die Auslegung des deutschen Gesetzestextes zuließe.

Dies führt weiter dazu, dass aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts die Auslegung und Anwendung der nationalen Bestimmung über die Grenzen des Sprachverständnisses gedehnt werden. Eine solche Dehnung wäre nur zu vermeiden, wenn eine ständige Anpassung der einschlägigen nationalen Bestimmungen an das Unionsrecht erfolgen würde. Dies ist jedoch nur mit zeitlicher Verzögerung, bedingt durch den Ablauf des nationalen Gesetzgebungsverfahrens möglich. Der nationale Gesetzgeber hat mit der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 eingeführten gesetzlichen Regelung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG diese Anpassung versucht.

---

<sup>247</sup> EuGH vom 11.7.1991; UR 1991, 291 Tz. 35.

<sup>248</sup> So auch Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 273.

Augenscheinlich in der Erkenntnis, dass § 15 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. UStG eine so weitreichende Auslegung in der Form eines Verzichtes auf ein Mindestmaß unternehmerischer Verwendung nicht zulässt, hat der Gesetzgeber zum 1.4.1999 durch die Hinzufügung des Satzes 2 in § 15 Abs. 1 UStG dieses Mindestmaß von 10% gefordert.

Diese gesetzgeberische Forderung kollidierte erkennbar mit der Regelung des Art. 168 MwStSystRL, zumindest gemäß der Auslegung des Europäischen Gerichtshofes, welche gerade kein Mindestmaß unternehmerischer Nutzung verlangt.<sup>249</sup> Folglich bedurfte es zur Wirksamkeit dieser Gesetzesänderung der Ermächtigung des Rates der Europäischen Union, die mehrfach durch Ratsentscheidungen bis längstens zum 31.12.2015 verlängert wurde.<sup>250</sup>

### **III. Regelungscharakter des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG**

Umstritten ist, welchen Charakter die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG hat.

#### **1. Meinungsstand**

Ausgehend von der Formulierung des Gesetzestextes „nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt“, wird vorherrschend die Meinung vertreten,

---

<sup>249</sup> Steuerentlastungsgesetz 1999, BGBl. I 1999, 402.

<sup>250</sup> Ermächtigung bis zum 31.12.2009, ABI. L 357 vom 2.12.2004, S. 33; Verlängerung durch Ratsentscheidung vom 20.10.2009 bis 31.12.2012 (2009/791/EG) und durch Durchführungsbeschluss vom 13.11.2012 (2012/705/EU) bis längstens zum 31.12.2015, wenn der Rat nicht vorher neue Vorschriften erlässt, welche die Mitgliedstaaten anzuwenden haben.

dass es sich um eine Zuordnungsfiktion des Gesetzgebers handele.<sup>251</sup> Der Gesetzgeber fingiere eine Zurechnung zum nichtunternehmerischen Bereich bei Gegenständen, die weniger als 10% unternehmerisch genutzt werden.<sup>252</sup>

Dem wird entgegen gehalten, diese Fiktion sei absurd, da im Umkehrschluss daraus folge, dass selbst ein an und für sich nur geringfügig unternehmerisch genutzter Gegenstand – ggf. nur 1 % unternehmerische Nutzung - eigentlich für das Unternehmen geliefert werde.<sup>253</sup>

Dieser Vorwurf scheint insofern gerechtfertigt, als eine solche Interpretation nicht in Einklang zu bringen ist mit der Grundvoraussetzung des Steuerabzugs in Gestalt des § 15 Abs. 1 S. 1 UStG, welcher von der Lieferung für das Unternehmen spricht.

Der Vorwurf ist insofern aber nicht begründet, als § 15 Abs. 1 S. 2 UStG eben die Reaktion des nationalen Gesetzgebers auf die vorherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes darstellt, wonach auch die geringste Berührung mit dem Unternehmen des Empfängers es erlaubt, den Bezug des Gegenstandes insgesamt als für den unternehmerischen Bereich geliefert, zu deklarieren.

In diesem Zusammenhang hätte man vielleicht besser darüber nachdenken können, in Reaktion auf das vorrangige Unionsrecht, § 15 UStG umfassend neu zu fassen.<sup>254</sup> Dies hat der Gesetzgeber aber nicht

---

<sup>251</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 246; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 602.

<sup>252</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 246.

<sup>253</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 602.

<sup>254</sup> Zur Frage der Rechtsstaatlichkeit der Vorgehensweise des nationalen Gesetzgebers, der zuerst die gegen Unionsrecht verstoßende gesetzliche Regelung verabschiedet und

getan, so dass dieses Spannungsfeld zwischen § 15 Abs. 1 S. 1 UStG und § 15 Abs. 1 S. 2 UStG weitere Interpretationsmöglichkeiten eröffnet.

So wird die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG auch mit dem Begriff des Zuordnungsverbotes gekennzeichnet.<sup>255</sup> Dies wiederum wird als nicht zutreffend abgelehnt, weil § 15 Abs. 1 S. 2 UStG die Zuordnung zum unternehmerischen Bereich nicht verbiete, sondern umgekehrt die Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich unmittelbar fingiere.<sup>256</sup> Wobei durch die Fiktion zugleich eine gemischte Nutzung verneint wird, da der Bezug des Gegenstandes dann allein für nichtunternehmerische Zwecke anerkannt wird.

Diese Differenzierung erscheint rein rechtstheoretisch. Das Recht des Unternehmers, den bezogenen Gegenstand seinem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen, setzt nach einhelliger Meinung voraus, dass es sich um einen gemischt genutzten Gegenstand handelt. Ob der Vorsteuerabzug ausgeschlossen wird, weil durch gesetzliche Fiktion die gemischte Nutzung verneint wird oder weil trotz grundsätzlicher Anerkennung einer gemischten Nutzung die Zuordnung zum betrieblichen Bereich wegen Unterschreitung einer Mindestgrenze versagt wird, bleibt im Ergebnis gleich.

Demgegenüber würde eine Qualifizierung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG als Vorsteuerabzugsverbot<sup>257</sup> durchaus praktische Steuerfolgen haben. Die Einordnung der Regelung als Zuordnungsfiktion hat zur Folge, dass der Gegenstand als alleine für den nichtunternehmerischen Bereich erworben

---

danach erst um die Unionsrechtliche Ermächtigung mit Rückwirkung nachsucht, Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 245.

<sup>255</sup> Lohse, IStR, 2000, 232.

<sup>256</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 246.

<sup>257</sup> Heidner in Bunjes/Geis, UStG, § 15, Rn. 246.

gilt, sofern die unternehmerische Nutzung weniger als 10% beträgt. Übersteigt in den Folgejahren die unternehmerische Nutzung diesen Grenzwert, soll nach herrschender Auffassung weder eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Einlage noch eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG möglich sein.<sup>258</sup>

Versteht man hingegen die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG als Vorsteuerabzugsverbot ist damit die grundsätzliche Zuordnung zum Unternehmen nicht ausgeschlossen. Übersteigt sodann später die unternehmerische Nutzung die 10 % Grenze, bleibt der Weg zur Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG offen.<sup>259</sup>

## **2. Eigene Meinung**

Die Formulierung des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG „nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt die Lieferung ...“ muss als verfehlt, weil missverständlich angesehen werden. Durch die Verwendung des Verbs „gilt“ wird üblicherweise eine gesetzgeberische Fiktion beschrieben. Diese Fiktion führt im vorliegenden Fall dazu, den an sich für das Unternehmen bezogenen Gegenstand wegen Unterschreitung der Mindestgrenze der unternehmerischen Nutzung als ausschließlichen Bezug für den privaten Bereich zu fingieren. Diese Fiktion soll die unionsrechtliche Auffassung korrigieren, dass die Verwendung des Gegenstandes für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag.<sup>260</sup>

---

<sup>258</sup> BMF-Schreiben vom 6.12.2005 – IV A 5, S. 7916 – 25/05; BStBl. I 2005, 1068, Rn. 6; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 247; weitere Angaben bei Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 631, Fußnote 5.

<sup>259</sup> So auch Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 247.

<sup>260</sup> EuGH vom 11.7.1991, Rs. C – 97/90 Lennartz, UR 1991, S. 292.

Diese Fiktionswertung knüpft jedoch nicht an die Formulierung des § 15 Abs. 1 S. 1 UStG an, der vom Vorsteuerabzug für Lieferungen, die für das Unternehmen ausgeführt worden sind, spricht. Mit Rücksicht auf die Formulierung des § 15 Abs. 1 S. 1 UStG kann § 15 Abs. 1 S. 2 UStG wie folgt gelesen werden: „Die Lieferung eines Gegenstandes, der zu weniger als 10% für das Unternehmen genutzt wird, kann nicht als für das Unternehmen ausgeführt behandelt werden.“<sup>261</sup>

Es fragt sich allerdings, ob bei dieser Lesart die Grenzen der Auslegung nicht überschritten werden.

Unter Anerkennung des vorrangigen Unionsrechts muss nunmehr § 15 Abs. 1 S. 1 UStG so verstanden werden, dass der Unternehmer die Vorsteuer abziehen kann, wenn die Lieferung „auch“ für sein Unternehmen ausgeführt wurde, d. h., dass neben der unternehmerischen auch eine private Nutzung zulässig ist, wobei letztere sogar überwiegen darf. Im Sinne der Auslegungstechnik ist somit lediglich das Wort „auch“ hinzuzudenken.

§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG stellt dann im Sinne einer negativ abgrenzenden Legaldefinition klar, dass eine Lieferung als nicht mehr für das Unternehmen ausgeführt anzusehen ist, wenn der gelieferte Gegenstand zu weniger als 10 % für das Unternehmen genutzt wird. Im Wege der Auslegung wird die missverständliche Fiktionsvokabel „gilt“ durch das den Rechtsbegriff kennzeichnende Verb „ist anzusehen“ ersetzt.

Nach der Auffassung des Europäischen Gerichtshofes<sup>262</sup> und der herrschenden Auffassung<sup>263</sup> verbleibt es bei dem Ausschluss des

---

<sup>261</sup> So der Vorschlag von Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 603.

<sup>262</sup> EuGH vom 11.7.1991 – Lennartz Urteil.



Vorsteuerabzugs auch, wenn es später zu einer Steigerung der unternehmerischen Nutzung über die 10 % - Grenze hinaus kommen sollte. Eine Berichtigung nach Art. 185 MwStSystRL, sowie nach § 15 a UStG setze immer voraus, dass zum Zeitpunkt der Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug bestand und geltend gemacht wurde. Dem entspreche in der Tat der Wortlaut, der beiden Bestimmungen, die von der Berichtigung des „ursprünglichen“ Vorsteuerabzugs sprechen.

Es sollte jedoch nicht übersehen werden, dass diese dogmatisch richtig begründete Auffassung mit ihrem praktischen Steuerfolgen vom Steuerbürger in reiner Anwendung des Unionsrecht leichter akzeptiert werden kann, da es hier allein in der Hand des Unternehmers liegt, ob der nur in geringster Weise unternehmerisch genutzte Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wird und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Demgegenüber ist unterhalb der 10% - Grenze in Anwendung des nationalen Rechts diese Möglichkeit dem deutschen Steuerpflichtigen versagt.<sup>264</sup>

#### **IV. Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung**

Bei der Errichtung von Bauwerken die ggf. in Bauabschnitten und über einen Zeitraum von mehreren Jahren erfolgt, stellt sich die Frage, wann die Zuordnungsentscheidung zu erfolgen hat.

---

<sup>263</sup> BMF-Schreiben vom 6.12.2005 – IV A 5, S. 7916 – 25/05; BStBl. I 2005, 1068, Rn. 6; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 247; weitere Angaben bei Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 631, Fußnote 5.

<sup>264</sup> Daraus folgt auch, dass Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 631 jenseits aller Rechtsdogmatik einen Vorsteuerabzug nach § 15 a UStG fordert, wenn bei Grundstücken innerhalb des Berichtigungszeitraumes die 10% - Grenze überschritten werde.

In einer neueren Entscheidung hat der Bundesfinanzhof<sup>265</sup> zu dem spätesten Zeitpunkt für die Zuordnungsentscheidung grundsätzlich ausgeführt: „Aus dem Grundsatz des Sofortabzuges der Vorsteuer folge, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung zu treffen sei“<sup>266</sup>

Konkret bedeutet dies, dass „die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden kann, wobei insoweit der 31. Mai des Folgejahres als letztmöglicher Zeitpunkt in Betracht komme.“<sup>267</sup> Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes hat sich in dieser Deutlichkeit nicht festgelegt. In seinem Urteil vom 14.2.1984<sup>268</sup> hat er gefordert, „dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornehmen wolle, nachzuweisen habe, dass die Voraussetzungen hierfür gegeben seien und insbesondere, dass er Steuerpflichtiger sei.“ Dies setzt sodann in der Tat voraus, dass die Zuordnungsentscheidung, die den Bauherren erst zum Unternehmer macht, bei Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits getroffen sein muss. Dies impliziert aber nicht zwingend einen genau begrenzten Zeitraum, wie vorstehend vom Bundesfinanzhof gefordert. Andererseits scheint die vom Bundesfinanzhof gezogene zeitliche Grenze des 31. Mai des Folgejahres zum Leistungsbezug im Sinne einer klaren und effizienten Steuerermittlung sinnvoll.

---

<sup>265</sup> BFH Urt. v. 11.7.2012, XI R 17/09, MwStR 2013, 51ff.

<sup>266</sup> BFH Urt. v. 11.7.2012, XI R 17/09, MwStR 2013, 51, 54.

<sup>267</sup> BFH Urt. v. 11.7.2012, XI R 17/09, MwStR 2013, 51, 54, unter ausdrücklicher Übernahme der Rechtsprechung des X. Senats mit Nachweisen.

<sup>268</sup> EuGH 268/83, *Rompelmann* Slg. 1985, 655, Rn. 24, BeckRS 2004, 72789.

## **V. Ermittlung der 10 % - Grenze**

Notwendigerweise muss die Ermittlung der 10 % - Grenze der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers vorausgehen, da bei Feststellung der Unterschreitung dieser Grenze ein Zuordnungsrecht nicht gegeben sein soll.

In der vorgenannten Entscheidung vom 11.7.2012 hat der Bundesfinanzhof auch noch einmal klargestellt, dass ohne wirksame Zuordnungsentscheidung des Gebäudes zum Unternehmen bei einem gemischt genutzten Gebäude von einer konkludenten Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich auszugehen ist.<sup>269</sup> Die Absicht allein, dass gemischt genutzte Gebäude zu vermieten, ersetze die fehlende Zuordnungsentscheidung nicht.<sup>270</sup> Diese Auffassung ist überzeugend, denn eine allgemeine Vermietungsabsicht bedeutet zwangsläufig noch nicht, dass ein Vorsteuerabzug gewollt noch ob er nach Ausgestaltung des Mietverhältnisses überhaupt möglich ist.

### **1. Zeitpunkt der Festlegung**

Da andererseits die Zuordnungsentscheidung im Zusammenhang mit der Vorsteuerabzugsberechtigung steht und diese wiederum gemäß Art. 168 und Art. 63 MwStSystRL sofort nach ihrer Entstehung getroffen werden muss, ist spätestens bei der ersten Lieferung, d. h. im Falle der Gebäudeerrichtung, bei Erbringung der ersten abrechenbaren Bauleistung, die Ermittlung und Festlegung vorzunehmen. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass es für die 10 % - Grenze ggf. nicht auf die

---

<sup>269</sup> BFH aaO S. 53, vgl. hier auch die Darstellung der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH und des BFH.

<sup>270</sup> BFH aaO Leitsatz.

später tatsächlich gegebene Nutzung, sondern auf die durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht ankommt.<sup>271</sup> Im Falle der Errichtung eines neuen Gebäudes kann deshalb im Unterschied zum Erwerb eines bereits nutzbaren fertigen Gebäudes auch nicht auf den Mindestumfang der Nutzung im Jahr der erstmaligen Verwendung abgestellt werden, wenn die erstmalige Verwendung nach dem ersten Besteuerungszeitraum liegt.<sup>272</sup>

Gerade bei der Errichtung eines Gebäudes kann es nur auf die „durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht“<sup>273</sup> ankommen, da regelmäßig der Beginn der Errichtung und damit der Beginn des Besteuerungszeitraumes der einzelnen Bauleistungen und die tatsächliche Verwendung des Gebäudes, d. h. die steuerbare Vermietung sich über mehrere Kalenderjahre erstrecken werden. Sollte die spätere tatsächliche Verwendung eine Abweichung zu der Prognose, insbesondere eine Unterschreitung der 10 % - Grenze ergeben, bleibt der im Erwerbsjahr und ggf. in weiteren Jahren der Errichtungsdauer in Anspruch genommen Vorsteuerabzug grundsätzlich bestehen.<sup>274</sup>

Die hierdurch im Ergebnis vorliegende gesteigerte Privatnutzung ist dann im Rahmen der Regelung zur unentgeltlichen Verwendung nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG zu korrigieren.<sup>275</sup>

---

<sup>271</sup> So Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 Rn. 249; vgl. auch Wagner in Sölch/Ringleb, § 15, Rn. 466 ff. (60. EL), der jedoch eine Korrektur der Prognose (gleich Verwendungsabsicht) innerhalb des Erwerbsjahres befürwortet.

<sup>272</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 618, der grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Verwendung abstellen will, andererseits aber zugeben muss, dass es auf die Nutzung im Besteuerungszeitraum des Erwerbs ankommt.

<sup>273</sup> Vgl. unter anderem EuGH Urteil vom 8.6.2000 Rs. C-396/98 Schloßstraße, Rn. 39 ff., = UR 2000, 336; BFH vom 2.3.2006 V R 49/05.

<sup>274</sup> So auch Wagner in Sölch/Ringleb, § 15, Rn. 463.

<sup>275</sup> Vgl. im Einzelnen unten unter V. 1.

## 2. Kriterien

Es stellt sich die Frage, wie dieser Mindestanteil der unternehmerischen Nutzung gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UStG bei Gebäuden zu ermitteln ist.

### a) Darstellung von Literatur und Rechtsprechung

Eine gesetzliche Regelung im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Bestimmung findet sich nicht.

Die Kommentarliteratur äußert sich nicht, ob verschiedene Maßstäbe bzw. Ermittlungsmethoden zur Verfügung stehen, sondern geht vielmehr als selbstverständlich davon aus, dass bei Gebäuden auf die Ermittlung der unterschiedlich genutzten Flächen abzustellen sei.<sup>276</sup> Lippross erklärt, dass in „erster Linie eine räumliche Aufteilung in Betracht kommt“.<sup>277</sup>

Möglicherweise kann auf die Regelung des § 15 Abs. 4 S. 2 und 3 UStG zurückgegriffen werden. Hier geht es um die Aufteilung der Vorsteuer bei sogenannten Mischfällen,<sup>278</sup> d. h. um die Aufteilung der Vorsteuer zwischen Teilen der Lieferung, die entsprechend der Ausgangsumsätze des Erwerbers den Vorsteuerabzug zulassen oder ausschließen.

Es handelt sich insoweit um eine der Ermittlung der Mindestgrenze vergleichbare Aufgabe, nämlich den Umfang der unterschiedlichen Nutzung des Gegenstandes festzustellen.

---

<sup>276</sup> Vgl. z. B. Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, § 15, Rn. 463 ff.; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 623, 624; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 243 ff.

<sup>277</sup> Lippross, Umsatzsteuer, 22. Auflage, S. 819, 7.3.5.2. b).

<sup>278</sup> So Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 863.

Nach früher einhelliger Auffassung war das Aufteilungskriterium bei einem gemischt genutzten Gebäude grundsätzlich das Verhältnis der jeweils genutzten Fläche.<sup>279</sup> Von diesem Flächenschlüssel ging man nur dann ab, wenn die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile erheblich voneinander abwich; wenn zum Beispiel der steuerpflichtig vermietete Teil nachvollziehbar einen erheblich höheren Herstellungsaufwand aufwies.<sup>280</sup>

Später wurde dann die Aufteilung allein nach den Flächenverhältnissen mehr und mehr in Frage gestellt und insbesondere die Rechtsprechung erachtete auch eine Aufteilung nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Umsätzen<sup>281</sup> oder nach dem Verhältnis der Kaufpreisanteile<sup>282</sup> als zulässig. Insbesondere mit seinem Urteil vom 7.8.2001<sup>283</sup> stellte der Bundesfinanzhof klar, dass sich die Beschränkung auf den Flächenschlüssel nicht mit dem Unionsrecht in Einklang bringen lasse, da Art. 168 MwStSystRL – jetzt Art. 173 Abs. 2 - den Umsatzschlüssel als Regelmethode zur Aufteilung bestimmt habe.<sup>284</sup>

Der Bundesfinanzhof hat deshalb die Frage der Zulässigkeit der Regelung des § 15 Abs. 4 S. 2 UStG – Aufteilung nach Flächenvergleich – dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt. Dieser vertrat die

---

<sup>279</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 877 mit Hinweis auf die frühere BFH Rechtsprechung.

<sup>280</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 393 mit Hinweis auf BFH, UR 1989, 61.

<sup>281</sup> z. B. FG Thüringen, EFG 2001, 533; FG Münster, EFG 2001, 113, 1575.

<sup>282</sup> BFH Urteil vom 12.3.1989, BStBl. II 1998, 392.

<sup>283</sup> BFH Urteil vom 17.8.2001, NV 2001, 1685.

<sup>284</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 394, 395, der die Reaktion der Finanzverwaltung und sodann die Reaktion des Gesetzgebers durch das Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. I, 2003, 2645 in Gestalt des § 15 Abs. 4 S. 3 UStG darstellt.

Auffassung,<sup>285</sup> dass vom Umsatzschlüssel abweichende Methoden und damit auch die Verteilung nach dem Vergleich der Flächengröße nur dann mit EU-Recht vereinbar sei, wenn diese abweichende Methode eine bessere, d. h. genauere Bestimmung der Vorsteueraufteilung ermögliche. Ob dies bei einer Aufteilung nach Flächenvergleich der Fall sei, ließ der Europäische Gerichtshof offen. Dies sei nach Lage des Einzelfalles von den nationalen Institutionen zu klären.

Der Bundesfinanzhof hat danach mit Urteil vom 22.8.2013<sup>286</sup> der Verteilung der Vorsteuer nach dem Flächenvergleich für die Berichtigungen des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG als der präziseren Methode den Vorzug gegeben. In anderem rechtlichen Zusammenhang sollten jedoch die unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL, d. h. der Verteilung nach Umsatzvergleich, beachtet werden; so zum Beispiel bei der Verteilung von Kosten der Gebäudereinigung.

## **b) Eigene Meinung**

Die Regelmethode des Unionsrechts kann für die Ermittlung der Mindestgrenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG nicht die alleingültige sein. Dies ergibt sich bereits daraus, dass im Unterschied zum Regelungssachverhalt des § 15 Abs. 4 UStG hier nicht zwei Ausgangsumsätze als Vergleichsmöglichkeit zur Verfügung stehen, sondern für den Teil der privaten Nutzung die entsprechende Einnahme, d. h. ein Vergleichsumsatz, fehlt. Es müsste dann ersatzweise der potentielle Umsatz für den Fall einer Fremdvermietung im Wege der

---

<sup>285</sup> EuGH v. 8.11.2012, Rs. C-511/10 (BKC Baumarkt).

<sup>286</sup> BFH Urt. v. 22.8.2013, V R 19/09, kann als Folgeentscheidung zum EuGH Urteil vom 8.11.2012 gesehen werden.

Schätzung ermittelt werden und das alles ggf. zum Zeitpunkt des Beginns der Bauerrichtung bei Begleichung der ersten Rechnung und damit einhergehender Vorsteuererstattung. Hier bleibt sicherlich im Regelfall der Flächenvergleich praxisgerechter.

Da nach Art. 173 Abs. 2c) MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Option verbleibt, auch einen anderen Verteilungsschlüssel anzuwenden,<sup>287</sup> wenn dieser präziser ist, sollte in entsprechender Übernahme der Grundregel des § 15 Abs. 4 S. 2 UStG der Unternehmer die Aufteilung „im Wege einer sachgerechten Schätzung“ auch bei der Ermittlung der Mindestgrenze vornehmen dürfen.

Dies wird im Regelfall, wie bereits gesagt, der flächenmäßige Vergleich sein. Wenn jedoch in objektiv nachprüfbarer Weise der Vergleich der Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten das Überschreiten der 10 % Grenze belegen kann, sollte auch diese Methode anerkannt werden, zumal die nationale 10 % Grenze eine jederzeit auf den Prüfstand des Unionsrechts stehende Einschränkung des Unionsrechtlichen Grundsatzes ist, dass für die Frage des Zuordnungswahlrechtes auch eine noch geringere unternehmerische Nutzung ausreichend ist.<sup>288</sup>

## **VI. Die Zuordnungsentscheidung und ihre Folgen**

Die Zuordnungsentscheidung bei einer gemischt genutzten Immobilie trifft grundsätzlich der Unternehmer.<sup>289</sup> Hierbei bleibt seine Entscheidung

---

<sup>287</sup> So im Ergebnis auch Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 Rn. 394.

<sup>288</sup> Vgl. oben, 5. Teil, B. I.

<sup>289</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 101, m. w. N.



unbeeinflusst davon, wie die Immobilie in ertragssteuerlicher Hinsicht im Sinne von Betriebsvermögen oder Privatvermögen behandelt wird.<sup>290</sup>

Der Unternehmer kann die Immobilie nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung und Praxis der Finanzverwaltung vorbehaltlich der 10% Grenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG in vollem Umfang und somit auch unter Einschluss der nichtunternehmerisch genutzten Teile seinem Unternehmen zuordnen oder im vollem Umfang und somit auch unter Einschluss der unternehmerisch genutzten Teil seinem Privatvermögen zuordnen oder nur den unternehmerisch genutzten Teil seinem Unternehmen zuordnen.<sup>291</sup>

Bei einer vollständigen Zuordnung zum unternehmerischen Teil stand dem Unternehmer grundsätzlich im vollen Umfang der Vorsteuerabzug zu, d. h. er konnte die auf das gesamte Gebäude, einschließlich des nichtunternehmerisch genutzten Teils, entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen bzw. Vergütung derselben von der Finanzverwaltung verlangen.

Dass hierdurch dem Unternehmer im Verhältnis zum privaten Verbraucher ein Liquiditätsvorteil erwuchs, lag auf der Hand, und war Anlaß vielfältiger Kontroversen.<sup>292</sup> Dieser Bevorzugung ist durch den neu eingefügten § 15 Abs. 1b UStG mit Wirkung seit dem 1.1.2011 der Boden entzogen. Denn nach dieser Neuregelung ist bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden ein Vorsteuerabzug bezüglich der Lieferungen

---

<sup>290</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 290, Rn. 316; Küffner, Thomas, Erste Praxiserfahrungen zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, DStR 2004, 119, 120.

<sup>291</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15, Rn. 108, m. w. N..

<sup>292</sup> Vgl. das Beispiel von Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 239, Rn. 263, in dem bei einem Anfall von 80.000,00 € Umsatzsteuer und unter Berücksichtigung der versteuerten privaten Nutzung sowie unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5% p. a. im Ergebnis eine Ersparnis von 20.700,00 € verbleibt.

und Leistungen ausgeschlossen, die Grundstücksbereiche betreffen, welche nicht für Zwecke des Unternehmens genutzt werden.<sup>293</sup>

In welchem Umfang der Unternehmer die gemischt genutzte Immobilie seinem Unternehmen zuordnen will, ist nach wie vor von Bedeutung, wenn später, d. h. nach der ersten Geltendmachung des Vorsteuerabzuges, der Umfang der unternehmerisch genutzten Teile der Immobilie sich verändert.

Hat der Unternehmer nur einen Teilbereich seinem Unternehmen zugeordnet und erhöht sich der unternehmerisch genutzte Grundstücksteil über diesen zugeordneten Anteil hinaus, ist eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers nach § 15 a UStG nicht zulässig,<sup>294</sup> weil der erweiterte Bereich eben nicht dem Unternehmen zugeordnet war.

Hat hingegen der Unternehmer von vorne herein die gesamte Immobilie seinem Unternehmen zugeordnet, so kann er im Falle einer späteren Erweiterung des unternehmerisch genutzten Teiles ab dem Zeitpunkt dieser Erweiterung eine Erhöhung des Vorsteuerabzuges im Wege der Berichtigung erreichen.<sup>295</sup> Umgekehrt muss er bei einer Verringerung des unternehmerisch genutzten Teiles eine entsprechende Korrektur im Sinne der Reduzierung des Vorsteuerabzuges vornehmen.

---

<sup>293</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 6 spricht insoweit davon, dass durch diese Gesetzesänderung, wenn auch mit Verzögerung von sieben Jahren, die verfehlte Seeling-Rechtsprechung des EuGH zur Makulatur gemacht wurde.

<sup>294</sup> BMF vom 22.6.2011, IV DZ – S 7303-B/10/10001:001, Beispiel 1, BStBl. I 597.

<sup>295</sup> Vgl. BMF aaO, Beispiel 3.

## 1. Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Nutzung

Unstreitig ist, dass der Unternehmer, der einen Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet hat, dessen Verwendung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, nach § 3 Nr. 9 a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer unterwerfen muss.

Dies bedeutet für das vom Unternehmer erworbene Gebäude, dass der privat genutzte Teil bzw. der Wert der entsprechenden Privatnutzung mit Umsatzsteuer zu belasten ist.<sup>296</sup>

Im Meinungsstreit steht aber die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen privaten Nutzung, die auch unter dem Begriff der unentgeltlichen Wertabgabe gefasst wird.<sup>297</sup>

Dieser Meinungsstand ist für den Zeitraum ab dem 1.1.2011 durch die Einführung von § 15 Abs. 1b UStG und die Ergänzung des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG um einen zweiten Halbsatz obsolet geworden. Da nach § 15 Abs. 1b UStG ein Vorsteuerabzug für die nicht für Zwecke des Unternehmens verwendeten Grundstücksbereiche ausgeschlossen wurde, ist die umsatzsteuerliche Korrektur einer Privatnutzung über § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe nicht mehr erforderlich.

Die nachfolgende Darstellung betrifft somit nur die allerdings große Zahl von Fällen, welche bis zum 1.1.2011 nach der alten Rechtslage zu beurteilen waren.

---

<sup>296</sup> Die früher in der Literatur vertretene Auffassung, dass die Selbstnutzung eine entgeltliche Nutzungsüberlassung und damit einer gemäß § 4 Nr. 12 a UStG von der Umsatzsteuer befreite Vermietung gleich stehe, ist nach dem Seeling Urteil (EuGH vom 8.5.2003, BStBl. II 2004, 371) für die Praxis nicht mehr relevant.

<sup>297</sup> So Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rn. 1108 ff.; Leonhard in Bunjes/Geis, UStG, § 3, Rn. 36.

### a) Entwicklung und Meinungsstreit

Das Seeling Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 8.5.2003<sup>298</sup> mit der in ihm enthaltenen höchstrichterlichen Bestätigung, dass bei einem gemischt genutzten Grundstück regelmäßig der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, wurde von der beratenden und gestaltenden Steuerpraxis verständlicherweise freudig aufgenommen. Denn es wurde zunächst einhellig mit der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass für die Bemessungsgrundlage der privaten Nutzung von deren Kosten im Sinne einer ertragssteuerlichen Gewinnermittlung auszugehen sei.<sup>299</sup>

Danach waren entsprechend den ertragsteuerlichen Grundsätzen des § 7 Abs. 2 EStG die Gebäudeherstellungskosten auf 50 Jahre zu verteilen und somit die Bemessungsgrundlage einer Gebäudeabschreibung von 2% p. a. anzusetzen. Dies führte zu einem großen Zins- und Liquiditätsvorteil, welcher an dem folgenden Beispiel nochmals deutlich gemacht werden soll, wobei hier aus der Sicht des Steuerbürgers die günstigste Konstellation mit einer nur zehn prozentigen betrieblichen Nutzung zu Grunde gelegt wird.<sup>300</sup>

Bei Nettobaukosten von 500.000,00 € und einem Umsatzsteuersatz von 19% fällt Umsatzsteuer von insgesamt 95.000,00 € an, welche in voller Höhe zunächst erstattungsfähig ist. Der Wert der nicht betrieblich genutzten Fläche beträgt 90% von 500.000,00 € und somit 450.000,00 €. Bei einer Bemessungsgrundlage von lediglich 2% p. a. ergibt dies einen jährlich zu versteuernden Betrag von 9.000,00 € was bei einem

---

<sup>298</sup> BStBl. II 2004, 378.

<sup>299</sup> Abschnitt 155 Abs. 2 UStR in der Fassung 2003; vgl. auch Grögler, BB 2004, 1653, 1656.

<sup>300</sup> Die Berechnung ist nachgebildet dem Aufsatz von Grögler, BB 2004, 1653.

Steuersatz von 19 % zu einer Umsatzsteuerbelastung von 1.700,00 € p. a. für 50 Jahre führt. Dem gegenüber steht der Zinsvorteil für die zunächst erstattete und somit nicht gezahlte Umsatzsteuer von 19 % von 450.000,00 €, d.h. von 85.500,00 €. Dies führt bei einem unterstellten jährlichen Zinssatz von 5% für den jeweils verbleibenden Restbetrag zu einem Gesamtbetrag von 109.012,50 € an ersparten Zinsen.

Hinzu kam noch die Verlockung, nach Ablauf des zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraums die Beendigung der Versteuerung der nicht unternehmerischen Nutzung, z. B. durch Vermietung an einen Familienangehörigen, umsatzsteuerfrei und vorsteuerunschädlich gestalten zu können, womit eine endgültige Vorsteuerentlastung einhergehen würde.<sup>301</sup>

## **b) Reaktion der Finanzverwaltung**

Angesichts dieser Gestaltungsmöglichkeiten und der hierdurch realisierten Steuerausfälle sah sich die Finanzverwaltung genötigt, zu reagieren. Nach gut acht Monaten der „Bedenkzeit“<sup>302</sup> erfolgte die Reaktion in Gestalt von drei BMF-Schreiben.<sup>303</sup>

Mit diesen wurde das Urteil des Europäischen Gerichtshofes grundsätzlich im Hinblick auf den möglichen vollen Vorsteuerabzug anerkannt. Als Voraussetzung für den vollen Vorsteuerabzug wurde die

---

<sup>301</sup> Grögler, BB 2004, 1653.

<sup>302</sup> So Nieskens, UR 2005, 57, 61, Änderung der Umsatzsteuergesetze durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz.

<sup>303</sup> BMF, Schreiben vom 13.4.2004 – IV B 7 – S 7206 – 3/04, BStBl. I 2004, 468 = UR 2004, 331 – Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG; BMF, Schreiben vom 3.4.2004 – IV B 7 – S 7300 – 26/04, BStBl. I 2004, 469 = UR 2004, 329 – Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe; BMF, Schreiben vom 30.3.2004 – IV B 7 – S 7300 – 24/04, BStBl. I 2004, 451 = UR 2004, 260 – Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen.

Zuordnung des Gebäudes insgesamt zum Unternehmensvermögen bestätigt und als Reaktion auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bestimmt, dass Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe die auf zehn Jahre gleichmäßig zu verteilenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien.

Grund für die verhältnismäßig lange Bedenkzeit dürfte nicht die Übernahme der ohnehin nach dem Vorrang des Unionsrechts zu akzeptierende Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes gewesen sein, sondern vielmehr die Suche nach einem steuerrechtlichen Mittel, die Folgen der Entscheidung im Hinblick auf das Steueraufkommen so gering wie möglich zu halten.

In fiskalischer Hinsicht muss das Unterfangen der Finanzverwaltung als erfolgreich angesehen werden, da der oben berechnete Betrag des Zinsvorteils von 109.012,50 € bei einer 50jährigen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich bei einer nur zehnjährigen Verteilung auf lediglich 23.512,50 € reduziert.

Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Einschränkung der Bemessungsgrundlage durch die Anwendung dieses Zeitraumes von zehn Jahren stand jedoch nicht im Einklang mit der Regelung des Abschnittes 155 Abs. 2 S. 2 UStR 2000, wonach bei einer Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG grundsätzlich im Rahmen der Kostenermittlung von den bei der Einkommensteuer zugrunde gelegten Kosten auszugehen ist.

Dieser Widerspruch<sup>304</sup>, aber sicher auch das Bestreben, diese neue steuerliche Handhabung in die bereits weitgezogenen Konturen der gesetzlichen Regelung einpassen zu können, veranlasste den

---

<sup>304</sup> Nieskens, UR 2005, 57, 61, 62.

Gesetzgeber in Art. 5 Nr. 7 EURLUmsG zu einer Klarstellung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG. Danach wurde der Begriff der „Kosten“ durch den Begriff „Ausgaben“ ersetzt und durch eine Ergänzung des bisherigen Gesetzestextes klargestellt, dass zu diesen Ausgaben auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsgutes gehören, wobei diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen sind, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraumes nach § 15 a UStG entspricht.

Aus der amtlichen Begründung der Finanzverwaltung für diese Gesetzesänderung wird deutlich, dass mit dieser Gesetzesänderung letztlich die fiskalischen Folgen des Seeling-Urteils im Sinne des Steueraufkommens korrigiert werden sollen.<sup>305</sup> Zwar wird zunächst darauf hingewiesen, dass mit der Verwendung des Begriffes „Ausgaben“ anstelle von „Kosten“ der Wortlaut von § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG an die Formulierung des Art. 72 Abs. 3 MwStSystRL angepasst werde, allerdings sogleich mit dem weiteren Hinweis, dass dieser Begriff der „Ausgaben“ europarechtlich nicht definiert sei und daher der Auslegung des nationalen Gesetzgebers offen stehe.

Der Begriff der Ausgaben werde von der Bundesregierung zur Kennzeichnung der Besteuerungsgrundlage des privaten Bedarfs dahingehend ausgelegt, dass auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu diesen Ausgaben gehören. Die Bundesregierung lasse zu, dass diese Ausgaben auf den für das Wirtschaftsgut nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraum gleichmäßig verteilt würden. Unter dem Begriff der Ausgabe seien in diesem umsatzsteuerlichen Zusammenhang nicht die Aufwendungen im Sinne eines wirtschaftlichen

---

<sup>305</sup> Regierungsentwurf eines Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 6.9.2004, BT-Drucksache 15/3677, Begründung zu Art 5, Nr. 7.

Verzehrs zu verstehen. Eine Zugrundelegung der nationalen ertragssteuerlichen Grundsätze sei umsatzsteuerlich nicht zwingend.

Diese Auslegung wird wie folgt begründet:

Art. 26 MwStSystRL bezwecke nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eine Sicherstellung der Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigem und Endverbraucher. Die Vorschrift solle verhindern, dass ein zu privaten Zwecken verwendeter Betriebsgegenstand und eine vom Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken unentgeltlich erbrachte Dienstleistung nicht besteuert werden.

Diese Begründung und auch die weiteren Ausführungen<sup>306</sup> hierzu bestätigen die Annahme, dass die Finanzverwaltung bemüht war, durch Neufassung und Ergänzung der einschlägigen nationalen Steuergesetze und durch eine hierdurch ermöglichte Abkehr von der früheren Steuerpraxis die Steuerausfälle, welche durch das Seeling-Urteil drohten, in engen Grenzen zu halten.

### **c) Kritik der Literatur an der Auffassung der Finanzverwaltung**

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist auf einige Kritik gestoßen.<sup>307</sup>

Diese richtet sich in erster Linie gegen die Abkehr von der früheren Steuerpraxis, die Gebäudeherstellungskosten entsprechend den ertragssteuerlichen Grundsätzen des § 7 Abs. 4 EStG auf 50 Jahre zu verteilen und somit als Bemessungsgrundlage eine Gebäudeabschreibung von 2 % und nicht – wie jetzt verfügt - von 10 %

---

<sup>306</sup> Vgl. Regierungsentwurf eines Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 6.9.2004, BT-Drucksache 15/3677, Begründung zu Art 5, Nr. 7.

<sup>307</sup> Vgl. Leonhard in Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rn. 104.



anzusetzen.<sup>308</sup> Es wird zwar zugestanden, dass es keine gesetzliche Norm und auch keine höchstrichterliche Rechtsprechung gebe, wonach der Kostenbegriff in § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG – später ersetzt durch den Begriff der Ausgaben – zwingend im Sinne des ertragssteuerlichen Begriffes der Kosten zu verstehen sei, der am Werteverzehr des Gegenstandes orientiert ist. Andererseits wird in Art. 72 Abs. 2 MwStSystRL in diesem Zusammenhang von „Ausgaben zur Erbringung von Dienstleistung“ gesprochen. Diese Formulierung verbiete es, die Bemessungsgrundlage „Kosten“ völlig vom tatsächlichen Werteverzehr des Objektes zu lösen.<sup>309</sup> Auch Lohse geht davon aus, dass diese Ausgaben, unter die bei der Immobilie der Wert des privaten Nutzungsanteils zu fassen sei, aus dem anteiligen Werteverzehr der Erwerbskosten bestehen.<sup>310</sup>

Hierbei ist zu beachten, dass diese Literaturstimmen auf der Grundlage der noch nicht geänderten gesetzlichen Regelung argumentierten und die spätere Ergänzung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG noch keinen Einfluss auf die Meinungsbildung haben konnte. Das Gleiche gilt auch für das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 28.10.2004, welches noch vor Veröffentlichung der Neuregelung begründet wurde.<sup>311</sup>

Nach diesem Zeitpunkt hat Nieskens sich unter Berufung auf Art. 72 Abs. 2 MwStSystRL dafür ausgesprochen, die Ausgaben über den Werteverzehr zu ermitteln, der durch die private Nutzung an dem

---

<sup>308</sup> Küffner, Erste Praxiserfahrungen zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, DStR 2004, 119; Lehr, DStR 2004, 899, 902.

<sup>309</sup> So Grogler BB 2004, 1653, 1656.

<sup>310</sup> Lohse, Voller Vorsteuerabzug auch bei teilweiser Privatnutzung des Gebäudes, BB 2003, 1483.

<sup>311</sup> Gemäß Art. 22 Abs. 3 EURLUmG ist die Neuregelung von § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und 3 rückwirkend zum 1.7.2004 in Kraft getreten.

Gegenstand ausgelöst werde.<sup>312</sup> Er lässt es hierbei offen, ob der Wertverzehr anhand der ertragssteuerlichen Typisierung in § 7 Abs. 4 EStG mit 2 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten pro Jahr angesetzt werden kann, oder ob er anderweitig zu ermitteln sei.<sup>313</sup> Der Ansatz eines Werteverzehrs innerhalb von zehn Jahren, wie er nunmehr in § 10 Abs. 4, S. 1 Nr. 2 UStG unterstellt werde, liege jedenfalls fernab jeder Realität.<sup>314</sup>

Unzutreffend sei das vom Gesetzgeber vorgetragene Argument, dass eine Gleichstellung des Steuerpflichtigen mit einem Endverbraucher in jedem Falle zwingend sei. Demgegenüber habe der Europäische Gerichtshof unmissverständlich deutlich gemacht, dass es eine bewusste Entscheidung des Unionsrechtlichen Gesetzgebers sei, dass trotz der Korrektur infolge einer Vorsteuerberichtigung ein nicht versteuerter Letztverbrauch möglich und zulässig sei.<sup>315</sup> Im Ergebnis rügt Nieskens die Ergänzung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG mit seiner Festsetzung des Wertes der privaten Nutzung auf 10 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als zu restriktiv und als letztlich dem Rechtsfrieden zwischen Steuerbürger und Finanzverwaltung nicht förderlich.<sup>316</sup>

---

<sup>312</sup> Nieskens, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetzes, UR 2005, 57, 62.

<sup>313</sup> Nieskens, aaO, S. 57, 62.

<sup>314</sup> Nieskens, aaO, S. 57, 62.

<sup>315</sup> Seeling-Urteil vom 8.5.2003, StR 2003, 873, 876.

<sup>316</sup> Nieskens, aaO, S. 57, 63.

**d) Wertung der Rechtsfolge bis zur Einfügung von § 15 Abs. 1b UStG**

Die teilweise private Nutzung eines Gebäudes ist nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ein steuerbarer und mangels Befreiung auch steuerpflichtiger Umsatz. Der nationale Gesetzgeber hat durch die Ergänzung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG als Bemessungsgrundlage für diese private Nutzung 10 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten pro Jahr festgelegt. Dies führt zu einer Verknüpfung zwischen der Verteilung der Anschaffungskosten und dem Berichtigungszeitraums des § 15 a UStG an Stelle einer Verteilung nach dem Maßstab des tatsächlichen Werteverzehrs. Diese Abkehr von der früheren umsatzsteuerrechtlichen Handhabung wurde von der Kritik als nicht richtlinienkonform angegriffen.

Auf Vorlage des Finanzgerichtes München hat der Europäische Gerichtshof mit seinem Urteil vom 14.9.2006<sup>317</sup> die Unionsrechtliche Auslegung des Begriffes „Betrag der Ausgaben“ in Art. 72 Abs. 2 MwStSystRL vorgegeben.

Einerseits sei der fragliche Begriff in einer unionsrechtlichen Vorschrift enthalten, welche für die Erläuterung seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedsstaaten verweise, woraus folge, dass die Auslegung dieses Begriffes in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes Mitgliedsstaates gestellt sein könne.

Andererseits enthalte die Mehrwertsteuersystemrichtlinie jedoch nicht die Angaben, die für eine einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabenbetrages erforderlich seien. Deshalb verfügten die Mitgliedsstaaten hinsichtlich dieser Grundsätze über einen gewissen Ermessensspielraum,

---

<sup>317</sup> Rs. C-72/05 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, UR 2006, 638 ff.

vorausgesetzt, sie würden nicht den Sinn und Zweck der fraglichen Vorschrift und ihrer Stellung im Gefüge der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verkennen.<sup>318</sup>

Nach diesen für die Praxis schwer fassbaren Ausführungen stellt der Europäische Gerichtshof konkret fest, dass ein Mitgliedstaat den ihm zustehenden Ermessensspielraum nicht überschreite, wenn er bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung eines Gebäudes die Anwendung der Regeln über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorsehe.<sup>319</sup>

Damit hat der Europäische Gerichtshof die entsprechende nationale gesetzliche Regelung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG als Unionsrechtlich zulässig anerkannt. Er hat hierdurch zugleich der Deutung, Art. 72 Abs. 2 MwStSystRL knüpfe für die Bemessungsgrundlage an einen tatsächlich eingetretenen Werteverzehr an,<sup>320</sup> eine Absage erteilt.

Im Ergebnis überzeugt die Auffassung des Europäischen Gerichtshofes. Die Besteuerung der privaten Nutzung dient nach einhelliger Auffassung der Gleichbehandlung des von einem Unternehmer vorgenommenen nicht unternehmerischen Endverbrauchs mit dem von vorneherein belasteten Erwerb bzw. Endverbrauch durch eine Privatperson. Der nicht unternehmerische Endverbrauch soll normalerweise wie der Erwerb durch eine Privatperson mit Umsatzsteuer belastet werden, so dass insoweit der Vorsteuerabzug zu versagen ist und zwar regelmäßig bereits im Zeitpunkt des Erwerbs.

---

<sup>318</sup> Rs. C-72/05 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, UR 2006, 638, 641.

<sup>319</sup> Rs. C-72/05 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, UR 2006, 638, 642.

<sup>320</sup> Vgl. hierzu die Darstellung mehrerer Literaturmeinungen in Leonhard in Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rn. 104.

Das Seeling-Urteil und die dadurch ausgelösten steuergestalterischen Folgen müssen insoweit als Relativierung dieses Grundsatzes angesehen werden, da sie durch Ausübung des Zuordnungswahlrechts die Umsatzsteuerbelastung des privat genutzten Teils des Gebäudes zum Zeitpunkt des Erwerbes vermeiden. Eine Korrektur dieses im Ergebnis nicht gewollten kompletten Vorsteuerabzugs sollte durch die nachfolgende Besteuerung der privaten Nutzung nach den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes wie auch der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgenommen werden. Genau dies wird nunmehr in der Unionsrechtlich vorgegebenen Systematik erreicht, wenn für die Ermittlung des Wertes der privaten Nutzung die Anschaffungswerte auf den durch § 15a UStG vorgegebenen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren verteilt werden.

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes stellt auch kein „erschrockenes Zurückrudern“ ob der Folgen des Seeling-Urteils dar.<sup>321</sup> Sie ist vielmehr die Konsequenz aus der durch das Seeling-Urteil vorgegebenen steuerrechtlichen Systematik des Zuordnungswahlrechtes.

Der nationale Gesetzgeber hat von dem ihm zustehenden Gestaltungsspielraum durch die Neufassung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG in zulässiger Weise Gebrauch gemacht. Diese Neuregelung enthält nunmehr die Festlegung der Bemessungsgrundlage. Hierbei wird der umsatzsteuerrechtliche Kostenbegriff abweichend von der bisherigen Rechtsprechung zum Kostenbegriff und abweichend von der einhelligen Handhabung in der Steuerpraxis von den ertragssteuerlichen Abschreibungsvorschriften „entkoppelt“.<sup>322</sup> Wenn diese Entkoppelung rechtspolitisch als verfehlt kritisiert wird<sup>323</sup>, vermag diese Kritik nicht zu überzeugen.

---

<sup>321</sup> So Widmann in seiner Anmerkung zum Wollny-Urteil des EuGH in UR 2006, 644.

<sup>322</sup> So der BFH in seiner Folgeentscheidung auf das Wollny-Urteil des EuGH in UR 2007, 650, 653.

<sup>323</sup> Nieskens, UR 2005, 57, 63, 64.

Auch für den hier untersuchten Sachzusammenhang waren die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und ihre Interpretation durch den Europäischen Gerichtshof nicht mehr mit der nationalen Steuerpraxis und den ihr zugrunde liegenden deutschen Steuergesetzen in Übereinstimmung zu bringen. Als das Unionsrecht mit der Ausweitung des Zuordnungswahlrechts unabhängig davon, ob der gelieferte Gegenstand in eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Nutzung aufgeteilt werden kann, den vollen Vorsteuerabzug zuließ, passte dies nicht in die Systematik des nationalen Steuerrechts.<sup>324</sup> Der unionsrechtlich verordnete Wechsel in der steuerrechtlichen Systematik, der ein von anderen Steuerarten weitgehend unbeeinflusstes Umsatzsteuerrecht vorsieht, zwingt das nationale Steuerrecht dazu, althergebrachte Verweisungen auf eine andere Steuerart aufzugeben, d. h. in dem konkreten Zusammenhang für die Beurteilung des Wertes der privaten Nutzung nunmehr allein auf die umsatzsteuerlich orientierte Betrachtung im Rahmen eines Berichtigungszeitraumes an Stelle einer einkommenssteuerlich orientierten Betrachtung mit dem Maßstab des Wertverlustes abzustellen.

Insofern handelt es sich hierbei um einen Schritt auf dem weiten Weg, um unter Berücksichtigung des Vorranges des Unionsrechtes zur Homogenität des nationalen Umsatzsteuerrechtes zurückzufinden.

Wie bereits oben<sup>325</sup> dargestellt, hat sich diese Problematik ab dem 1.1.2011 mit der Umsetzung von Art. 168a Abs. 1, Unterabsatz 1 MwStSystRL durch Einfügung von § 15 Abs. 1b UStG erledigt, da der

---

<sup>324</sup> Nieskens, aaO.

<sup>325</sup> Vgl. hierzu oben unter B. V.

Vorsteuerabzug für den nicht unternehmerisch genutzten Bereich ausgeschlossen wurde.

## **2. Umsatzsteuerliche Behandlung des Ausscheidens der Immobilie aus dem unternehmerischen Bereich**

Es bleibt die Frage zu klären, welche umsatzsteuerlichen Folgen sich ergeben, wenn eine Immobilie aus dem Unternehmen ausscheidet bzw. die unternehmerische Zuordnung nicht mehr aufrecht zu erhalten ist.

Hierbei soll unterschieden werden, ob es sich um einen Verkauf zu einem am Verkehrswert orientierten Kaufpreis oder aber um eine Übernahme durch den Unternehmer in seine private Nutzung handelt. Des weiteren ist darauf abzustellen, ob der jeweilige Tatbestand des Ausscheidens aus der Unternehmenssphäre während oder nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes nach § 15 a UStG eingetreten ist.

### **a) Das Ausscheiden innerhalb des Berichtigungszeitraumes**

Zunächst ist das Ausscheiden innerhalb des Berichtigungszeitraums zu prüfen.

#### **aa) Verkauf der Immobilie**

Durch den Verkauf der Immobilie erbringt der Eigentümer bzw. Verkäufer eine in vollem Umfang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Lieferung. Diese ist aber als grunderwerbsteuerpflichtiges Geschäft nach § 4 Nr. 9 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Dieser steuerfreie Verkauf ist als eine Änderung bezüglich der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug

maßgeblichen Verhältnisse anzusehen. Denn zum Zeitpunkt des Bezugs der Immobilie ging man davon aus, dass die Immobilie bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes zumindest teilweise zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen, wie beispielsweise zum eigenen Betrieb eines Handelsgeschäftes oder zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung verwendet würde. Durch den steuerfreien Verkauf ist demgegenüber davon auszugehen, dass die Immobilie nunmehr endgültig zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet wird.<sup>326</sup> Dieser Wechsel von den steuerpflichtigen Umsätzen der Besitzzeit zu den steuerfreien Umsätzen in Gestalt des Verkaufserlöses forderte die Berichtigung des Vorsteuerabzuges; d. h. der Verkäufer hatte für die noch fehlenden Jahre des Berichtigungszeitraumes von zehn Jahren anteilig die gezogene Vorsteuer zurückzuzahlen.<sup>327</sup>

Wollte er diese Rückerstattung vermeiden, blieb ihm nur die Möglichkeit, die Immobilie an einen anderen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu veräußern und diese Veräußerung gemäß § 9 Abs. 1 UStG umsatzsteuerpflichtig behandeln zu lassen. Für die Praxis bedeutete dies, dass zum einen der Erwerber die Immobilie ebenfalls seinem Unternehmen zuordnen konnte und musste und, dass zum anderen der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 3 S. 2 UStG in dem nach § 311 b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Kaufvertrag erklärt wurde.

Dieses von der Finanzverwaltung früher mit Argusaugen kontrollierte Verfahren ist durch die zum 1.1.1994 nicht steuerbar gestellte

---

<sup>326</sup> Wenzel in Rau/Dürnwächter, UStG, § 15 a, Rn. 119 mit Hinweis auf BMF-Schreiben vom 6.12.2005 in BStBl. I 2005, 1068 = UR 2006, 36-Tz. 12; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 a Rn. 18.

<sup>327</sup> Grögler, BB 2004, 1653, 1656.



Geschäftsveräußerung im Ganzen<sup>328</sup> bedeutungslos geworden. Die Veräußerung einer vermieteten Immobilie stellt regelmäßig eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG dar.<sup>329</sup>

Dies hat zur Rechtsfolge, dass einerseits für den Veräußerer kein steuerbarer Vorgang gegeben ist und andererseits der Erwerber die Immobilie als Unternehmen in umsatzsteuerlicher Sicht unverändert fortführt. Der Erwerber tritt somit auch in die umsatzsteuerlichen Bindungen, die der Veräußerer eingegangen ist, ein. Dies bedeutet weiter, dass der Erwerber mögliche Vorsteuerkorrekturen nach § 15 a UStG vorzunehmen hat und das hierbei der Berichtigungszeitraum vom Veräußerer unverändert übernommen wird, § 15 a Abs. 10 UStG. Letztlich führte die Einführung dieses steuerrechtlichen Institutes der Geschäftsveräußerung dazu, dass der Verkauf der Immobilie in umsatzsteuerlicher Sicht ohne steuerbare Folgen abläuft.

#### **bb) Entnahme der Immobilie**

Gibt der Eigentümer der gemischt genutzten Immobilie die unternehmerische Teilnutzung auf, weil beispielsweise der Steuerberater die bisher als Praxis genutzten Räume seiner Privatwohnung zuschlägt, so wird die Immobilie aus dem Unternehmen für außerunternehmerische Zwecke entnommen.<sup>330</sup>

---

<sup>328</sup> StMBG, Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts, jetzt § 15 a Abs. 10 UStG, ausdrücklich auch geregelt durch BMF-Schreiben vom 6.12.2005 aaO.

<sup>329</sup> Vgl. oben unter 3. Teil, B.

<sup>330</sup> Eine Aufgabe der unternehmerischen Nutzung wäre in gleicher Weise gegeben, wenn die ehemaligen Praxisräume zur Wohnnutzung an Dritte vermietet werden.

### aaa) Die frühere steuerrechtliche Praxis

Diese Grundstücksentnahme war in der Vergangenheit in analoger Anwendung des § 4 Nr. 12a UStG, als dem Vermietungstatbestand vergleichbar, steuerbefreit.<sup>331</sup>

Diese steuerbefreite Entnahme bewirkte genau wie beim steuerbefreiten Verkauf innerhalb des Berichtigungszeitraumes eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 15 a Abs. 1 UStG zu berichtigen war.<sup>332</sup> Der Berichtigungsumfang und damit die zu zahlende Steuer hing dann davon ab, in welchem Prozentsatz des Zehnjahreszeitraumes steuerpflichtige Einnahmen durch den Verkauf entfallen waren.

Das Seeling-Urteil<sup>333</sup> des Europäischen Gerichtshofes beendete die nationale steuerrechtliche Gleichstellung der privaten Wohnnutzung mit einem steuerfreien Vermietungsumsatz und ordnete stattdessen die private Wohnnutzung den nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbaren Wertabgaben zu. Die deutsche Finanzverwaltung stellte in Konsequenz dieser unionsrechtlichen Qualifizierung dann auch die private Grundstücksentnahme – komplette Ausgliederung des Gebäudes aus dem unternehmerischen Bereich – nicht mehr einer steuerfreien Grundstückslieferung gleich, sondern wollte die Entnahme gemäß § 3 Abs. 1b UStG als steuerbare Lieferung gegen Entgelt einordnen.<sup>334</sup>

---

<sup>331</sup> BFH Urt. v. 18.11.1999, BStBl. II 2000, 153, 155, mit Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH.

<sup>332</sup> S. o. Abschnitt 2.

<sup>333</sup> Urteil vom 8.5.2003, UR 2003, 288.

<sup>334</sup> BMF-Schreiben vom 13.4.2004, DStR 2004, 774, 775.

Dies hatte in der Praxis bedeutet, dass in jedem Fall, d.h. unabhängig von der Dauer der Besitzzeit für die Entnahme die volle Steuer auf den Zeitwert der Immobilie zu entrichten war. Je nach Zeitpunkt innerhalb des Zehnjahreszeitraumes und je nach Wert der Immobilie führt dies im Ergebnis zu einem erheblich höheren Steueraufkommen.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist nachvollziehbar und scheint einer inneren Logik zu folgen, führt sie doch zu einem Gleichklang der steuerrechtlichen Behandlung der teilweise unternehmensfremden Nutzung mit der endgültigen Entnahme aus dem Unternehmen. In beiden Fällen wird die Ausgliederung aus der unternehmerischen Sphäre, sei es im Bereich der Nutzung oder sei es im Bereich der dinglichen Zuordnung, für steuerbar erklärt.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung hat Zustimmung,<sup>335</sup> aber auch kritische Ablehnung erfahren.<sup>336</sup>

Nieskens folgt der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Entnahme eines Grundstückes nicht einer fiktiven Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt werden könne und somit auch nicht als Grunderwerbsteuervorgang von der Umsatzsteuer freizustellen sei. Er weist jedoch darauf hin, dass die letztendliche Entscheidung, ob die Entnahme steuerpflichtig oder steuerfrei sei durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie beantwortet werden müsse.<sup>337</sup>

---

<sup>335</sup> Huschens, UVR 2003, 237, 238.

<sup>336</sup> Klenk UR 2004, 145, 149; Nieskens, UStB. 2003, 311; Nieskens UR 2005, 57, 63; Burgmeier UR 2003, 288, 294.

<sup>337</sup> Nieskens, UR 2005, 57, 63.

Nach Auffassung von Klenk<sup>338</sup> lässt das Seeling-Urteil die Bestimmung des Art. 16 MwStSystRL unberührt, nach der die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt werde. Nach Art. 135 Abs. 1 lit j) und k) MwStSystRL sei sodann aber die Lieferung von Grundstücken und Altbauten von der Umsatzsteuer befreit.

### **bbb) Die neuere Entwicklung**

Der Vorgabe des Europarechts folgend regten sodann Küffner / Zugmaier<sup>339</sup> im Jahre 2007 bei der Europäischen Kommission die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland an. Anfang 2008 wurde das Verfahren von der Kommission weitergeführt und die Bundesrepublik förmlich aufgefordert, die Umsatzsteuervorschriften für Grundstücksentnahmen zu ändern.<sup>340</sup> Wohl um eine Klage der Kommission vor dem Europäischen Gerichtshof zu vermeiden, hat sodann die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 22.9.2008 reagiert.<sup>341</sup>

Danach wird als Ausgangspunkt der steuerlichen Behandlung anerkannt, dass gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 und S. 2 UStG die Entnahme eines Gegenstandes und damit auch eines Gebäudes aus dem Unternehmen steuerbar ist, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. § 3 Abs. 1b UStG setze insoweit Art. 16 MwStSystRL um, der unter anderem die Entnahme eines Gegenstandes

---

<sup>338</sup> Klenk, UR 2004, 145, 149.

<sup>339</sup> Vgl. Dokumentation in ZSteu 2006, 513 ff.

<sup>340</sup> Vgl. DStR 8/2008, S. XII.

<sup>341</sup> BMF, Schreiben vom 22.9.2008, IV B 8 – S 7109/07/10002, DOK 2008/0500247, abgedruckt in DStR 2008, 1965.

durch den Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf einer Lieferung gegen Entgelt gleichstelle.

In Folge dieser Gleichbehandlungsfiktion des Art. 16 MwStSystRL seien sodann grundsätzlich auch die Steuerbefreiungsvorschriften auf Entnahmen anzuwenden, die allgemein für die entgeltliche Lieferung gälten, sofern im Einzelfall die tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorlägen. Dies bedeute für die Anwendung des nationalen Rechts, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG Anwendung finde und zwar unabhängig davon, ob mit der Entnahme ein Rechtsträgerwechsel verbunden sei.

Die dem BMF-Schreiben vom 22.9.2008 entgegenstehenden Aussagen des Abschnittes 71 Abs. 1 S. 1 UStR und des BMF-Schreibens vom 13.4.2004 waren damit außer Kraft gesetzt und nicht mehr anzuwenden.

Im Ergebnis wird ab Oktober 2008 die Entnahme des Grundstückes aus dem Unternehmen während des Berichtigungszeitraumes in gleicher Weise behandelt wie der Verkauf des Grundstückes mit der Folge der Berichtigung des Vorsteuerabzuges.<sup>342</sup>

### **ccc) Kritische Würdigung**

Nachdem durch das BMF-Schreiben vom 22.9.2008 und die hieraus folgende Steuerpraxis das nationale Steuerrecht in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht gebracht und damit zugleich die vorherrschende Meinung in der Literatur bestätigt wurde, könnte man mit dem römischrechtlichen Lehrsatz „Roma (BMF) locuta, causa finita“ die

---

<sup>342</sup> Vgl. oben VI. 1. im Einzelnen zur Vorsteuerberichtigung.

Rechtsfrage als erledigt zur Seite schieben. Gleichwohl drängen sich in rechtsdogmatischer Sicht einige Anmerkungen auf.

Die deutsche Finanzverwaltung wurde wieder einmal vor die Aufgabe gestellt, die höherrangigen Vorgaben des Unionsrechtes mit dem nationalen steuerrechtlichen Regelungen in Einklang zu bringen. Nachdem sie akzeptieren musste, dass die Entnahme grundsätzlich als steuerbare Lieferung einzuordnen war, wurde sie mit der unionsrechtlichen Befreiungsvorschrift des Art. 135 Abs. 1 lit j) MwStSystRL konfrontiert, wonach die Lieferung von Grundstücken und Altbauten von der Umsatzsteuer zu befreien sind. Eine entsprechende Befreiungsvorschrift ist im deutschen Umsatzsteuergesetz allerdings nicht zu finden. Das Bundesfinanzministerium versucht nun die fehlende Norm dadurch zu ersetzen, dass es die durch Unionsrecht fingierte Lieferung bei einer Entnahme durch eine noch weitergehende nationale Fiktion ergänzt, wonach der Entnahmetatbestand als ein Umsatz eingeordnet wird, der nach § 4 Nr. 9 a UStG unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen soll.

Dem Bundesfinanzministerium muss klar gewesen sein, dass damit ein weiterer Bruch mit den Grundregeln des deutschen Steuerrechts nicht zu vermeiden war. Setzt doch das Grunderwerbsteuerrecht voraus, dass ein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Einen solchen gibt es bei der bloßen Entnahme nicht, da zivilrechtlich die Eigentümersituation unverändert bleibt. Das Bundesfinanzministerium setzt sich hierüber hinweg, indem es kurzer Hand verfügt, dass die Steuerbefreiung gleichwohl auf § 4 Nr. 9 a UStG zu stützen sei.

Durch das BMF-Schreiben soll im Wege einer verwaltungsinternen Anordnung<sup>343</sup> die innerstaatliche Grundlage für eine Steuerbefreiung

---

<sup>343</sup> Vgl. rechtliche Qualifizierung der BMF-Schreiben als Verwaltungsvorschrift, Creifelds, Rechtswörterbuch, Verwaltungsvorschriften, Ziff. 2.

gelegt werden, die der nationale Gesetzgeber nicht zur Verfügung gestellt hat. Der Grundsatz, dass jegliches Verwaltungshandeln letztlich auf eine Ermächtigungsnorm des deutschen Gesetzgebers zurückgeführt werden muss, bleibt auf der Strecke.

Die Rechtswidrigkeit dieses Verfahrens kann allenfalls mit dem Argument verneint werden, dass dieses Verwaltungshandeln das höherrangige Unionsrecht umsetzt, wozu der einzelne Nationalstaat sich völkerrechtlich verpflichtet hat. Hierbei geht das BMF-Schreiben jedoch weiter als die Vorgabe des Unionsrechts, indem es über Altbauten und unbebaute Grundstücke hinaus alle Grundstücke und somit auch Neubauten über die Fiktion, dass alle dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegen, von der Umsatzsteuer befreien will. Im Ergebnis ist wegen der hierfür fehlenden gesetzlichen Grundlage dringend anzuraten, im Umsatzsteuergesetz selbst „expressis verbis“ die Befreiung zu verankern, etwa dadurch, dass § 4 Nr. 9 UStG dahingehend ergänzt wird, dass eine Steuerbefreiung über die dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Rechtsgeschäfte hinaus auch bei einer unentgeltlichen Wertabgabe gegeben ist.

#### **b) Das Ausscheiden nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes des § 15a UStG**

Sowohl der Verkauf einer Immobilie als auch die Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich sind zwar umsatzsteuerbar aber steuerbefreit. Sie stellen zugleich eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG dar, die jedoch nach Ablauf des zehnjährigen Berichtigungszeitraumes für den genossenen Vorsteuerabzug keine Auswirkung hat.

Bei langlebigen Wirtschaftsgütern, wie insbesondere bei Immobilien, kann es zu Veränderungen bei der Verwendung kommen, die jeweils bei

gesonderter Betrachtung dazu führen können, dass die Vorsteuerabzugsberechtigung zu verneinen wäre.<sup>344</sup> Die Regelung des § 15a UStG trägt auch der Forderung des Art. 185 MwStSystRL Rechnung, wonach eine Berichtigung stattzufinden hat, wenn sich ergibt, dass ein Vorsteuerabzug nicht verwendungsproportional vorgenommen wurde.<sup>345</sup> Letztlich dient die Vorschrift der Umsetzung des umsatzsteuerlichen Grundsatzes, dass es keinen unversteuerten Endverbrauch geben darf.<sup>346</sup>

In diesem Zusammenhang wird teilweise die Auffassung vertreten, dass der Unternehmer letztlich zusätzlich zu der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs. 9 a UStG am Ende der unternehmerischen Nutzung und unabhängig vom Beobachtungszeitraum des § 15 a UStG das gesamte Objekt mit Umsatzsteuer belasten müsse.<sup>347</sup> Dies wird damit begründet, dass durch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht die zuvor gezogene Vorsteuer korrigiert werde, sondern losgelöst vom seinerzeitigen Erwerb die Nutzung des Gegenstandes aus sich heraus steuerpflichtig sei.<sup>348</sup>

Diese Auffassung ist im Ergebnis nicht überzeugend. § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG knüpfen mit der Steuerbarkeit der Entnahme bzw. der privaten Nutzung an den steuerbaren Erwerb der Immobilie und insbesondere an die hierbei vorgenommene Zuordnung auch der privat genutzten Teile zum Unternehmen an. Erst dieser Tatbestand führt zum Vorsteuerabzug und ist wiederum Tatbestandsvoraussetzung für die

---

<sup>344</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 15 a, RN. 4.

<sup>345</sup> Vgl. Wenzel in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 a, Rn. 20.

<sup>346</sup> Vgl. bspw. Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 a, Rn. 13.

<sup>347</sup> Fromm, DStR 2007, 1471 ff.; Fromm, DStR 2009, 259 ff.

<sup>348</sup> Fromm, aao; so auch König, zu dem BMF-Schreiben vom 13.4.2004 bezüglich der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes als unentgeltliche Wertabgabe, DStR 2004, 1072, 1074.



Besteuerung der Entnahme bzw. der privaten Nutzung nach § 3 UStG. Die Steuerbarkeit nach § 3 UStG setzt im Ergebnis somit immer die Zuordnung zum Unternehmen und inzidenter damit den Vorsteuerabzug voraus. Eine eigenständige Steuerbarkeit nach § 3 UStG ohne Bezug auf den beim Erwerb erfolgten Vorsteuerabzug, der wiederum zur Voraussetzung die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers hatte und an den sodann die Verpflichtung zur Berichtigung geknüpft war, ist somit nicht gegeben.

Diese Auffassung ist darüber hinaus auch nicht in Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen zu bringen.

Stadie hatte bereits in seiner Anmerkung zum Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 14.9.2006, welches er mit „Genugtuung“ als Bestätigung der von ihm vertretenen Mindermeinung feiern durfte, als weitere Rechtsentwicklung folgendes gefordert:

Es ist nur ein kurzer Schritt zur Erkenntnis, dass die Bestimmungen über die Besteuerung der Entnahme eines Gegenstandes auf Dauer oder auf Zeit und die Bestimmungen über die Berichtigung des Vorsteuerabzuges trotz der unterschiedlichen Gesetzestechnik zur Vermeidung willkürlicher Ergebnisse in den Rechtsfolgen aufeinander abzustimmen sind, weil sie dasselbe Ziel verfolgen, nämlich die Berichtigung des Vorsteuerabzuges.<sup>349</sup> Besondere Bedeutung komme dabei dem Berichtigungszeitraum zu, weil dieser auch die Entnahmebesteuerung zeitlich begrenze. Aus Art. 185 MwStSystRL und § 15 a UStG folge die elementare Wertung, dass nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes der Gegenstand als solcher umsatzsteuerlich als verbraucht gelte.<sup>350</sup> Diese

---

<sup>349</sup> Vgl. Stadie, UR 2006, 645, 646.

<sup>350</sup> Stadie, UR 2006, 645.

Auffassung steht nunmehr auch im Einklang mit der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>351</sup> und der aktuellen Gesetzeslage.<sup>352</sup>

Sowohl in § 15 a Abs. 1 und Abs. 9 UStG als auch in Art. 187 MwStSystRL wird eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nur in den genannten Zeiträumen gefordert. Daraus ist im Gegenschluss zu folgern, dass nach Ablauf des Berichtigungszeitraumes wegen einer steuerbefreiten Entnahme bzw. eines Verkaufs keine Berichtigung mehr erfolgen muss.<sup>353</sup>

Durch die von Beginn an laufende Besteuerung der privaten Nutzung und die zeitanteilige Rückführung des Vorsteuerabzuges im Falle des Verkauf oder der Entnahme innerhalb des Zehnjahreszeitraumes wird der anfängliche Vorteil des vollen Vorsteuerabzuges ausgeglichen und im Ergebnis der Unternehmer hinsichtlich des privat genutzten Teiles der Immobilie einem normalen Verbraucher gleichgestellt.

Der dem Unternehmer verbleibende überschaubare Liquiditäts- und Zinsvorteil musste nach dem Seeling-Urteil im Rahmen des vorrangigen Unionsrechts als rechtspolitisch gewollt anerkannt werden. Nach der Einfügung von § 15 Abs. 1b UStG entfällt dieser Vorteil ab dem 1.1.2011, da der Vorsteuerabzug für den nicht unternehmerisch genutzten Teil der Immobilie ausgeschlossen ist.

---

<sup>351</sup> BMF-Schreiben vom 13.4.2004, UR 2004, 331, Rn. 2.

<sup>352</sup> Neufassung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG durch Art. 5 Nr. 7 i. V. m. Art. 22 Abs. 3 EURLUMsG vom 9.12.2004.

<sup>353</sup> Zustimmung Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14, Rn. 139; a. A. Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 Rn. 1107, der aber auch nach eigener Einschätzung mit seiner Meinung keine Übereinstimmung zur Sichtweise der Mehrwertsteuersystemrichtlinie herstellen kann, vgl. insoweit Rn. 1322.

### **c) Die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes**

Für die vielen Fälle, für diese Gesetzesänderung noch keine Wirkung entfaltet hat, war auch die Frage des anzusetzenden Steuersatzes zu beantworten. Diese Frage stellt sich dann, wenn sich der Umsatzsteuersatz ab dem Zeitpunkt des Erwerbes der Immobilie und vor dem Ende des Berichtigungszeitraumes, d. h. somit innerhalb des Zehnjahreszeitraumes des § 15 a Abs. 1 Nr. 2 UStG ändert.

#### **aa) Steuersatz bei der Entnahme**

Da nach der oben dargelegten und nunmehr auch von der Finanzverwaltung übernommenen Rechtsauffassung sowohl der Verkauf der Immobilie wie auch ihre Entnahme steuerbefreit sind, ist der zuvor genossene Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn die Entnahme innerhalb des Berichtigungszeitraumes von zehn Jahren nach § 15a UStG erfolgt.

Die Berichtigung erfolgt grundsätzlich auf der Grundlage des Umsatzsteuerbetrages beim Erwerb der Immobilie bzw. des zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatzes. Dies bedeutet, dass der Steuersatz der Berichtigung derselbe wie der des Erwerbes sein muss. Eine Erhöhung des Steuersatzes wie zum Beispiel zum 1.1.2007 von 16% auf 19% aber auch eine etwaige Senkung bleiben außer Betracht.<sup>354</sup>

Der Ansatz des Eingangssteuersatzes ist erforderlich, aber auch ausreichend, um „den Steuerpflichtigen zur Zahlung von Beträgen zu zwingen, die den Vorsteuerabzügen entsprechen, zu deren Vornahme er im Nachhinein nicht berechtigt war“.<sup>355</sup>

---

<sup>354</sup> So auch im Ergebnis Stadie in UR 2006, 645, 646.

<sup>355</sup> Stadie aaO.

**bb) Steuersatz bei Verwendung im Sinne des § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG**

Dasselbe muss im Sinne einer widerspruchsfreien Steuersystematik auch für die private Nutzung als Verwendung gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG gelten. Bei dieser „Entnahme auf Zeit“<sup>356</sup> sind wiederum nur die auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge zu korrigieren. Hierbei sind die entsprechenden Zehntelanteile pro Jahr der Besteuerung zu unterwerfen.

Dies entspricht der Auffassung des Europäischen Gerichtshofes, der auf die gemeinsame Zielsetzung und die sich nach der Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie insoweit „ergänzende Rolle“ der Art. 26 und Art 187 ff. der MwStSystRL ausdrücklich hingewiesen hat.<sup>357</sup>

Im Ergebnis ist somit für die Besteuerung der Nutzungsentnahme allein der Steuersatz des Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahres maßgebend. Lediglich für die laufenden Kosten bei der Verwendung der Immobilie, wie zum Beispiel Bewirtschaftungs- und Reparaturkosten, ist für den Anteil der nichtunternehmerischen Verwendung der jeweils aktuelle Steuersatz anzuwenden.<sup>358</sup>

Dass es auf diese Weise somit zum Ansatz von zwei verschiedenen Steuersätzen kommen kann, spricht nicht gegen dieses Ergebnis; dies ist letztlich bei jeder Umsatzsteuererklärung zu beachten, bei der nach einer Änderung des Steuersatzes Umsätze zugrunde liegen, die mit verschiedenen Steuersätzen zu belegen waren.

---

<sup>356</sup> Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Anm. 152 der Einf.

<sup>357</sup> EuGH, Urteil vom 14.9.2006 Rs. - 72/05 in UR 2006, 638; mit gleichem Ergebnis Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Anm. 152 der Einf.

<sup>358</sup> So insbesondere auch Stadie, UR 2006, 638, 646.

### **C. Neue Kriterien zur gemischten Nutzung oder schon Aufgabe der Seeling – Rechtsprechung durch den Europäischen Gerichtshof**

Eine gewisse Irritation löste das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 12.2.2009 aus.<sup>359</sup>

#### **I. Ausgangslage**

Dem Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlande lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Vereinigung Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie, kurz VNLTO genannt – fördert die Interessen der Agrarwirtschaft in einigen Provinzen der Niederlande. Es handelt sich um eine juristische Person niederländischen Rechts<sup>360</sup>, deren Mitglieder im Agrarsektor tätige Unternehmen sind, die Beiträge an die Organisation zahlen. Der größte Teil dieser Einnahmen wird für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder verwendet. Neben dieser Interessenvertretung erbringt die VNLTO-Vereinigung eine Reihe von Dienstleistungen, die sie ihren Mitgliedern aber auch Dritten anbietet und für die eine gesonderte, mit Umsatzsteuer belegte Vergütung in Rechnung gestellt wird. Die Gewinne aus dieser Geschäftstätigkeit werden wieder für die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder verwendet.

---

<sup>359</sup> EuGH Urteil vom 12.2.2009, C-515/07, Vereinigung Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie – VNLTO, DStR, 2009, 369 ff.

<sup>360</sup> Siehe Standpunkt der niederländischen Regierung im Verfahren des EuGH, Rn. 21 des Urteils, DStR 2009, 369.

Im Jahr 2000 erwarb die VNLTO Gegenstände und nahm Dienstleistungen in Anspruch, die sowohl für ihre umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten als auch für die anderen, damit nicht zusammenhängenden Tätigkeiten verwendet wurden.<sup>361</sup>

Sie machte für den Erwerb der Gegenstände und den Bezug der Dienstleistungen den vollständigen Vorsteuerabzug geltend. Sie glaubte, augenscheinlich auf der Grundlage des Seeling-Urteils<sup>362</sup> wie auch des Urteils des Europäischen Gerichtshofes „Charles und Charles – Tijmens“<sup>363</sup> hierzu berechtigt zu sein.

Der gleichen Auffassung war erkennbar die deutsche Finanzverwaltung in ihrer Stellungnahme im Rahmen des Gerichtsverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof. Sie bestätigte das Zuordnungswahlrecht des Steuerpflichtigen, alle Gegenstände, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, insgesamt dem Unternehmen zuzuordnen.<sup>364</sup>

Der Europäische Gerichtshof hat für den zu entscheidenden Sachverhalt eine andere Auffassung vertreten und verneinte im Ergebnis die Abzugsberechtigung des VNLTO.

Er begründete dies mit der Argumentation, dass sich die Aufwendungen des Steuerpflichtigen teilweise auf Tätigkeiten beziehen, die keine wirtschaftliche Betätigung darstellen. Mangels eines wirtschaftlichen Charakters fällt diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der

---

<sup>361</sup> EuGH Urteil, aaO, S. 370.

<sup>362</sup> EuGH Urteil vom 8.5.2003, DStR 2003, 873.

<sup>363</sup> EuGH Urteil vom 14.7.2005, DStR 2005, 1025.

<sup>364</sup> Vgl. Darstellung in EuGH Urteil vom 12.2.2009, DStR 2009, 370.

Mehrwertsteuersystemrichtlinie, weshalb auch kein Vorsteueranspruch entstehen könne.<sup>365</sup>

## II. Kritische Würdigung

Der Sachverhalt scheint, was das Zuordnungswahlrecht angeht, durchaus vergleichbar mit dem des Seeling Urteils und des Charles und Charles Tijmens Urteils, zumindest was den Erwerb von Investitionsgütern betrifft. Auf der einen Seite der Unternehmer, der ein von ihm errichtetes Gebäude sowohl für die unternehmerischen Zwecke des Gärtnereibetriebes als auch für private Wohnzwecke nutzt; auf der anderen Seite die VNLTO als steuerpflichtige juristische Person, die ein bezogenes Investitionsgut teilweise für ihre umsatzsteuerpflichtige Dienstleistungstätigkeit und teilweise für ihre steuerfreie „Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder verwendet.“

Unterstellt man, dass das bezogene Investitionsgut der VNLTO ein Gebäude wäre, sind die Sachverhalte durchaus gleichartig. Dem Betrieb der Gärtnerei entsprechen die steuerpflichtigen Dienstleistungen der Gemeinschaft und der privaten Nutzung entsprechen die umsatzsteuerfreie, satzungsmäßige Betätigung der Gemeinschaft im Interesse ihrer Mitglieder; hier die rein private Wohnnutzung des Gebäudes, dort die dem vergleichbare Vertretung der Interessen der Mitglieder. Unterstellt man weiter, dass die VNLTO eine räumliche Aufteilung des Gebäudes vornähme, wonach bestimmte Zimmer und Einrichtungen ausschließlich für Zwecke der Interessenvertretung und andere Zimmer und Einrichtungen ausschließlich für die steuerbelastete Dienstleistungstätigkeit verwendet werden, würden die Sachverhalte noch

---

<sup>365</sup>EuGH Urteil vom 12.2.2009, DStR 2009, 372; vgl. ausführlich unten unter II.

ähnlicher und somit eine ungleiche steuerliche Behandlung kaum begründbar.

Dennoch kommt der Europäische Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass die Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln sind, wenn er die Abzugsberechtigung „auf Aufwendungen (Investitionsmaßnahmen) eines Steuerpflichtigen“ verneint, wenn sich die Steuer „auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich Mehrwertsteuersystemrichtlinie fallen“.<sup>366</sup>

Der Europäische Gerichtshof kreiert hierbei einen neuen, in diesem Zusammenhang der gemischt genutzten Gegenstände, dritten Begriff, nämlich den der „nicht wirtschaftlichen“ Tätigkeiten, „die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ fallen sollen.<sup>367</sup>

Neben dem Begriff der steuerbaren Tätigkeit – nach deutscher Terminologie, der Verwendung für unternehmerische Zwecke – und dem Begriff der nicht steuerbaren Tätigkeit – nach deutscher Terminologie, der Verwendung für unternehmensfremde, z. B. private Zwecke – tritt der Begriff der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit, der außerhalb der Mehrwertsteuersystemrichtlinie angesiedelt wird und deshalb den Tatbestand eines gemischt genutzten Gegenstandes im Sinne des Umsatzsteuerrechts nicht erfüllen und so auch nicht in den potentiellen Genuss eines Zuordnungswahlrechts kommen könne.

Nach deutschem Verständnis gab es bislang nur die beiden vorgenannten, im weitesten Sinne einer „Sphärentheorie“ entsprechenden Bereiche der unternehmerischen und nicht unternehmerischen

---

<sup>366</sup> EuGH, aaO, S. 372.

<sup>367</sup> EuGH, aaO, S. 372.



Verwendung.<sup>368</sup> Eine weitere Unterscheidung bei der Verwendung von Gegenständen für den nicht unternehmerischen Bereich dahingehend, ob es sich um die nicht unternehmerische weil private Nutzung eines Unternehmers wie im Falle „Seeling“ oder nunmehr neu, um die Nutzung für nicht der Umsatzsteuer unterliegende Aktivitäten handelt, wurde bisher nicht vorgenommen.<sup>369</sup>

Der Europäische Gerichtshof knüpft für die Frage der Abzugsberechtigung auf die Tätigkeit des die Sache beziehenden Erwerbers an. Er stellt fest, dass die allgemeine Interessenvertretung der eigenen Mitglieder keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit im Sinne des Art. 2 Abs. 1 lit. a) MwStSystRL ist. Dem wird im Grunde nach niemand widersprechen wollen.

Der Europäische Gerichtshof lässt in diesem Zusammenhang die von VNLTO erbrachten, umsatzsteuerpflichtigen Dienstleistungen gänzlich außer Betracht. Er argumentiert in diesem Zusammenhang auch nicht etwa mit Begriffen wie Haupt- oder Nebenzweck der juristischen Person oder der zeitlichen Reihenfolge der nicht wirtschaftlichen Betätigung und der unternehmerischen Betätigung.

Nachdem er in den Urteilsgründen zuvor<sup>370</sup> das grundsätzliche Zuordnungswahlrecht bestätigt, bleibt der Leser des Urteils für die praktische Rechtsanwendung ziemlich ratlos zurück. Für die Unterscheidung zwischen nicht wirtschaftlicher Tätigkeit, die eine Zuordnung zum Unternehmen nicht zulässt, und der nicht steuerbaren, ebenfalls nicht unternehmerischen Tätigkeit, die eine Zuordnung erlaubt, liefert der Gerichtshof keine erkennbaren Merkmale. Diese Unsicherheit

---

<sup>368</sup> So auch Korn in seiner Anmerkung zum Urteil, DStR 2009, 369, 372.

<sup>369</sup> Korn, aaO m. w. N.

<sup>370</sup> EuGH aaO, S. 371.

führt dazu, dass zum Beispiel Korn<sup>371</sup> die Seeling Grundsätze bei gemischt genutzter Verwendung einer Sache nur noch anwenden will, wenn neben der unternehmerischen Nutzung eine Nutzung für den privaten Bereich gegeben sei. Dies hätte zur Folge, dass das Seeling-Modell juristischen Personen grundsätzlich verschlossen wäre, da von diesen eine Nutzung im privaten Bereich (z. B.: Wohnnutzung) nicht darstellbar ist. Wenn der Europäische Gerichtshof darauf abzielen wollte, hätte er im Sinne einer klaren und nachvollziehbaren Handhabung dies dadurch zum Ausdruck bringen können, dass er grundsätzlich für eine juristische Person eine Verwendung für den privaten Bedarf im Sinne des Art. 16 MwStSytRL nicht anerkennen könne und somit mangels Gleichstellung mit einer Dienstleistung gegen Entgelt und damit mangels fiktiver steuerbarer Verwendung eine Zuordnung zu 100 % für unternehmerische Zwecke entfallen müsse.

Nachdem die Grenzen des Zuordnungswahlrechts durch die Rechtsprechung weit gezogen sind, hätte man in Akzeptanz dieser Befugnisse der Rechtsprechung auch den Ausschluss der juristischen Person von der Anwendung des Seeling-Modells trotz vergleichbarer Ausgangslage hinnehmen können. Es hätte dann dieser rechtsdogmatisch schwer beizukommenden Unterscheidung zwischen nicht wirtschaftlicher Tätigkeit außerhalb des Umsatzsteuerrechts einerseits und nicht unternehmerischer Tätigkeit im Rahmen des Umsatzsteuerrechts andererseits nicht beduft.

Im Ergebnis zeichnet sich für die Umsetzung in das nationale Steuerrecht ein weiterer Fall der Inkongruenz zwischen Unions- und nationalem Recht ab. Defätistisch formuliert: wieder einmal wird das nationale Steuerrecht gezwungen sein, unter Hintanstellung gewachsener deutscher Rechtsdogmatik dem vorrangigen Unionsrecht zu folgen.

---

<sup>371</sup> Korn aaO, S. 373.

Hierbei wäre zu wünschen, wie auch in vielen anderen vergleichbaren Konstellationen, dass die Steuerpolitik dem Europäischen Gerichtshof auch „inhaltlich argumentativ“<sup>372</sup> entgegentritt. Andernfalls bleibt zu befürchten, dass die nationale Rechtsgestaltung erneut, in zeitlicher Bedrängnis wenig vorausschauend, das nationale Recht korrigiert, wie in der Vergangenheit „zögerlich, punktuell und deshalb mitunter auf Kosten neuer Verfassungs- und EG-Rechtswidrigkeiten; dies zum Schaden der Wirtschaft, weil die Judikate keine Übergangsfristen dulden.“<sup>373</sup>

#### **D. Das Ende des Seeling-Modells**

Wie bereits dargestellt, kam mit dem neu eingeführten Art. 168 a MwStSystRL das endgültige Aus für das Seeling-Modell.<sup>374</sup>

Nach dieser Neuregelung darf bei den Unternehmen zugeordneten Grundstücken, die sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, ab dem Jahr 2011 bei Ausgaben im Zusammenhang mit dem Grundstück höchstens der Teil der Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, der auf die Verwendung der Grundstücke für unternehmerische Zwecke entfällt.

Damit ist die Grundlage für das „Seeling-Modell“ ab dem Jahr 2011 entfallen.<sup>375</sup>

---

<sup>372</sup> Kube in der FAZ vom 7.4.2005, Nr. 80, S.12.

<sup>373</sup> Kube aaO.

<sup>374</sup> Eingefügt durch Richtlinie 2009/162/EU des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 22.12.2009, ABl. EU 2010 Nr. L 10 S. 14 ff.

<sup>375</sup> Vgl. dazu näher v. Streit/Zugmaier, DStR 2010, 524 ff.; Scholz/Nettkämper, NWB 10/2010, 729.

Für nicht-unternehmerisch genutzte Grundstücksteile, die dem Unternehmen zugeordnet sind, gibt es keinen anteiligen Vorsteuerabzug mehr und es entfällt die Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Nr. 9 a S. 1 Nr. 1 UStG.

Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt unberührt, was ertragsteuerlich von Bedeutung sein könnte.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind auch die Lieferungen und Leistungen, die wesentliche Bestandteile des Grundstückes, wie zum Beispiel das Gebäude betreffen. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder des Gebäudes sind, wie beispielsweise Photovoltaikanlagen.

Die Regelung ist mit § 15 Abs. 1b UStG in das nationale Recht umgesetzt worden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges ist entsprechend für Gebäude auf fremden Grund und Boden anzuwenden.<sup>376</sup>

Die Neuregelung gilt nach § 27 Abs. 16 UStG nicht für Grundstücke, die auf Grund eines vor dem 1.1.2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages angeschafft worden sind oder bei denen mit der Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden ist.<sup>377</sup> Als Beginn der Herstellung bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, gilt der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. Bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, gilt nach § 27 Abs. 16 S. 2 UStG der Zeitpunkt, in dem die

---

<sup>376</sup> § 15 a Abs. 6 a UStG-E; Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 140.

<sup>377</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 147.

Bauunterlagen eingereicht werden.<sup>378</sup> Durch diese Regelung soll den Unternehmern Planungssicherheit für bereits getroffene Investitionsentscheidungen verschafft werden.<sup>379</sup>

Die Vorschrift spricht von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG und nicht von solchen im Sinne des § 15a UStG. Dies hat zur Konsequenz, dass der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG nicht für Erhaltungsmaßnahmen und sogenannte nachträgliche Herstellungskosten gemäß § 15a Abs. 3 und 5 UStG an einem Gebäude, mit dessen Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden ist, gilt.<sup>380</sup> Somit ist eine Abgrenzung der nachträglichen Herstellungskosten bei einem Umbau eines vorhandenen Gebäudes von der Herstellung eines neuen Gebäudes vorzunehmen.<sup>381</sup> Dies gilt auch bei einem Anbau an ein vorhandenes Gebäude.<sup>382</sup>

---

<sup>378</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 148.

<sup>379</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 148; Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 mit Begründung, BT-Drucksache 17/2249, 78 – Begründung zu Art. 4 Nr. 12 JStG-E 2010.

<sup>380</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 148.

<sup>381</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 148; BFH Urteil vom 5.6.2003 – V R 32/02, BStBl. II 2004, 28 = UR 2003, 495; BFH Urteil vom 23.9.2009 – XI R 18/08, BStBl. II 2010, 313 = UR 2010, 237, Rn. 19.

<sup>382</sup> Stadie, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2010, UR 2011, 125, 148; BFH Urteil vom 23.9.2009 – IX R 18/08, BStBl. II 2010, 313 = UR 2010, 237, Rn. 20.

## **6. Teil: Grundstücksgeschäfte mit gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen**

In verschiedenen Konstellationen werden Grundstücke im Zusammenhang mit Vorgängen bei Gesellschaften übertragen. So werden Grundstücke häufig in eine neugegründete oder in eine bestehende Gesellschaft eingebracht. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters können Immobilien als Abfindung übertragen werden. Zudem stellt bereits der Gesellschafterwechsel bei einer Grundstücksbeteiligungsgesellschaft in der Rechtsform der Personengesellschaft zumindest mittelbar ein Grundstücksgeschäft dar.

Bei diesen Vorgängen können ebenfalls umsatzsteuerliche Aspekte zu beachten sein.

Zunächst ist die umsatzsteuerliche Behandlung jeder natürlichen Person oder Personenvereinigung, welche an der Grundstücksübertragung beteiligt ist, zu untersuchen. Grundsätzlich trennt das Umsatzsteuerrecht bei diesen Vorgängen zwischen dem Gesellschafter einerseits und der Gesellschaft andererseits, so dass ein Leistungsaustausch zwischen beiden möglich ist.<sup>383</sup>

### **A. Einbringungstatbestände bei Gründung der Gesellschaft**

Auszugehen ist von dem Sachverhalt, dass bei Gründung einer Gesellschaft<sup>384</sup> ein Eigentümer sein Grundstück von seinem

---

<sup>383</sup> Vgl. Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 228, Rn. 253.

<sup>384</sup> Unter Gesellschaft ist im Folgenden, wenn keine genaue Gesellschaftsform bezeichnet ist, jede Gesellschaftsform zu verstehen.

Alleineigentum in das Gesamthandseigentum einer Personengesellschaft oder in das Eigentum einer Kapitalgesellschaft überführt.

Die Einbringung der Immobilie erfolgt aus Sicht des Gesellschafters in wirtschaftlicher Betrachtungsweise regelmäßig nicht ohne Gegenleistung. Bei der Kapitalgesellschaft erhält er im Gegenzug Gesellschaftsrechte, z. B. Geschäftsanteile bei der GmbH oder Aktien bei der Aktiengesellschaft. Bei Personengesellschaften erhält er neben den Gesellschaftsrechten die gesamthänderische Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, zu welchem nach Vollzug der Einlage sodann auch die Immobilie gehört. Die Gewährung der Gesellschaftsrechte könnte somit umsatzsteuerlich ein Entgelt der Gesellschaft an den einbringenden Gesellschafter sein.<sup>385</sup>

## **I. Zivilrechtliche Würdigung**

### **1. Allgemeine Voraussetzungen**

Die Einbringung von Immobilien in eine Gesellschaft kann gesellschaftsrechtlich auf drei Arten erfolgen. Was gewollt ist, muss in der entsprechenden Vereinbarung festgelegt werden.

Den häufigsten Fall stellt die Einbringung zu Eigentum der Gesellschaft (quoad dominum) dar.<sup>386</sup> Daneben gibt es noch die Einbringung dem Werte nach (quoad sortem) und schließlich die Einbringung zur Gebrauchsüberlassung (quoad usum).<sup>387</sup>

---

<sup>385</sup> BFH, BStBl. II 2004, 375, 377M Reiß, UR 2003, 428; a. A. Korf, DB 2003, 1705.

<sup>386</sup> Ulmer/Schäfer, Münchener Kommentar, BGB, § 706, Rn. 11.

<sup>387</sup> Ulmer/Schäfer, Münchener Kommentar, BGB, § 706, Rn. 11.

Im Vordergrund steht die steuerliche Behandlung der Einbringung zum Eigentum. Sie erfordert eine Übertragung der Immobilie nach Maßgabe der allgemeinen Vorschriften. Bei der Übertragung von Grundbesitz erfordert dies die Beachtung der Vorschriften der §§ 873, 925 BGB.

Rechtsgrundlage für die Einbringung ist der Einbringungsvertrag nebst Auflassung. Partner dieses Vertrages ist auf der einbringenden Seite der Eigentümer des Grundstückes, welcher Gesellschafter werden möchte.

Wer auf der erwerbenden Seite des Einbringungsvertrages steht, hängt davon ab, welcher Gesellschaftstypus als zukünftiger Eigentümer des Grundstückes vorgesehen ist. Dies wiederum kann den Vertragsinhalt und das Verfahren für den gewünschten Eigentumswechsel beeinflussen. Die sich hierbei ergebenden Unterschiede könnten zudem Auswirkungen auf die steuerrechtliche Beurteilung der jeweiligen Einbringungstatbestände haben.

## **2. Einbringung in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts**

### **a) Der Wechsel des Eigentums am Grundstück**

Nach § 706 Abs. 1 BGB haben die Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts Beiträge zu leisten. Hauptfälle der Beiträge sind nach § 706 Abs. 2 und 3 BGB die Einbringung von Sachen in das Vermögen der Gesellschaft oder aber die Leistung von Diensten. Die Konkretisierung der von dem jeweiligen Gesellschafter zu leistenden Beiträge bedarf der Regelung im Gesellschaftsvertrag.<sup>388</sup> Demnach muss auch die Verpflichtung zur Einbringung eines Grundstückes im Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Zuständig hierfür ist die Gesamtheit der

---

<sup>388</sup> Ulmer/Schäfer in Münchener Kommentar, BGB, § 706, Rn. 7.



Gesellschafter. Die Vertretungsmacht der Geschäftsführer nach § 714 BGB erstreckt sich nicht auf die Festsetzung oder Änderung der Beiträge der Gesellschafter.<sup>389</sup>

Hieraus ergibt sich, dass der Grundstückserwerb zwischen dem einbringenden Gesellschafter einerseits und der Personengesamtheit aller Gesellschafter andererseits erfolgt. Notwendigerweise sind diese sodann auch die Partner der Auflassungserklärung. Der Erwerbsvorgang ist nach § 873 BGB vollzogen, wenn die Gesellschaft als neuer Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist.

Der Bundesgerichtshof hat mit seiner Entscheidung vom 4.12.2008 die Teilrechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch für das formelle Grundbuchrecht anerkannt.<sup>390</sup> Danach kann die Gesellschaft, sofern die Gesellschafter ihr gesellschaftsvertraglich einen Namen gegeben haben, unter diesem Namen im Grundbuch als Eigentümer eingetragen werden. Dies führte in der Rechtspraxis bei der Verfügung über Grundstücke zu erheblichen Problemen. Mangels einer Vertrauensschutz bildenden Eintragung in einem öffentlichen Register, wie dies für die Handelsgesellschaften nach § 15 HGB geregelt ist, war allein aus dem im Grundbuch eingetragenen Namen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht erkennbar, wer deren Gesellschafter waren noch wie die Vertretungsberechtigung geregelt war. Eine sichere Möglichkeit zum Nachweis des Gesellschafterbestandes und der Vertretungsberechtigung fehlte.<sup>391</sup>

---

<sup>389</sup> Ulmer/Schäfer in Münchener Kommentar, BGB, § 706, Rn. 7.

<sup>390</sup> BGH Urteil vom 4.12.2008, AZ V ZB 74/08 = VZB ZfJR 2009, 93.

<sup>391</sup> In der Rechtspraxis behelf man sich bei Gesellschafterwechseln mit dem lückenlosen Nachweis der Übertragungstatbestände durch notarielle Urkunden und zusätzlich mit einer eidesstattlichen Versicherung der verfügenden Gesellschafter betreffend den Gesellschafterbestand.

Diese Problematik war dem Bundesgerichtshof bei seiner Entscheidung bewusst, weshalb er den Gesetzgeber aufforderte, dies zu regeln.<sup>392</sup> Durch das Gesetz zur Einführung des elektronischen Rechtsverkehrs und der elektronischen Akte im Grundbuchverfahren wurde sodann die Entscheidung des Bundesgerichtshofes im Sinne einer praxistauglichen Einschränkung korrigiert.<sup>393</sup> Hierdurch erhielt § 47 GBO (Grundbuchordnung) den neuen zweiten Absatz: „Soll ein Recht für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingetragen werden, so sind auch deren Gesellschafter im Grundbuch einzutragen. Die für den Berechtigten geltenden Vorschriften gelten entsprechend für die Gesellschafter.“

Damit hat der Gesetzgeber angeordnet, dass alle Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch einzutragen sind, entsprechend der früheren Praxis mit dem Zusatz „als Gesellschaft bürgerlichen Rechts“. Zusätzlich kann dann ggf. noch der Name der Gesellschaft eingetragen werden. Die alleinige Eintragung dieses Namens, wie nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes teilweise von den Gesellschaftern gewünscht und teilweise von den Grundbuchämtern gefordert, ist danach nicht mehr zulässig.

Nach den Irritationen, die das Urteil des Bundesgerichtshofs zur Teilrechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgelöst hat, steht fest, dass bei der Einbringung eines Grundstückes in das Vermögen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Grundstück in das Gesamthandsvermögen der Gesellschafter übergeht.<sup>394</sup>

---

<sup>392</sup> BGH Urteil vom 4.12.2008, AZ V ZB 74/08 = VZB ZfJR 2009, 93.

<sup>393</sup> BGBl. I 2009, 2713 ff; zur Entstehungsgeschichte BT-Drucksache 16/13437.

<sup>394</sup> Ulmer/Schäfer in Münchener Kommentar, BGB, § 706, Rn. 18; zur Entwicklung von der traditionellen Lehre zur Gruppenlehre vgl. Ulmer in Münchener Kommentar, BGB, vor § 705, Rn. 9.

## **b) Die Entstehung der Gesellschaftsbeteiligung des einbringenden Gesellschafters**

Die Gesellschaft selbst entsteht regelmäßig bereits mit dem Vertragsschluss.<sup>395</sup> Etwas anderes kann ggf. dann gelten, wenn das Wirksamwerden des Vertrages von weiteren Umständen, wie beispielsweise dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung nach § 158 Abs. 1 BGB oder der Genehmigung durch das Vormundschaftsgericht nach § 1822 Nr. 3 BGB, abhängt.

Durch die Beteiligung an diesem Gründungsvorgang wird die Mitgliedschaft originär und anfänglich erworben.<sup>396</sup> Für den das Grundstück einbringenden Gesellschafter kann nichts anderes gelten. Die Mitgliedschaft bzw. Gesellschaftsbeteiligung wächst ihm mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages, welcher regelmäßig auch die Einbringungsvereinbarung enthält, unmittelbar zu. Die Entstehung der Gesellschaft bewirkt im selben Moment auch den Beginn der Gesellschaftsbeteiligung. Ein Übertragungstatbestand etwa der Art, dass die in Gründung befindliche Gesellschaft zum Ausgleich für die Einbringung des Grundstückes die Gesellschaftsbeteiligung gewährt, liegt somit in gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht vor.

### **3. Einbringung in die Handelsgesellschaft**

Eine Personenhandelsgesellschaft kann nach § 124 Abs. 1 HGB unter ihrer Firma Eigentum an Grundstücken erwerben. Durch § 124 HGB wird die Handelsgesellschaft einer juristischen Person angenähert. Sie ist wie ein Rechtssubjekt zu behandeln, soweit sich nicht aus ihrem Wesen etwas

---

<sup>395</sup> Vgl. Ulmer in Münchener Kommentar, BGB, § 705, Rn. 6.

<sup>396</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 19 II, 1, b, S. 551.

anderes ergibt.<sup>397</sup> Die Verselbständigung der Gesellschaft im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern wird auch durch den als Firma im Handelsregister eingetragenen Namen der Gesellschaft deutlich.

#### **a) Vertragsparteien der Grundstücksübertragung**

Für den Einbringungsvertrag ergeben sich im Vergleich zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts hieraus keine Unterschiede. Im Gründungsstadium ist die Übertragung des Grundstückes auch hier zwischen den Gesellschaftern zu vereinbaren. Die Verselbständigung hat indes Auswirkungen auf die Vollendung des Grundstückserwerbs, nämlich auf die Eintragung der Handelsgesellschaft als neuen Eigentümer im Grundbuch. Bei einer Neugründung der Gesellschaft stellt sich nämlich die Frage, wann die Gesellschaft als erwerbender Vertragspartner zur Verfügung steht.

Eine Handelsgesellschaft entsteht gemäß § 105 Abs. 2 HGB in Verbindung mit § 705 BGB durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrages zwischen mindestens zwei Gesellschaftern. Der Vertrag kann grundsätzlich formlos geschlossen werden. Wenn aber ein Grundstück als Einlage eines Gesellschafters in die Gesellschaft eingebracht werden soll, bedarf der gesamte Vertrag nach § 311 b Abs. 1 BGB der notariellen Beurkundung.

Die Wirksamkeit der Gesellschaft im Verhältnis zu Dritten und damit auch im Verhältnis zum Grundbuchamt tritt nach § 123 Abs. 1 HGB in jedem Fall mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister ein. Vor der Eintragung kann die Gesellschaft ausnahmsweise wirksam werden, wenn

---

<sup>397</sup> Stuhlfelner in Handkommentar, HGB, § 124, Rn. 1; vgl. zur Abgrenzung einerseits zur BGB-Gesellschaft und andererseits zur Kapitalgesellschaft, Personengesellschaften Handbuch, Kessler/Schiffers, § 1 Rn. 7, 8.

die Gesellschafter mit einem Dritten eine den vereinbarten Geschäftsbetrieb vorbereitende Handlung vornehmen und als zweite Voraussetzung, der Gesellschaftszweck auf den Betrieb eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes gerichtet ist und ausreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das Unternehmen eine entsprechende Ausgestaltung und Entwicklung in Kürze erfahren wird.<sup>398</sup> Liegen diese Voraussetzungen vor, wird die Gesellschaft regelmäßig früher wirksam als beim Zuwarten auf die Eintragung im Handelsregister.

Dies könnte für die zwischen Veräußerer und Erwerber abzugebende Auflassungserklärung von Bedeutung sein, wenn hierfür eine bereits nach außen wirkende gewerblich tätige Gesellschaft notwendig ist. Die Auflassungserklärung ist grundsätzlich nach § 925 Abs. 2 BGB bedingungsfeindlich, so dass eine Auflassungserklärung unter der aufschiebenden Bedingung des Wirksamwerdens der Gesellschaft nicht wirksam sein könnte.

Folgt man dieser Auffassung, bliebe nur der Ausweg, den Gesellschaftsvertrag mit Einbringungsverpflichtung, nicht jedoch die Auflassung, zu beurkunden. Nach Wirksamwerden der Gesellschaft nach außen müsste dann in einer zweiten Urkunde die Auflassung erklärt werden.

Richtigerweise wird jedoch die künftige Entstehung der Handelsgesellschaft im Rahmen der erklärten Auflassung als unschädliche Rechtsbedingung angesehen.<sup>399</sup> Insofern ist es zulässig, die Auflassung in einer einheitlichen notariellen Urkunde mit Gesellschaftsvertrag und Einbringungsverpflichtung zu vereinbaren. Für den Einbringungsvertrag ist es somit nicht entscheidend, ob zu diesem

---

<sup>398</sup> Baumbach/Hopt, BGB, § 123 Rn. 10; BGH Urteil vom 26.4.2004 – II ZR 120/02.

<sup>399</sup> BayOLG NJW 1984, 487.

Zeitpunkt die Personenhandelsgesellschaft im Außenverhältnis bereits wirksam geworden ist.

Der Einbringungstatbestand ist mit dem Eigentumswechsel abgeschlossen. Dieser ist erst gegeben, wenn auch die Eintragung der Gesellschafter als neue Eigentümer im Grundbuch erfolgt ist. Hierbei ist dem Grundbuchamt die Existenz der neuen Gesellschaft in öffentlich beglaubigter Form gemäß § 29 GBO nachzuweisen. Dies ist erst nach Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister (§ 15 Abs. 1b der Grundbuchverordnung) möglich.

Für die folgende steuerrechtliche Würdigung kann im Ergebnis festgehalten werden, dass durch den Gesellschaftsvertrag mit Einbringungsverpflichtung und Auflassung inzidenter die Gesellschaft entstanden ist und zugleich alles getan wurde, was für den Eigentumswechsel von Nöten ist. Der Eigentumswechsel kann aber erst vollzogen werden, wenn nach Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister die Umschreibung im Grundbuch erfolgt.

## **b) Die Entstehung der Gesellschaftsbeteiligung**

Für den Erwerb der Gesellschaftsbeteiligung an der Handelsgesellschaft gilt das entsprechende wie oben bereits bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ausgeführt. Dies bedeutet: auch bei der Handelsgesellschaft wird mit der Gründung die Mitgliedschaft originär und anfänglich erworben.<sup>400</sup> Die Entstehung der Gesellschaft bewirkt im selben Moment auch hier die Mitgliedschaft bzw. Beteiligung an der Gesellschaft.

---

<sup>400</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 19 II, 1 b, S. 551.

#### **4. Einbringung in die GmbH**

Der Gesellschaftsvertrag zur Gründung der GmbH muss nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG unter anderem die Gesellschafter mit ihren Einlagen genau auführen. Neben der Zahlung von Geld als Bareinlage lässt das Gesetz auch die Übertragung von Sachen und Rechten und somit auch von Grundstücken als Sacheinlage nach § 5 Abs. 4 GmbHG zu. Die Sacheinlage muss so deutlich beschrieben werden, dass ihre Feststellung eindeutig möglich ist und das Registergericht eine Wertbestimmung vornehmen kann.

Für die Übertragung eines Grundstückes durch den Gründungsgesellschafter auf die neue GmbH gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln unter Beachtung der Formvorschriften des § 311b Abs. 1 BGB. Hier ist es selbstverständlich, dass die notarielle Urkunde das Grundstück und seine Grundbuchdaten eindeutig beschreibt, um einen grundbuchmäßigen Vollzug zu ermöglichen.

##### **a) Vertragsparteien der Grundstücksübertragung**

Nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages und vor Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister besteht bereits eine handlungsfähige Vorgesellschaft als Personenvereinigung eigener Art.<sup>401</sup> Diese Vorgesellschaft kann als Rechtsträger eigener Art bereits Vermögen erwerben.<sup>402</sup> Die Vertretung der Vorgesellschaft obliegt den Geschäftsführern, die durch Beschluss der Gesellschafterversammlung,

---

<sup>401</sup> Herrschende Meinung und ständige Rechtsprechung des BGH, vgl. BGHZ 45, 338, 347; 72, 45, 48; 80, 129, 132; 134, 333, 336.

<sup>402</sup> BGHZ 117, 323, 326; 143, 314, 319.

regelmäßig im Zusammenhang mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages, bestellt werden.<sup>403</sup>

§ 7 Abs. 3 GmbHG bestimmt ausdrücklich, dass die Sacheinlagen vor der Anmeldung zum Handelsregister an die Gesellschaft bewirkt sein müssen. Da die GmbH als juristische Person erst nach erfolgter Anmeldung durch Eintragung im Handelsregister nach § 11 Abs. 1 GmbHG entsteht, kann der Übertragungs- bzw. Einbringungsvertrag notwendigerweise nur mit der Vorgesellschaft geschlossen werden.

Dies bedeutet für die Einbringung von Grundstücken, dass die Erklärung der Auflassung und die Stellung des Antrages auf Eigentumsumschreibung beim Grundbuchamt genügen müssen.<sup>404</sup> Der vollständige Vollzug des Eigentumswechsels wird erfolgen, sobald nach Eintragung der GmbH im Handelsregister und nach entsprechendem Hinweis das Grundbuchamt die Umschreibung im Grundbuch vornimmt.

## **b) Mitgliedschaft und Geschäftsanteil**

Die Mitgliedschaft an der GmbH wird durch den Geschäftsanteil vermittelt.<sup>405</sup> Sie wird mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages gemäß § 5 Abs. 2 S. 2 GmbHG durch Übernahme eines oder mehrerer Geschäftsanteile erworben. Der Gesellschaftsvertrag als Errichtungsgeschäft enthält die Beitrittserklärung mit der damit verbundenen Erklärung zur Übernahme der Stammeinlage bzw. Stammeinlagen und der hieraus resultierenden Einzahlungs- oder

---

<sup>403</sup> Kanzleiter in Kersten/Bühling, § 142 Rn. 4

<sup>404</sup> Kanzleiter in Kersten/Bühling, § 142 Rn. 55.

<sup>405</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 35 I. 1. S. 1034.



Einbringungspflicht anlässlich der Gründung als sogenannte Einheitsgründung.<sup>406</sup>

Der Geschäftsanteil entsteht somit auch bei der GmbH originär und unmittelbar durch die Erklärungen der Gesellschafter beim Gründungsvorgang. Eine Leistung der Vorgesellschaft an den einbringenden Gesellschafter dergestalt, dass er als Gegenleistung für die Einbringung einen Geschäftsanteil erhält, ist nicht ersichtlich.

## **5. Einbringung in die Aktiengesellschaft**

### **a) Vertragsparteien der Grundstücksübertragung**

Ähnlich wie bei der GmbH wird auch die Aktiengesellschaft durch einen oder mehrere Gründer dadurch errichtet, dass die Satzung, wie bei der Aktiengesellschaft der Gesellschaftsvertrag genannt wird, in notarieller Form gemäß den §§ 2, 23 AktG festgestellt wird. Die Übernahme der Aktien – auch Zeichnung genannt – durch die Gründer erfolgt zugleich mit der Feststellung der Satzung und führt nach §§ 23, 29 AktG zur Errichtung der Aktiengesellschaft.

Von diesem Zeitpunkt an bis zur Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister handelt es sich um eine Vorgesellschaft, die unter Wahrung ihrer Identität zur Aktiengesellschaft wird.<sup>407</sup> Die Vorgesellschaft kann bereits Trägerin von Rechten und Pflichten sein.<sup>408</sup> Sie ist grundbuch- und parteifähig. Sie wird durch den Vorstand vertreten und

---

<sup>406</sup> Baumbach-Hueck, GmbHG, § 2 Rn. 4.

<sup>407</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 27 II. 1. S. 785.

<sup>408</sup> BGHZ 117, 323, 326 f.

kann Geschäfte eingehen. Die gilt auch für solche Geschäfte, die nicht unmittelbar für die Gründung notwendig sind.<sup>409</sup>

Damit steht fest, dass Vertragspartner des einbringenden Gesellschafters bzw. des zukünftigen Aktionärs die Vorgesellschaft ist.

## **b) Mitgliedschaftsrechte**

Die Übertragung des Grundstückes auf die Vorgesellschaft stellt gesellschaftsrechtlich eine Sachgründung dar. Deshalb sind die zum Schutz des Rechtsverkehrs bestehenden gesetzlichen Regelungen und damit insbesondere die Bestimmungen zur Gründungsprüfung nach §§ 27, 23 AktG zu beachten.

Die Mitgliedschaftsrechte entstehen durch die Übernahme von Aktien im Zuge der Gründung oder einer Kapitalerhöhung.<sup>410</sup> Auch bei der Sachgründung der Aktiengesellschaft wachsen dem einbringenden Gründer seine Mitgliedschaftsrechte im Rahmen des einheitlichen Gründungsvorganges unmittelbar und originär zu. Übertragungshandlungen der Gesellschaft, die man im Sinne einer Gewährung von Mitgliedschaftsrechten deuten könnte, sind auch hier nicht ersichtlich.

---

<sup>409</sup> Vgl. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 27 II. 3. S. 789.

<sup>410</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 28 I. 1. b) S. 797.

## **II. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung von Einbringungstatbeständen**

### **1. Ursprüngliche Rechtsauffassung**

Wenn der Gesellschafter in die Gesellschaft eine Sacheinlage einbringt, beispielsweise durch Übertragung einer Immobilie, wurde sowohl bei einer Neugründung der Gesellschaft als auch bei der Einbringung in eine bestehende Personengesellschaft von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung lange Zeit die Auffassung vertreten, dass eine steuerbare Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter durch die Gewährung der Gesellschaftsrechte im Sinne des § 1 Nr. 1 UStG vorliege.<sup>411</sup>

Dieser steuerbare Umsatz sollte sodann nach § 4 Nr. 8 f. UStG steuerbefreit sein, was zugleich zur Folge hatte, dass bezüglich der bei der Transaktion angefallen Kosten (z. B. Beratungs- und Notarkosten) ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG nicht erfolgen konnte.<sup>412</sup>

Diese Rechtsauffassung, die der Bundesfinanzhof zunächst für die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen durch eine Publikumsgesellschaft entwickelt hatte,<sup>413</sup> hat er später grundsätzlich auf das Einbringen von Sacheinlagen gegen Gesellschaftsrechte ausgedehnt.<sup>414</sup>

---

<sup>411</sup> BFH, UR 2002, 81; Reiß, StuW 92, 25; a. A. für die Neugründung, Birkenfeld, UR 1992, 29.

<sup>412</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 8, Rn. 32, mit weiteren Nachweisen zu der früher gefestigten Rechtsprechung.

<sup>413</sup> BFH BStBl. II 1988, 506; BFH NV 1988, 196.

<sup>414</sup> BFH BStBl. II 1997, 705; 1996, 114; BFH NV 2000, 607; 1999, 523.

## 2. Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes

Später hat der Bundesfinanzhof mit Blick auf das Unionsrecht Zweifel bekommen, ob der durch die Annahme der steuerbefreiten Leistung indizierte Vorsteuerausschluss haltbar sei. Mit Beschluss vom 27.9.2001 hat er dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage überhaupt eine Leistung gegen Entgelt an den eintretenden Gesellschafter erbringt. Der Bundesfinanzhof hat für den Fall des Bejahens weiter die Frage formuliert, ob dieser Umsatz ggf. einen den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Hilfsumsatz im Sinne des Art. 174 Abs. 2 b) MwStSystRL darstelle.<sup>415</sup>

In der Beantwortung dieser Fragen, vertritt der Europäische Gerichtshof die Auffassung, dass die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Personengesellschaft keine Leistung der Gesellschaft darstelle<sup>416</sup>, was aufgrund des Vorranges des Unionsrechts sowohl den Bundesfinanzhof als auch die Finanzverwaltung nötigte, ihre über ein Jahrzehnt vertretene Rechtsauffassung aufzugeben.

Der Europäische Gerichtshof folgt in seiner Entscheidung jedoch nicht den neuen Überlegungen des Bundesfinanzhofes, wonach der einbringende Gesellschafter seine Gesellschaftsrechte möglicherweise doch nicht, wie bisher angenommen, von der Gesellschaft, sondern stattdessen von seinen zukünftigen Mitgesellschaftern erhalte. Der Europäische Gerichtshof begründet seine Auffassung vielmehr aus einer Parallelüberlegung zur steuerlichen Beurteilung des Erwerbes von Gesellschaftsanteilen durch eintretende Personen. Wenn der Erwerb von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, so müsse

---

<sup>415</sup> BFH, UR 2002, 81.

<sup>416</sup> EuGH vom 26.6.2003, C-442/01 Kap Hag Renditefonds, UR 2003, 443.

umgekehrt dasselbe auch für die Veräußerung gelten. Die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Personengesellschaft stelle daher keine Erbringung einer Leistung seitens der Gesellschaft dar.<sup>417</sup>

Im Ergebnis wurde dieser Auffassung des Europäischen Gerichtshofes in der Literatur weitgehend zugestimmt<sup>418</sup>, wobei diese Zustimmung oft mit dem aus der Entscheidung resultierenden Ergebnis der Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges begründet wurde. Da die Gesellschaft mit der Erstaussgabe von Gesellschaftsrechten keine steuerbefreiten Umsätze tätige, weil ein steuerbarer Vorgang nicht gegeben sei, wird der Vorsteuerabzug aus Dienstleistungen, die in diesem Zusammenhang in Anspruch genommen wurden, wie etwa Beratungs- und Vermittlungsleistungen oder Notarkosten, auch nicht durch § 15 Abs. 2 UStG in Verbindung mit § 4 Nr. 8 f UStG ausgeschlossen. Die Gesellschaft beziehe diese Leistungen gleichwohl für ihr Unternehmen, denn die Ausgabe der Gesellschaftsrechte verstärke das Kapital oder es würde neues Kapital beschafft. Es bestehe somit ein unmittelbarer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft.<sup>419</sup>

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsauffassung des Europäischen Gerichtshofes übernommen und in seiner Entscheidung bestätigt. Danach sei eine Gesellschaft zum vollen Vorsteuerabzug aus den an sie erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit ihrer Gründung oder dem Beitritt weiterer Gesellschafter berechtigt, wenn sie im Übrigen nur umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringe.<sup>420</sup>

---

<sup>417</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 8, Rn. 32.

<sup>418</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 8, Rn. 32; nur für das Ergebnis: Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 228, Rn. 254, der im Übrigen was die Begründung des Urteils und Rechtsfindung des EuGH im Ganzen angeht der Entscheidung eine herbe Kritik zuteil werden lässt, vgl. insoweit Reiß UR 2003, 428 ff; im Einzelnen hierzu unten unter II. 3.

<sup>419</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 228, Rn. 254.

<sup>420</sup> BFH BStBl. II 2004, 1022.

### 3. Würdigung der Rechtsprechung und eigene Meinung

Das vom Europäischen Gerichtshof gefundene Ergebnis, wonach die Gewährung von Gesellschaftsrechten gegen Einbringung einer Einlage keinen steuerbaren Vorgang darstellt, ist zutreffend.

Die Begründung des Europäischen Gerichtshofes allein aus der Parallelwertung, wonach die Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht steuerbar sein könne, weil der Erwerb der Gesellschaftsrechte für den Erwerber nicht steuerbar sei, vermag hingegen dogmatisch nicht zu überzeugen.

Es ist keineswegs zwingend, dass die fehlende Steuerbarkeit der Leistung bei dem einen Vertragspartner notwendigerweise bedingt, dass auch die Leistung des anderen Vertragspartners nicht steuerbar ist. Wenn zum Beispiel ein Nichtunternehmer im Wege des Tausches einem Unternehmer einen Gegenstand überträgt und dafür vom Unternehmer eine Gegenleistung erhält, stellt die Gegenleistung gleichwohl einen steuerbaren Umsatz dar. Die fehlende Steuerbarkeit der einen Leistung mangels Unternehmereigenschaft des Leistenden indiziert keinesfalls, dass auch die Gegenleistung nicht steuerbar ist.

Hier setzt auch berechtigterweise die harsche Urteilsschelte von Reiß an.<sup>421</sup> Er weist ebenfalls die „daher“ Schlussfolgerung mit folgendem Beispielsfall zurück. So begründe etwa der Erwerb eines Lastkraftwagens sicher keine Leistung des Erwerbers. „Daraus zu folgern, dass auch die Veräußerung keine Leistung sei, würde man einem Studenten nicht durchgehen lassen“.<sup>422</sup>

---

<sup>421</sup> Reiß, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003, 428 ff.

<sup>422</sup> Reiß, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003, 435.

Der Europäische Gerichtshof habe auch nicht auf die Frage des Vorlagebeschlusses geantwortet. Zu entscheiden sei die Frage gewesen, ob die Personengesellschaft an den Gesellschafter eine Leistung erbringe, der als Entgelt die Einlage des Gesellschafters gegenüberstehe. Darauf antwortete der Europäische Gerichtshof, dass der Gesellschafter nicht durch den Erwerb der Gesellschaftsbeteiligung Unternehmer werde und daher auch die spätere Veräußerung der Beteiligung nicht steuerbar sei.<sup>423</sup>

Diese Aussage des Europäischen Gerichtshofes beurteilt lediglich die Vorgänge auf der Seite des Gesellschafters, nicht jedoch auf der Seite der Gesellschaft, und lässt somit die konkrete Frage des Bundesfinanzhofes unbeantwortet.

Im Ergebnis ist deshalb auch der Einschätzung von Reiß zu folgen, wonach die gesamten Ausführungen des Europäischen Gerichtshofes und die diesen zugrunde liegenden Ausführungen des Generalanwaltes, welche vom Europäischen Gerichtshof nahezu wörtlich übernommen worden seien, schlicht darunter litten, das erkennbar nicht ausreichend danach differenziert wurde, ob es um die Beurteilung des eintretenden Gesellschafters oder um die Beurteilung der aufnehmenden Gesellschaft gehe.<sup>424</sup>

Im Ergebnis hinterlässt die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes Verwirrung anstatt der gewünschten Aufklärung.

---

<sup>423</sup> Reiß, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003, 435.

<sup>424</sup> Reiß, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003, 437.

Im Sinne einer systematischen Aufarbeitung und in Anlehnung an die oben dargestellte Einordnung der zivilrechtlichen Vorgänge bei der Einbringung eines Grundstückes soll die nachfolgende steuerrechtliche Würdigung sich jeweils aus Sicht des Einbringenden einerseits und der Gesellschaft andererseits sowie unter Differenzierung der jeweiligen Gesellschaftsform gliedern.

#### **a) Steuerliche Würdigung aus Sicht des Einbringenden**

Eine steuerbare Lieferung durch Einbringung des Grundstückes setzt in jedem Fall voraus, dass der übertragende Eigentümer als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts handelt.<sup>425</sup> Der Grundstückseigentümer muss somit bereits vor Einbringung des Grundstückes in die Gesellschaft über das bloße Halten des Grundstückes hinaus unternehmerische Aktivitäten entfaltet haben. Der einmalige Leistungsaustausch im Zusammenhang mit der Einbringung macht den privaten Grundstückseigentümer mangels Nachhaltigkeit noch nicht zum Unternehmer.<sup>426</sup> Hat dagegen der einbringende Eigentümer die Immobilie bereits vermietet, wird er hierdurch Unternehmer. Dies gilt unabhängig davon, ob die Vermietung umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei erfolgt. Insofern ist eine Voraussetzung zur Annahme eines umsatzsteuerbaren Vorganges gegeben. Somit stellt jede spätere Verfügung über das Grundstück eine unternehmerische Tätigkeit dar.<sup>427</sup>

---

<sup>425</sup> Vgl. hierzu oben, 2. Teil, C. S. 24 ff.

<sup>426</sup> BFH BStBl. II 1987, 512; Stadie in Rau-Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 427; Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 230, Rn. 254; a. A. Schön DStJG, Bd. 13 1990, 103f.

<sup>427</sup> Vgl. oben, 2. Teil, C. III, S. 33f.



**aa) Entgeltlichkeit der Lieferung**

Eine weitere Voraussetzung für die Annahme einer steuerbaren Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, dass die Einbringung des Grundstückes aus der Sicht des Grundstückseigentümers gegen Entgelt erfolgt.

Das Entgelt im weiteren Sinne könnte im Erwerb der Gesellschaftsbeteiligung gesehen werden.

Die steuerrechtliche Einordnung des Erwerbs der Gesellschaftsrechte beim einbringenden Grundstückseigentümer aus der Sicht der Gesellschaft erfolgt im Einzelnen unten bei der Überprüfung, ob von der Gesellschaft eine Leistung erbracht wird. Hier geht es aus der Sicht des Grundstückseigentümers um die Frage, ob er für seine Sacheinlage ein Entgelt erhält. Zweifel daran ergeben sich, weil gemäß der oben vorgenommenen Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Vorgänge in zivilrechtlicher Sicht eine Übertragung der Gesellschaftsbeteiligung weder durch die Mitgesellschafter der Personengesellschaften noch durch die Kapitalgesellschaft erfolgt. Es besteht somit kein unmittelbares Austauschverhältnis von Leistung und Gegenleistung zwischen den selben Vertragspartnern beim Erwerb der Immobilie einerseits und dem Erwerb der Gesellschaftsrechte andererseits.

Die frühere Rechtsprechung ging gleichwohl davon aus, dass der Erwerb der Gesellschaftsrechte durch einen Gewährungsakt seitens der Gesellschaft erfolge und diese Gewährung der Gesellschaftsrechte das Entgelt für die Sacheinlage darstelle.<sup>428</sup>

---

<sup>428</sup> BFH vom 8.11.1995 BStBl. II 1996, 114 = UR 1996, 384; BFH vom 14.12.1995 BStBl. II 1996, 250 = UR 1996, 131.

Diese Rechtsprechung stand im Widerspruch zu maßgeblichen Stimmen in der seinerzeitigen Literatur.<sup>429</sup>

Reiß hat sich diesen Literaturmeinungen entgegengestellt.<sup>430</sup> Er ist der Meinung, dass die Einbringung des Grundstückes durch den Gesellschafter nicht unentgeltlich erfolge. Es sei ein Fehlschluss anzunehmen „eine Leistung gegen Entgelt liege nur vor, wenn ein Leistungsaustauschverhältnis in dem Sinne bestehe, dass auch der Leistungsempfänger oder für ihn ein Dritter seinerseits eine umsatzsteuerliche Leistung oder eine Gegenleistung erbringe“. Der Entgeltbegriff sei weiter zu fassen. Es genüge, „den Entgeltbegriff dahingehend zu interpretieren, dass der Leistende oder mit seinem Willen ein Dritter unmittelbar wegen der Leistung einen Gegenwert erhalte, auch wenn dies nicht auf der Leistung einer anderen Person beruhe“.<sup>431</sup> Die Leistung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG definiere sich als Gegensatzbegriff zur unentgeltlichen Leistung und nicht als gegenseitiger Leistungsaustausch von zumindest zwei Personen.

Nach Reiß kommt es also nur darauf an, dass der Leistende – hier der einbringende Grundstückseigentümer – etwas erhält, unabhängig davon, ob er den Vermögenszufluss aufgrund eines Rechtsgeschäftes seitens des Empfängers seiner Leistung – hier die Gesellschaft oder die Gesamthandgemeinschaft der Gesellschafter – oder aufgrund einer Rechtsfolgewirkung eigenen Handels erfährt.

Dieser Auffassung sollte man folgen. Mit der engeren Auffassung, die ein unmittelbares Austauschverhältnis zwischen zwei Vertragspartnern

---

<sup>429</sup> Tipke DB 1968, Beilage 17; Schaumburg StuW 1973, 15; Steppert UR 1991, 132; Seer DStR 1988, 367; Probst in Hartmann/Metzenmacher, UStG, §1 Abs. 1 Nr. 1, Rn. 94, 97; Abschnitt 6 Abs. 2 UStR 1992.

<sup>430</sup> Reiß UR 1996, 357, 361, 362.

<sup>431</sup> Reiß UR 1996, 363.

bezüglich der Vermögensmehrung verlangt, wird man der gesellschaftsrechtlichen Konstellation bei der Einbringung einer Sacheinlage nicht gerecht. Die Vermögensmehrung beim einbringenden Gesellschafter durch den Erwerb seiner Gesellschaftsbeteiligung in umsatzsteuerlicher Sicht gänzlich von seiner Vermögensminderung durch Hingabe seines Grundstückes lösen zu wollen, erscheint nicht sachgerecht zu sein, denn es liegt nach der Verkehrsanschauung wie auch in wirtschaftlicher Sicht auf der Hand, dass der Grundstückseigentümer sein Grundstück nur hergibt, weil er im Gegenzug – auf welche Weise auch immer – die Gesellschaftsbeteiligung erhält.

Das Umsatzsteuerrecht hat „den zivilrechtlichen Tatbestand unverbogen seiner Beurteilung zu unterwerfen“<sup>432</sup>, es ist aber frei in der umsatzsteuerlichen Einordnung dieser Tatbestände, hier der Qualifikation, ob eine entgeltliche Leistung vorliegt oder nicht.

Dies kann für den hier zu beurteilenden Lebenssachverhalt nur dazu führen, dass die Einbringung des Grundstückes in umsatzsteuerlicher Sicht als entgeltliche Lieferung zu werten ist, weil der Grundstückseigentümer seine Vermögensmehrung in Form der Gesellschaftsbeteiligung nur aufgrund der Hingabe seines Grundstückes erhält.

Ferner kann argumentiert werden, dass ein Entgelt auch dann vorliegt, wenn der Einbringende von einer Verbindlichkeit befreit wird. Im Verhältnis zur Gesellschaft hätte der Einbringende eine Einlagepflicht. Von dieser Verpflichtung wird er durch die Einbringung der Immobilie befreit, was das Entgelt darstellt. Andererseits stellt nicht jede Befreiung von einer Verbindlichkeit ein Entgelt dar. Bei einem Schenkungsversprechen wird

---

<sup>432</sup> Reiß UR 1996, 359.

der Schenker durch die Erfüllung ebenfalls von einer Verbindlichkeit befreit. Ein Entgelt erhält er hierbei allerdings nicht.<sup>433</sup>

### **bb) Geschäftsveräußerung im Ganzen**

Diese Verfügung über das Grundstück als unternehmerische Tätigkeit gegen Entgelt stellt somit regelmäßig einen steuerbaren Vorgang dar.

Dies gilt nur dann nicht, wenn hierdurch zugleich der Tatbestand der Geschäftsveräußerung im Ganzen erfüllt wird.<sup>434</sup>

Die Veräußerung eines vermieteten Grundstückes stellt regelmäßig eine Geschäftsveräußerung im Ganzen dar, wenn der Erwerber, hier die Gesellschaft, die Vermietungstätigkeit fortsetzt. Dies gilt nach herrschender Meinung auch dann, wenn der Erwerb nur ein einziges Grundstück aus dem Bestand des Unternehmers betrifft.<sup>435</sup>

Die Vermietung des Grundstücks, welche den Eigentümer zum Unternehmer macht, indiziert somit regelmäßig den Tatbestand der Geschäftsveräußerung im Ganzen zwischen dem einbringenden und zukünftigen Gesellschafter einerseits und der aufnehmenden Gesellschaft andererseits, sofern die Vermietungstätigkeit fortgeführt wird. Wird hingegen die Vermietungstätigkeit nicht fortgeführt, liegt keine

---

<sup>433</sup> Höink, aaO, S. 216 weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass bei Nichtannahme eines Leistungsaustausches wegen Fehlens der Gegenleistung eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG vorliege. Dies bedeute, dass Umsatzsteuer auf der Seite des Einbringenden entstehe, welche vom übernehmenden Rechtsträger nicht als Vorsteuer abzugsfähig sei. Ein solches Ergebnis sei mit der grundsätzlichen Belastungskonzeption der Umsatzsteuer nicht vereinbar.

<sup>434</sup> Vgl. oben, 4. Teil, B. I. S. 84.

<sup>435</sup> Vgl. oben, 4. Teil, B. I. S. 84 m. w. N.

Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, so dass zunächst eine umsatzsteuerbare Lieferung gegeben ist.

Höink<sup>436</sup> will unter Berufung auf Art. 19 MwStSystRL die Übertragung „von Investitionsgütern (also Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden)“ als nicht steuerbar ermöglichen. Ihm ist zuzugeben, dass damit Abgrenzungsprobleme vermieden und eine vereinfachte umsatzsteuerliche Handhabung ermöglicht wird. De lege lata sprengt sein Vorschlag jedoch die Grenzen des Rechtsinstituts der Geschäftsveräußerung im Ganzen, wie sie auch bei weitestgehender Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG gegeben sind.

### **cc) Steuerbefreite Lieferung und Option**

Der steuerbare Vorgang der Einbringung des Grundstückes wäre nach § 4 Nr. 9 a UStG steuerbefreit, wenn es sich hierbei um einen Umsatz handelt, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.

Umsätze die von den Tatbeständen des Grunderwerbsteuergesetzes erfasst werden, sind auch dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes im Einzelfall von der Besteuerung befreit sind.<sup>437</sup> Es kommt somit allein darauf an, dass der Vorgang im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes steuerbar ist.

Nach § 1 GrErwStG unterliegen der Grunderwerbsteuer unter anderem alle schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründen und hilfsweise der

---

<sup>436</sup> Höink, aaO, S. 230.

<sup>437</sup> Vgl. Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 9, Rn. 3.

Eigentumsübergang selbst.<sup>438</sup> Durch die vertragliche Vereinbarung des einbringenden Grundstückseigentümers mit seinen zukünftigen Mitgesellschaftern bei der Personengesellschaft bzw. mit der Geschäftsführung der Vorgesellschaft der GmbH wird die Verpflichtung zum Eigentumsübergang begründet, so dass diese Einbringungsregelung die Steuerbarkeit nach dem Grunderwerbsteuergesetz begründet. Damit ist zugleich die Befreiung von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 9 a UStG gegeben.

Die steuerbefreite Einbringung des Grundstückes hat für den einbringenden Gesellschafter zur Konsequenz, dass der gegebenenfalls beim Erwerb oder bei der Errichtung geltend gemachte Vorsteuervergütungsanspruch gemäß § 15a Abs. 5 UStG korrigiert werden muss, falls die Einbringung innerhalb des zehnjährigen Korrekturzeitraumes erfolgt.

Im Falle eines Verkaufs einer Immobilie kann die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vermieden werden, wenn der Veräußerer auf die Befreiung von Umsatzsteuer durch Ausübung der Option nach § 9 Abs. 1 UStG verzichtet und der Erwerber Unternehmer ist, der die Immobilie für sein Unternehmen verwendet.<sup>439</sup>

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Erwerber die umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Immobilie fortsetzt. Bei einer Fortsetzung der Vermietungstätigkeit dürfte es jedoch regelmäßig bereits an der Steuerbarkeit fehlen, weil eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen.

---

<sup>438</sup> Vgl. im Einzelnen, oben, 3. Teil, A.

<sup>439</sup> Vgl. im Einzelnen, oben 3. Teil, C. II.

Es wäre auch dann der Fall, wenn der Erwerber als Unternehmer qualifiziert werden kann, ohne dass er umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigt, wie zum Beispiel bei einer Vermietung ohne die Möglichkeit zur Umsatzsteuroption. Bei dieser Fallkonstellation dürfte aber in der Regel kaum mit der Bereitschaft des Käufers gerechnet werden, die Immobilie zu einem Kaufpreis zuzüglich Umsatzsteuer zu erwerben, wenn er die Umsatzsteuer wegen der fehlenden steuerpflichtigen Ausgangsumsätze selbst nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Dies würde zudem nach § 9 Abs. 2 UStG eine Option ausschließen.

Grundsätzlich gelten diese Regelungen betreffend den Verkauf von Immobilien auch, wenn das Grundstück nicht aufgrund eines Kaufvertrages den Eigentümer wechselt, sondern wegen der Einbringung bei Gründung der Gesellschaft.

Ist die erwerbende Gesellschaft Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, kann der Eigentumsübergang unter Ausweis der Umsatzsteuer gestaltet werden.

Über die gesetzliche Definition des § 14 BGB hinaus besitzen umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich alle Personenmehrheiten, die nach außen tätig werden, die Unternehmerfähigkeit, somit neben den Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Vereinen auch die Personengesellschaften des Handels- und bürgerlichen Rechts, die Partnerschaftsgesellschaft und die Erbengemeinschaft.<sup>440</sup> Auf die Rechtsfähigkeit kommt es für die Unternehmerfähigkeit nicht an, so dass diese Frage hinsichtlich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in umsatzsteuerlicher Hinsicht unerheblich ist.<sup>441</sup>

---

<sup>440</sup> Vgl. Zenner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 40, 41; Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 194, Rn. 208.

<sup>441</sup> Rechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft bejahend, BGHZ 146, 341.

Entscheidend ist allein, dass die Personenvereinigung in ihren Außenbeziehungen die Kriterien unternehmerischer Betätigung erfüllt, d. h. Leistungen zur nachhaltigen Einnahmeerzielung erbringt. Zur Anerkennung der Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft ist es somit wie auch im Allgemeinen erforderlich aber auch ausreichend, dass die Gesellschaft nachhaltig Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt erbringt.<sup>442</sup>

Für die Einbringung eines vermieteten Grundstückes bedeutet dies damit nicht, dass die Personenmehrheit bzw. Gesellschaft die Vermietungstätigkeit fortsetzen muss. Entscheidend ist, dass die Gesellschaft selbst nachhaltig Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, sei es auch in einem anderen Wirtschaftssektor als der Vermietung und Verpachtung. Die Gesellschaft kann somit zum Beispiel das eingebrachte Grundstück als Geschäftssitz oder Betriebsgrundstück nutzen, von dem aus sie ihre unternehmerische Tätigkeit - gleichgültig in welcher Branche – ausübt.

Andererseits begründet die Rechtsfähigkeit der Personenmehrheit oder einer bestimmten Gesellschaftsform, zum Beispiel die Rechtsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft, nicht automatisch die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Insofern sind der steuerrechtliche Begriff des „Unternehmens“ und der handels- oder gesellschaftsrechtliche Begriff des „Kaufmanns“ nicht deckungsgleich.

Die Handelsgesellschaft ist Kaufmann im Sinne des § 6 Abs. 1 HGB, die Aktiengesellschaft ist nach § 3 AktG ausnahmslos eine Handelsgesellschaft und damit ausnahmslos Kaufmann nach § 6 Abs. 1

---

<sup>442</sup> Abschnitt 18 Abs. 3 UStR 2008; BFH BStBl. II 1987, 512; BStBl. II 1991, 776.



HGB, auch wenn der Gegenstand des Unternehmens nicht im Betrieb eines Handelsgewerbes besteht.<sup>443</sup>

Für das Steuerrecht ist eine Aktiengesellschaft oder eine GmbH als persönlich haftende Komplementärin nicht als Unternehmer anzusehen, da sie durch ihre Haftungsfunktion und Geschäftsführertätigkeit, die lediglich mit einem Gewinnanteil abgegolten werden, selbst keine Leistung erbringt.<sup>444</sup> Anders ist die Unternehmereigenschaft gegebenenfalls zu bejahen, wenn die Komplementärin für ihre Geschäftsführung ein gewinnunabhängiges Entgelt erhält.

Das bloße Halten einer Beteiligung macht eine Gesellschaft grundsätzlich nicht zum Unternehmer, da die gesellschaftsrechtliche Position der Beteiligung nicht zu einem Leistungsaustausch führt. Dies gilt deshalb auch für reine Holdinggesellschaften, deren Tätigkeit sich auf das Halten und Verwalten von gegebenenfalls mehreren Beteiligungen beschränkt.<sup>445</sup>

Es bleibt somit festzuhalten, dass die Einbringung eines Grundstückes, soweit nicht eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt, ein umsatzsteuerbarer, aber steuerbefreiter Vorgang mit etwaiger Optionsmöglichkeit zur Besteuerung ist, sofern die Personenmehrheit bzw. Gesellschaft aufgrund ihrer beabsichtigten Beteiligung am Wirtschaftsleben als Unternehmer zu qualifizieren ist.

Im Ergebnis ist somit für den einbringenden Gesellschafter die Grundstücksübertragung nicht anders zu beurteilen als der Eigentumswechsel aufgrund eines Kaufvertrages.

---

<sup>443</sup> Vgl. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 26 I 2, S. 756.

<sup>444</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 196, Rn. 209.

<sup>445</sup> EuGH vom 20.6.1991 Rs. C-60/90, UR 1991, 315, zur Entgeltfrage für Geschäftsleitung durch die Holdinggesellschaft; EuGH vom 19.4.2004, Rs. C-77/01, UR 2004, 292.

## **b) Steuerliche Würdigung aus Sicht der Gesellschaft**

Grundsätzlich ist ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft, die selbst Unternehmer ist oder wird, und dem einbringenden Gesellschafter denkbar.<sup>446</sup>

Die Einbringung eines Grundstückes erfolgt in wirtschaftlicher Sicht nicht unentgeltlich. Der einbringende Gesellschafter erwirbt bei der Aktiengesellschaft und bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Gegenleistung Aktien bzw. Gesellschaftsanteile und bei den Personengesellschaften nach §§ 718, 719 BGB eine Mitberechtigung an dem Gesamthandvermögen sowie Mitwirkungsrechte und die Beteiligung an den zu erwartenden Erträgen. Es findet bei dem einbringenden Gesellschafter ein Vermögenszufluss statt, unabhängig davon, wie dieser in zivilrechtlicher Weise entsteht.<sup>447</sup>

Insofern ist die Auffassung, dass dieser Erwerb der Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsrechte im Sinne einer Gewährung dieser Rechte durch die Gesellschaft auch umsatzsteuerlich als Entgelt der Gesellschaft an den einbringenden Gesellschafter anzusehen sei<sup>448</sup>, auf den ersten Blick nicht abwegig.

### **aa) Steuerliche Würdigung bei Personengesellschaften**

Es ergeben sich aber dogmatische Bedenken gesellschaftsrechtlicher Art dergestalt, dass regelmäßig zum Zeitpunkt der Einbringungsvereinbarung die Gesellschaft noch nicht entstanden ist und somit die Gewährung von

---

<sup>446</sup> Vgl. z. B. Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 47.

<sup>447</sup> Vgl. oben 6. Teil, A. II. 3. aa.

<sup>448</sup> BFH BStBl. II 2004, 375, 377; Abschnitt 6 Abs. 2 UStR 2008; ReiB, UR 2003, 428; a. A. Korf, DB, 2003, 1705.

Gesellschaftsrechten als Gegenleistung noch nicht möglich ist. Die Gesellschaftsbeteiligung wächst dem Gründungsgesellschafter und damit auch dem einbringenden Gesellschafter unmittelbar mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages zu.<sup>449</sup>

Bei der Einbringung zur Gründung der Gesellschaft bleibt somit kein Raum für eine steuerrechtliche Fiktion eines Leistungsaustausches, da auf Seiten der entstehenden Gesellschaft keinerlei rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben oder Rechtshandlungen vorgenommen werden. Eine steuerbare Leistung der Gesellschaft liegt somit nicht vor.

#### **bb) Steuerliche Würdigung bei Kapitalgesellschaften**

Die Einbringung eines Grundstückes zur Gründung einer Kapitalgesellschaft führt zu keinem anderen Ergebnis.

Auch die im Gründungsstadium bestehende Vorgesellschaft sowohl der GmbH als auch der Aktiengesellschaft führt nicht dazu, dass als Gegenleistung für die Einbringung des Grundstückes von der Vorgesellschaft Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsrechte übertragen werden. Diese Rechte entstehen vielmehr unmittelbar im Zusammenhang mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages und der hierbei vom einbringenden Gesellschafter abzugebenden Erklärung zur Übernahme von Einlagen.<sup>450</sup>

---

<sup>449</sup> Vgl. oben zur zivilrechtlichen Betrachtung.

<sup>450</sup> Vgl. oben zur zivilrechtlichen Würdigung.

### cc) Zusammenfassende steuerliche Würdigung

Auch wenn im Steuerrecht in vielen Fällen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise einer rein zivilrechtlichen übergeordnet wird,<sup>451</sup> führt dies bei dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht zu einem divergierenden Ergebnis.

Bei der Einbringung eines Grundstückes im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft entstehen die Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsrechte unmittelbar und originär aus dem Gründungsvorgang und der hierbei vom einbringenden Gesellschafter und seinen Mitgesellschaftern abzugebenden rechtsgeschäftlichen Erklärungen. Für eine Fiktion, dass die in Gründung befindliche Gesellschaft selbst Rechte an den einbringenden Gesellschafter gewährt, bleibt kein Raum.

Insofern ist die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zumindest für den Sachverhalt der Einbringung im Rahmen der Gründung der Gesellschaft abzulehnen.<sup>452</sup>

Auf die dogmatisch nicht überzeugende Begründung des Europäischen Gerichtshofes, wonach eine steuerbare Leistung der Gesellschaft bereits deshalb nicht vorliegen könne, weil der Erwerb einer Beteiligung aus Sicht des einbringenden Gesellschafters keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, muss deshalb nicht zurückgegriffen werden. Für die Entstehung der Mitgliedschaftsrechte beim einbringenden Gesellschafter ist bereits dem Grunde nach keine steuerbare Rechtshandlung der Gesellschaft erkennbar.<sup>453</sup>

---

<sup>451</sup> Vgl. z. B. § 41 AO; Tipke/Lang, § 5 Rn. 84.

<sup>452</sup> Vgl. oben unter II. 1., u. a. BFH UR 2002, 81.

<sup>453</sup> So im Ergebnis auch Husmann in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Rn. 241.

## **B. Die Einbringung von Grundstücken nach Entstehung der Gesellschaft**

Unter der Einbringung wird, wie auch bei der Gründung der Gesellschaft, verstanden, dass ein Grundstückseigentümer sein Grundstück auf die Gesellschaft überträgt und hierdurch zugleich Mitgesellschafter wird.

### **I. Aus Sicht des Grundstückseigentümers**

#### **1. Zivilrechtliche Würdigung**

Im Unterschied zur Neugründung einer Gesellschaft erfolgt hier die Übertragung des Grundstückes nicht als Teil des Gründungsvorganges, sondern sie erfolgt im Rahmen des Eintritts des Grundstückseigentümers in eine bereits bestehende Gesellschaft.

Bezüglich des rechtstechnischen Vorganges zum Eigentumswechsel kann auf die obige Darstellung verwiesen werden.<sup>454</sup> Im Hinblick auf die nachfolgende steuerliche Würdigung sind die gesellschaftsrechtlichen Folgen dieser Vermögensverschiebung von Interesse.

#### **a) Einbringung in eine bereits bestehende BGB-Gesellschaft**

Der Eintritt eines neuen Gesellschafters, auch Beitritt oder Aufnahme genannt<sup>455</sup>, erfolgt grundsätzlich durch Vertragsschluss mit den vorhandenen Gesellschaftern. Regelmäßig wird der Vertrag deshalb erst

---

<sup>454</sup> Vgl. oben, 6. Teil, A. I. 1.

<sup>455</sup> Baumbach/Hopt, HGB, § 105, Rn. 67.

wirksam, wenn alle bereits vorhandenen Gesellschafter zugestimmt haben.<sup>456</sup>

Die Rechtsfolgen des Eintritts ergeben sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz, sondern richten sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen dem einbringenden Neugesellschafter und den Altgesellschaftern.<sup>457</sup>

Im Regelfall erhält der neue Gesellschafter einen Vermögensanteil an dem bereits vor seinem Eintritt vorhandenen Gesellschaftsvermögen, was für die Altgesellschafter eine Abwachsung bedeutet, weil sich ihre verhältnismäßige Vermögensbeteiligung verringert.<sup>458</sup> Dieses Vermögen erfährt im gleichen Moment einen Zufluss in Gestalt des Grundeigentums, welches in die Gesellschaft eingebracht wird.

Im Gesellschaftsrecht wurde für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch in diesem Zusammenhang diskutiert, ob man die Gesamthand selbst oder nur die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Rechtssubjekt ansieht.

Nach der traditionellen Lehre<sup>459</sup>, die unter dem Begriff „Gesellschaftsvermögen“ ein gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter als Gesamthand versteht, muss man den Vorgang als einen Rechtsübergang ansehen. Bei der Anwachsung<sup>460</sup> erwerben die verbleibenden Gesellschafter etwas hinzu, bei der Abwachsung geht von

---

<sup>456</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 45 II 3, mit weiteren Nachweisen.

<sup>457</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 45 II 3.

<sup>458</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 45 II 3 b.

<sup>459</sup> Vgl. Jauernig/Stürner, BGB, §§ 714, 715 Rn. 1 f.; Weber-Grellet, AcP 182, 316 ff.; Bernd/Boin, NJW, 1998, 2854.

<sup>460</sup> Siehe auch Wortlaut des § 718 Abs. 1 BGB.

ihrem Anteil am Sondervermögen etwas auf den neuen Gesellschafter über; jeweils bezogen auf jeden einzelnen Gegenstand, der zu diesem Sondervermögen gehört.<sup>461</sup>

Sieht man dagegen mit der heute herrschenden Meinung<sup>462</sup> die Außengesellschaft selbst und unmittelbar als die Trägerin der Rechte – bei Grundbesitz somit als Eigentümerin – an, ist § 738 Abs. 1 BGB anders zu interpretieren. Wie viele Gesellschafter auch immer beteiligt sind, das Gesellschaftsvermögen gehört doch stets der Gesellschaft selbst. Nur der in Zahlen ausgedrückte Wertanteil der Gesellschafter verändert sich, wenn die Zahl der Gesellschafter größer oder kleiner wird.<sup>463</sup>

Diese Meinungsunterschiede lassen sich im Rahmen dieser Arbeit darauf reduzieren, dass sich nach der traditionellen Lehre Anwachsung und Abwachsung auf der Ebene der dinglichen Zuordnung für jeden Vermögensgegenstand separat, d. h. auch für jedes der Gesellschaft gehörendes Grundstück separat, vollziehen. Demgegenüber bewegt sich die An- oder Abwachsung nach der herrschenden Meinung nur im Bereich der Beteiligung an der Gesellschaft selbst und betrifft nicht unmittelbar die Eigentümerstellung an der Sache selbst. Die Eigentümerstellung der Gesellschaft bleibt in diesem Fall unberührt.

Für die Einbringung des Grundstückes in die bestehende Gesellschaft besteht der Meinungsunterschied darin, dass nach der traditionellen Lehre sich die Eigentümerstellung des alleinigen Grundstückseigentümers in die eines Gesamthandeseigentümers wandelt. Der einbringende Gesellschafter

---

<sup>461</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, § 45 II 5.

<sup>462</sup> Nach dieser heute ganz vorherrschenden Meinung besteht auch für die Außengesellschaft bürgerlichen Rechts Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet, vgl. zum Beispiel BGHZ 145, 341; Ulmer ZIP 2001, 585 ff.; Ulmer ZIP 2003, 1113 ff.; Münchener Kommentar/Ulmer, BGB, § 705 Rn. 296 ff., § 714 Rn. 2 ff. mit weiteren Nachweisen.

<sup>463</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, § 45 II 5.

war zunächst Alleineigentümer und überträgt Eigentümerrechte auf seine Mitgesellschafter als Eigentümer in einer Gesamthandgemeinschaft, zu der er sodann selbst gehört. Der einbringende Gesellschafter hat sein Eigentum nach dieser Lehre demnach niemals vollständig aufgegeben. Der ihm verbleibende Anteil am Gesamthandvermögen wurde nicht übertragen.

Nach der nunmehr herrschenden Meinung wandert das Eigentum dagegen vollständig von der Eigentumssphäre des einbringenden Gesellschafters heraus und geht in das Eigentum der Gesellschaft als eigenständige Rechtsträgerin über.

#### **b) Einbringung in eine Handels- oder Kapitalgesellschaft**

Für die Handelsgesellschaften – OHG und KG – ist dieser Meinungsunterschied zwischen der traditionellen Lehre einerseits und der neueren herrschenden Lehre andererseits ohne Bedeutung. § 124 HGB nähert die Handelsgesellschaften einer juristischen Person an. Die Gesellschaft ist Trägerin dinglicher Rechte und die Gesellschaft selbst wird als Eigentümerin des Grundstückes im Grundbuch eingetragen.

Der Erwerb eines Grundstückes durch eine bereits im vollen Umfang entstandene Kapitalgesellschaft, die somit auch im Handelsregister eingetragen ist<sup>464</sup>, führt in diesem Zusammenhang erst Recht nicht zu Zweifelsfragen.

Als juristische Personen erwerben diese Gesellschaften Grundbesitz nach den allgemeinen Regeln des Sachenrechts nach §§ 873, 925 BGB. Der

---

<sup>464</sup> Vgl. § 41 Abs. 1 S. 1 AktG, wonach eine AG als solche erst mit der Eintragung im Handelsregister entsteht.



einbringende Gesellschafter oder Aktionär steht der Gesellschaft ohne Einschränkung wie ein Außenstehender gegenüber.

## **2. Umsatzsteuerliche Würdigung**

Aus der Sicht des einbringenden Grundstückseigentümers ergibt sich kein Unterschied bei der Einbringung in eine bereits bestehende Gesellschaft zur Einbringung im Rahmen der Gründung der Gesellschaft. Insoweit kann zur steuerlichen Beurteilung auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden.<sup>465</sup>

Aus Sicht der erwerbenden Gesellschaft ist im Unterschied zur Einbringung bei der Gründung indes eine differenzierende Beurteilung geboten.

### **a) Personen- und Handelsgesellschaften**

Bei den Personen- und Handelsgesellschaften kann für die Einbringung eines Grundstückes in eine bereits bestehende Gesellschaft auf die obige Darstellung betreffend die Einbringung im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft verwiesen werden.<sup>466</sup>

Der Umstand, dass die das Grundstück erwerbende Gesellschaft bereits besteht und nicht zusammen mit der Einbringung gegründet wird, macht für die Beurteilung des einbringenden Gesellschafters keinen Unterschied.

---

<sup>465</sup> 6. Teil, A. II.

<sup>466</sup> Siehe 6. Teil, A. II.

Die Überlegungen des Bundesfinanzhofes, welche zum Vorlagebeschluss an den Europäischen Gerichtshof geführt haben, scheinen indes bei der Personengesellschaft überzeugender zu sein. Der Bundesfinanzhof hatte in dem Vorlagebeschluss ausgeführt, dass die Aufnahme des Gesellschafters nicht aufgrund eines gegenseitigen Vertrages zwischen der Gesellschaft einerseits und dem Gesellschafter andererseits erfolge, sondern aufgrund eines Gesellschaftsvertrages zwischen den Gesellschaftern. Deshalb würde der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil im Rahmen einer am Zivilrecht orientierten Betrachtungsweise nicht von der Gesellschaft, sondern von seinen Mitgesellschaftern erhalten.

Bei den Personengesellschaften kann auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht davon gesprochen werden, dass die dem einbringenden Gesellschafter im Gegenzug zuwachsende Gesellschafterstellung und die damit verbundenen Gesellschaftsrechte eine Leistung der Gesellschaft darstellten. Dieser Rechtserwerb erfolgt für den eintretenden Gesellschafter *de ipso iure* allein aufgrund rechtsgeschäftlicher Erklärungen und Rechtshandlungen auf der Ebene der Gesellschafter.

## **b) Einbringung in eine GmbH**

Bei der Einbringung eines Grundstückes in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH gibt es zwei gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten, wie der einbringende Grundstückseigentümer im Gegenzug Gesellschaftsanteile erhält.

Eine Gestaltungsmöglichkeit ist, dass eine Kapitalerhöhung beschlossen wird, mit der Festlegung, dass für die hierbei zu übernehmenden neuen

Geschäftsanteile eine Sacheinlage zu erbringen ist, nämlich die Einbringung eines bestimmten Grundstückes.

Eine andere Möglichkeit besteht darin, dass im Gegenzug zu der Einbringung des Grundstückes die bereits vorhandenen Gesellschafter von ihren Geschäftsanteilen eine festgelegte Zahl auf den einbringenden Gesellschafter übertragen. Hierbei bleibt das Stammkapital unverändert. Das Vermögen der Gesellschaft wird um den Wert des Grundstückes erhöht.

#### **aa) Erwerb der Geschäftsanteile anlässlich einer Kapitalerhöhung**

Bei dem Erwerb der Geschäftsanteile anlässlich einer Kapitalerhöhung bedarf es zunächst eines entsprechenden Beschlusses betreffend die Kapitalerhöhung. Dieser Kapitalerhöhungsbeschluss wird nach § 55 GmbHG durch die Übernahme der neuen Geschäftsanteile umgesetzt. Zur Übernahme eines Geschäftsanteils können gemäß § 55 Abs. 2 S. 1 GmbHG die bisherigen Gesellschafter oder andere Personen zugelassen werden, wie beispielsweise der einbringende Grundstückseigentümer. Im letzten Fall sind in diesem Kapitalerhöhungsbeschluss nach § 55 Abs. 2 S. 2 GmbHG auch die sonstigen Verpflichtungen des Beitretenden, wie beispielsweise die Verpflichtung zur Einbringung des Grundstückes, festzulegen. Die Übernahme des neuen Geschäftsanteils selbst erfolgt im Wege eines körperschaftlichen Übernahmevertrages.<sup>467</sup>

Auf Seiten der Gesellschaft wird der Übernahmevertrag nicht durch die Geschäftsführer, sondern von den Gesellschaftern abgeschlossen.<sup>468</sup> Der

---

<sup>467</sup> Herzler in Systematischer Praxiskommentar GmbH-Recht, § 55 Rn. 32.

<sup>468</sup> BGHZ 49, 117; BGHZ 117, 120; dies soll auch für die Ein-Mann-GmbH gelten Bay ObLG, Beschluss vom 20.2.2002, 3 ZBR 30/02 = NZG 2002, 585, 586.

Übernahmevertrag ist sodann zugleich Rechtsgrundlage für die Verpflichtung zur Übernahme der Einlage und der hierbei zu erbringenden Leistungen wie auch für die Änderung der mitgliedschaftsrechtlichen Verhältnisse nach Vollzug der Kapitalerhöhung.<sup>469</sup> Diese rechtliche Konstruktion zur Erlangung der Gesellschaftsrechte bei der GmbH, die im direkten rechtlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstückes als Sacheinlage steht, kommt derjenigen des Einbringungsvertrages bei der Personengesellschaft sehr nahe.

Auch im Falle der Einbringung eines Grundstückes als Sacheinlage bei der Kapitalerhöhung erhält im Gegenzug der Grundstückseigentümer seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung in Form des neuentstandenen Geschäftsanteils nicht von der Gesellschaft, sondern auf Grund körperschaftsrechtlicher Vereinbarung aus der Sphäre der Gesellschafter. Der neue Geschäftsanteil war nie in den Händen der GmbH, sondern er entsteht durch den Übernahmevertrag und Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister unmittelbar in der Hand des neuen Gesellschafters.<sup>470</sup>

Bei der GmbH kann somit bei der Kapitalerhöhung ebenfalls nicht von einer Leistung der Gesellschaft an den einbringenden Gesellschafter gesprochen werden.

#### **bb) Erwerb eines bereits vorhandenen Geschäftsanteils**

Die Einbringung des Grundstückes als Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung hat den Vorteil, dass die Mehrung des

---

<sup>469</sup> Baumbach/Hueck, GmbHG, § 55 Rn. 31.

<sup>470</sup> Erst die Eintragung im Handelsregister führt zur Wirksamkeit der Kapitalerhöhung, § 54 Abs. 3 GmbHG, BGH Urteil vom 30.11.1967, BGHZ 49, 117.

Gesellschaftsvermögens auch nach außen durch die Erhöhung des Stammkapitals deutlich wird.

Gleichwohl könnten auch Gründe dafür sprechen, das Grundstück in das Gesellschaftsvermögen gegen Übertragung bereits vorhandener Geschäftsanteile einzubringen. Dieses Verfahren hätte den Vorteil, dass die Einbringung mit Vollzug des Grundstücksgeschäftes bereits erledigt wäre. Es bedürfte nicht des förmlichen und aufwendigen Verfahrens der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage, welches einen Sachgründungsbericht und regelmäßig eine Bewertung des Grundstückes durch einen Sachverständigen erfordert und erst nach registergerichtlicher Prüfung durch Eintragung im Handelsregister abgeschlossen ist.

Der einbringende Grundstückseigentümer und zukünftige Gesellschafter erhalte zum Ausgleich von den Altgesellschaftern Geschäftsanteile übertragen. Entweder durch Abtretung vorhandener separater Geschäftsanteile<sup>471</sup> oder durch Abtretung neuer durch Teilung entstandener Teilgeschäftsanteile.

In dieser Übertragung bereits vorhandener Geschäftsanteile ist durchaus eine Leistung des übergebenden Gesellschafters – nicht der Gesellschaft – zu sehen. Weiter lässt sich im Sinne der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 S. 1 UStG auch ein Entgelt im Sinne eines Tauschvorganges zumindest in mittelbarer Form erkennen. Der übertragende Altgesellschafter erhält zwar nicht unmittelbar das Eigentum oder Miteigentum am Grundstück, denn Eigentümer wird allein die Gesellschaft. Die Gegenleistung für die Übertragung seines Geschäftsanteils ist in wirtschaftlicher Hinsicht aber durch die Wertsteigerung der ihm verbleibenden Geschäftsanteile

---

<sup>471</sup> Nach Einführung des MoMiG ist es möglich, dass ein Gesellschafter bereits bei Gründung mehrere separate Geschäftsanteile übernimmt.

gegeben, da diese Geschäftsanteile seine Beteiligung an einem gewachsenen Gesellschaftsvermögen widerspiegeln.<sup>472</sup>

Damit wäre auch die Entgeltlichkeit der Anteilsübertragung gegeben, da nach der oben dargestellten Auffassung die Entgeltlichkeit der Leistung zu bejahen ist, wenn auf Seiten des Leistenden eine Vermögensmehrung eintritt, unabhängig davon, auf welcher Rechtsgrundlage und durch welches Verfahren dies geschieht.

Für die Annahme eines steuerbaren Umsatzes fehlt es im Regelfall aber an der Unternehmereigenschaft des seine Geschäftsanteile abtretenden Altgesellschafters. Wie bereits dargelegt, führt das bloße Halten von Geschäftsanteilen nicht dazu, dass der Gesellschafter Unternehmer im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 UStG wird. Wenn der Altgesellschaftler anlässlich der Einbringung eines Grundstückes durch einen Neugesellschafter diesem Geschäftsanteile überträgt, handelt es sich hierbei regelmäßig um einen einmaligen Vorgang. Der Altgesellschaftler nimmt eine Vermögensdisposition vor, die nicht als nachhaltige Betätigung im Rahmen eines Unternehmens qualifiziert werden kann.

Anders wäre es, wenn der Altgesellschaftler die Geschäftsanteile im Rahmen eines Unternehmens hält, etwa weil seine unternehmerische Betätigung gerade im An- und Verkauf von Gesellschaftsbeteiligungen liegt. Hier gehört es dann zur nachhaltig ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit stetig Beteiligungen zu erwerben und möglichst mit Gewinn zu veräußern. In diesem Fall wäre sodann eine Leistung durch einen

---

<sup>472</sup> Bei einer rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise könnte man wegen des Eigentumserwerbes der Gesellschaft auch von einem Vertrag zugunsten Dritter nach § 328 BGB sprechen, bei welchem die Gesellschaft der begünstigte Dritte ist. Es ist aber nicht zu übersehen, dass wirtschaftlich die Vermögensmehrung bei der Gesellschaft den Gesellschaftern zu Gute kommt.

Unternehmer erbracht worden, die nach § 4 Nr. 8 f UStG aber umsatzsteuerfrei ist.<sup>473</sup>

Dieses Erscheinungsbild stellt aber nicht den Regelfall der Grundstückseinbringung dar, bei welchem der Altgesellschafter nur einen Teil seiner Geschäftsanteile überträgt und im Übrigen ein starkes Interesse hat, dass das Grundstück Teil des Vermögens der Gesellschaft wird, an der er weiter beteiligt sein will.

#### **b) Einbringung eines Grundstückes in eine Aktiengesellschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung**

§ 183 AktG eröffnet die Möglichkeit, im Rahmen einer Kapitalerhöhung eine Sacheinlage und damit auch ein Grundstück in die Aktiengesellschaft einzubringen. Diese Vorschrift regelt im Einzelnen das hierfür durchzuführende Verfahren.<sup>474</sup>

Hierbei steht aus Sicht des einbringenden Grundstückseigentümers die sogenannte „Sacheinlagenvereinbarung“<sup>475</sup> im Vordergrund. Mit dieser Vereinbarung, die zwischen dem Grundstückseigentümer und der Aktiengesellschaft abzuschließen ist, verpflichtet sich der Grundstückseigentümer einen bestimmten Gegenstand, wie ein genau zu bezeichnendes Grundstück, einzubringen und dafür neue Aktien zu zeichnen.

---

<sup>473</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 228, Rn. 254.

<sup>474</sup> Vgl. zur systematischen Stellung, insbesondere zum Verhältnis der Sacheinlage zur Bareinlage, Hüffer, AktG, § 183 Rn. 4.

<sup>475</sup> Hüffer, AktG, § 183, Rn. 6.

Aus § 183 Abs. 1 AktG ist zu folgern, dass die Sacheinlagenvereinbarung mit Regelung der Grundstückseinbringung vor dem Kapitalerhöhungsbeschluss abgeschlossen sein muss, weil diese als Tagesordnungspunkt gemäß § 123 AktG bei der Einberufung der Hauptversammlung bekannt zu machen ist.

Durch diese zeitliche Abfolge kann die Grundstückseinbringung nur unter der aufschiebenden Bedingung vereinbart werden, dass die Kapitalerhöhung mit Sacheinlage auch beschlossen und nach den weitergehenden Regelungen des Aktienrechts auch durch Eintragung im Handelsregister gemäß § 189 AktG vollzogen wird.<sup>476</sup>

Für die umsatzsteuerlichen Folgen auf Seiten des einbringenden Grundstückseigentümers kann auf die obigen Ausführungen zum Einbringungstatbestand bei der GmbH verwiesen werden. Im Ergebnis ist somit ein steuerbarer Vorgang nur gegeben, wenn die Einbringung für den Grundstückseigentümer ein unternehmerisches Handeln darstellt.

Der einbringende Grundstückseigentümer erhält im Rahmen der Kapitalerhöhung Aktien. Der Begriff der Aktie wird im Gesetz in drei verschiedenen Bedeutungen gebraucht und zwar erstens als ziffernmäßiger Bruchteil am Grundkapital, zweitens als das gesellschaftsrechtliche Mitgliedschaftsrecht und drittens die Aktie als Wertpapier.<sup>477</sup> Für die Frage, ob in der Ausgabe der Aktien und der Übernahme durch den einbringenden Grundstückseigentümer ein steuerbarer Vorgang gesehen werden kann, geht es nur um die Aktie als Mitgliedschaftsrecht und als Wertpapier, denn nur im Rahmen dieser Begriffe ist eine Lieferung oder Leistung denkbar.

---

<sup>476</sup> Vgl. Hefermehl/Bungeroth in Geßler/Hefermehl, Rn. 55.

<sup>477</sup> Vgl. Schmidt, Karsten, Gesellschaftsrecht, S. 776, § 26 IV 1 b.



Die Übernahme der Aktie erfolgt gemäß § 185 AktG durch Zeichnung, d. h. durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung des übernehmenden zukünftigen Aktionärs. Die Zeichnung als eine auf den Erwerb von neuen Aktien gerichtete Offerte<sup>478</sup> ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung<sup>479</sup>, deren Erklärungsempfänger die Aktiengesellschaft ist.<sup>480</sup>

Mit der entsprechenden Annahmeerklärung der Aktiengesellschaft kommt der Zeichnungsvertrag zustande. Durch diesen verpflichtet sich die Aktiengesellschaft dem Zeichner gegenüber, diesem Mitgliedschaftsrechte einzuräumen, wenn die Kapitalerhöhung durchgeführt wird.<sup>481</sup> Ferner ist im Zeichnungsvertrag geregelt, wie die vor Anmeldung der Kapitalerhöhung fällige Bar- bzw. Sacheinlage zu erbringen ist. Wird mit dem Zeichnungsvertrag, der keiner Formvorschrift unterliegt,<sup>482</sup> zugleich die Einbringung eines Grundstückes vereinbart, sind jedoch die weiteren Formvorschriften für dieses Einbringungsgeschäft, wie beispielsweise § 311 b BGB zu beachten.

Die Aktie als Wertpapier wird als Inhaberaktie nach den Vorschriften für die Übereignung beweglicher Sachen gemäß § 929 BGB übertragen. Namensaktien können nach § 68 Abs. 1 S. 1 AktG durch Indossament übertragen werden. Zulässig ist aber auch die Abtretung der verbrieften Mitgliedschaftsrechte gemäß §§ 398, 413 BGB, wobei das Eigentum an

---

<sup>478</sup> Hüffer, AktG, § 185 Rn. 3.

<sup>479</sup> Allgemeine Meinung, vgl. Hüffer, AktG, § 185, Rn. 3.

<sup>480</sup> Nicht auch die Allgemeinheit, so noch RGZ zuletzt 147, 257, 270f.; zum Ganzen Hüffer, AktG, § 185, Rn. 3.

<sup>481</sup> Eine Verpflichtung zur Durchführung der Kapitalerhöhung besteht nach herrschender Meinung indes nicht, vgl. Hüffer, AktG, § 185, Rn. 4 m. w. N.

<sup>482</sup> Hüffer, AktG, § 185, Rn. 23.

der Aktienurkunde analog zu § 952 BGB auf den Übernehmer der Mitgliedschaftsrechte übergeht.<sup>483</sup>

#### **d) Steuerliche Würdigung**

Bei dem Erwerb der Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung ist im Unterschied zu allen anderen oben behandelten Gesellschaften erstmalig der Tatbestand gegeben, dass der einbringende Grundstückseigentümer die Gesellschaftsrechte von der Gesellschaft selbst erhält.

Dieses gesellschaftsrechtliche Erscheinungsbild entspricht somit erstmalig der früheren, lange Zeit vertretenen Meinung des Bundesfinanzhofes, wonach die Gesellschaft im Leistungsaustausch gegen die Einlageleistung des Gesellschafters diesem Gesellschaftsrechte gewährt. Diese Leistung sollte allerdings nach § 4 Nr. 8 f UStG steuerfrei sein.<sup>484</sup> Hierbei machten der Bundesfinanzhof und die frühere herrschende Meinung<sup>485</sup> keine Unterschiede zwischen den verschiedenen Gesellschaftsformen, sondern behandelten von der BGB-Gesellschaft bis zur Aktiengesellschaft alle gleich.

Wie oben dargestellt, kann dieser Auffassung für alle bisher beurteilten Gesellschaftsformen nicht gefolgt werden, weil die Gesellschaftsrechte tatsächlich nicht von der Gesellschaft erbracht werden und die von Reiß vorgeschlagene Fiktion einer Leistung der Gesellschaft sich gänzlich vom gesellschaftsrechtlichen Tatbestand löst.<sup>486</sup>

---

<sup>483</sup> Hüffer, AktG, § 68, Rn. 3.

<sup>484</sup> BFH BStBl. II 1996, 250; BStBl. II 1976, 265; BStBl. II 1988, 506.

<sup>485</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 228, Rn. 254.

<sup>486</sup> Vgl. Reiß, Sacheinlagen, Geschäftseinbringungen, Umwandlungen von Unternehmensträgern und steuerfreie Umsätze von Gesellschaftsanteilen, UR 1996, 357 ff.

Dies ist bei der Kapitalerhöhung der Aktiengesellschaft gegen Sacheinlage nunmehr anders. Die Gewährung der Gesellschaftsrechte in Form der Ausgabe der Aktien stellt, was die Aktie als Wertpapier betrifft, eine Lieferung und was die Aktie als Mitgliedschaftsrecht betrifft, eine sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 UStG dar. Das Entgelt hierfür wäre in der Übertragung des Grundstückes zu sehen. Dieser Umsatz wäre dann nach § 4 Nr. 8 f UStG von der Umsatzsteuer befreit. Dies führt wiederum dazu, dass der Vorsteuerabzug betreffend die anlässlich der Gewährung der Mitgliedschaftsrechte angefallenen Kosten nach § 15 Abs. 3 UStG ausgeschlossen wäre.

Der Europäische Gerichtshof hat dieses unerwünschte Ergebnis dadurch vermieden, dass er mit nicht überzeugender Begründung<sup>487</sup> in der Gewährung von Gesellschaftsrechten grundsätzlich keinen steuerbaren Vorgang sieht, aber die hierbei veranlassten Kosten als allgemeine Kosten des Unternehmens einordnet, die im vollen Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Auffassung im Ergebnis ohne weitere Begründung angeschlossen.<sup>488</sup> Er verdrängt somit den gesellschaftsrechtlichen Tatbestand, dass Aktien von der Gesellschaft an den übertragenden Grundstückseigentümer gewährt werden. Hierin eine Lieferung oder sonstige Leistung zu sehen, wird unter der Vorgabe der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sicher aber auch im Hinblick auf das vom Bundesfinanzhof gewünschte Ergebnis<sup>489</sup> stillschweigend verdrängt.

Dabei lässt sich die Nichtsteuerbarkeit dieser Lieferung oder Leistung rechtsmethodisch überzeugender begründen. Die Ausgabe der Aktien

---

<sup>487</sup> Vgl. oben die Kritik zur Begründung des EuGH; 6. Teil A. II.

<sup>488</sup> BFH aaO S. 540.

<sup>489</sup> Vgl. BFH im seinem Vorlagebeschluss vom 27.9.2001, UR 2002, 81 f.

durch die Gesellschaft erfolgt nämlich hier regelmäßig nicht im Bereich des umsatzsteuerlich relevanten Außenumsatzes des Unternehmens. Es geht nicht um den immer wiederkehrenden Erwerb von Produkten oder Dienstleistungen im Rahmen des Geschäftsbetriebes. Sondern hier werden Eigentumsrechte in Form von Aktien hingegeben und neue Eigentümer in das Unternehmen aufgenommen, welche ihrerseits durch die Übertragung eines Grundstückes das Unternehmen in seiner Grundstruktur nachhaltig stärken. Im Ergebnis fehlt es bei der Aktiengesellschaft bei der Ausgabe der Aktien an dem Tatbestandsmerkmal des unternehmerischen Handelns, womit die Steuerbarkeit zu verneinen ist.

Die Begründung für das allseits angestrebte Ergebnis der Vorsteuerabzugsberechtigung sollte anders gefunden werden, und zwar über die Zuordnung der angefallenen Kosten. Die Beratungs-, Konzeptions- und Vertragskosten sind zwar anlässlich der Kapitalerhöhung angefallen. Sie können aber gleichwohl als allgemeine Kosten des Unternehmens zur Erlangung einer ausreichenden Betriebsausstattung, beispielsweise im Erwerb des Grundstückes, angesehen werden. Dann kommt es auch nicht mehr darauf an, ob in der Gewährung der Aktienrechte durch die Aktiengesellschaft ein steuerbefreiter oder ein nicht steuerbarer Vorgang zu sehen ist. Das gewünschte Ergebnis der Vorsteuerabzugsberechtigung ist also unabhängig davon, wie der rechtsgeschäftliche Vorgang der Aktienaussgabe zu qualifizieren ist, zu erreichen.

### **C. Grundstücksgeschäfte anlässlich des Ausscheidens aus einer Gesellschaft**

Beim Ausscheiden aus einer Gesellschaft erhält der Gesellschafter regelmäßig eine Abfindung. In den meisten Fällen handelt es sich um eine

Barabfindung; jedoch ist auch eine Abfindung mit Sachwerten und somit auch mit einem Grundstück möglich.

## **I. Zivilrechtliche Würdigung**

### **1. Personengesellschaften**

Der Grundstückserwerb erfolgt auf der Rechtsgrundlage der entsprechenden Vereinbarung zwischen der Gesellschaft als Veräußerer und dem ausscheidenden Gesellschafter als Erwerber. Hierbei sind die besonderen Formvorschriften der §§ 311b, 873, 925 BGB für Grundstücksgeschäfte zu beachten.

Bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts handeln als Veräußerer alle Gesellschafter gemeinschaftlich nach §§ 709, 714 BGB.<sup>490</sup> Die Erteilung einer Vollmacht an Mitgesellschafter ist möglich und üblich, wie auch die Übertragung der Vertretung nur an einzelne Gesellschafter gemäß § 710 BGB.<sup>491</sup> Die Handelsgesellschaften werden, wenn der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung vorsieht, von allen Gesellschaftern der OHG gemäß § 125 HGB beziehungsweise von allen persönlich haftenden Gesellschaftern der KG gemäß §§ 161, 164 HGB vertreten.

Die oben dargestellten Unterschiede zwischen der traditionellen Lehre und der herrschenden Meinung zur rechtlichen Qualifizierung des Gesellschaftsvermögens<sup>492</sup> ergeben sich nunmehr spiegelbildlich. Nach

---

<sup>490</sup> Vgl. zur Abgrenzung der Begriffe „Geschäftsführung“ und „Vertretung“, Ulmer/Schäfer, Münchener Kommentar, BGB, § 709, Rn. 9.

<sup>491</sup> Hierzu im Einzelnen, insbesondere auch die konkludente Vollmachtserteilung, BGH Urteil vom 14.2.2005 – II ZR 11/03, ZIP 2005, 524.

<sup>492</sup> Vgl. B. I. 1.

der traditionellen Lehre vergrößert sich durch die Übertragung die vorhandene gesamthänderische Beteiligung des ausscheidenden Gesellschafters am Grundstück zu Alleineigentum. Die Beteiligung der Mitgesellschafter fließt dem ausscheidenden Gesellschafter zu. Nach der herrschenden Meinung hingegen geht das Grundstück vom Alleineigentum der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in das Alleineigentum des ausscheidenden Gesellschafters über.

Auf der Erwerberseite steht der ausscheidende Gesellschafter und somit üblicherweise eine rechts- und geschäftsfähige Person. Probleme oder Zweifelsfragen zivilrechtlicher Art ergeben sich im Ergebnis nicht.

## **2. Kapitalgesellschaften**

Bei den Kapitalgesellschaften wird der Übertragungsvertrag durch die gesetzlichen Vertretungsorgane, d. h. die Geschäftsführer der GmbH nach § 35 GmbHG und den Vorstand der Aktiengesellschaft nach § 78 AktG einerseits und den ausscheidenden und abzufindenden Gesellschafter andererseits geschlossen. Das Grundstück scheidet aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft aus. Der Eigentumsverlust berührt die Ebene der Gesellschafter nicht.

## **II. Steuerliche Würdigung**

Nach einer Literaturmeinung wird im Gegensatz zur Barabfindung bei der Abfindung mit Sachwerten und somit auch in der Übertragung eines Grundstückes ein umsatzsteuerbarer und nicht nach § 4 Nr. 8 f UStG

befreiter Leistungsaustausch gesehen.<sup>493</sup> Die Gegenleistung bestehe hier darin, dass die Gesellschaft von der ansonsten bestehenden Verpflichtung frei werde, dem ausscheidenden Gesellschafter einen Ausgleich in Geld (Barabfindung) zu zahlen. Die Sachabfindung erfolge als Lieferung im Rahmen einer Hingabe an Zahlung statt.<sup>494</sup>

Dieses Bild des Leistungsaustausches kann für die dargestellten Gesellschaften nicht nachvollzogen werden.

Ein Leistungsaustausch setzt dem Grunde nach voraus, dass der Leistungsempfänger dieselbe Person ist, welche auch die Gegenleistung erbringt oder diese zumindest veranlasst.

Lässt man die traditionelle Lehre bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts beiseite, ist es bei allen Gesellschaftstypen die jeweilige Gesellschaft, die das Grundstück an den ausscheidenden Gesellschafter liefert. Diese Lieferung soll nach der Literaturmeinung an Stelle einer Barzahlung erfolgen. Diese Barzahlung kann wiederum nur das Entgelt für die Hingabe der Gesellschaftsrechte des ausscheidenden Gesellschafters sein.

Es stellt sich daher die Frage, wer dem ausscheidenden Gesellschafter eine Abfindung als Entgelt für die Übertragung der Gesellschaftsrechte schuldet.

---

<sup>493</sup> Vgl. Lippross, Umsatzsteuer, 2.2.8.3, S. 126; Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rn. 360 f; die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9a UStG für Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, bleibt unberührt.

<sup>494</sup> So Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 230, Rn. 255.

## 1. Umsatzsteuerliche Würdigung bei den Personengesellschaften

Mit seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft verliert der Gesellschafter seine Gesellschaftsrechte. Diese fallen weg und werden von keinem anderen Rechtssubjekt übernommen.<sup>495</sup> Das Ausscheiden bewirkt ferner den Verlust der bis dahin vorhandenen gesamthänderischen Berechtigung am Vermögen der Gesellschaft. Dem trägt § 738 Abs. 1 S. 1 BGB Rechnung, wenn er die Anwachsung der Gesamthandberechtigung des Ausgeschiedenen bei den übrigen Gesellschaftern begründet.<sup>496</sup> Entsprechendes gilt über die Verweisung der §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB für die Handelsgesellschaften.<sup>497</sup>

Es ist somit festzuhalten, dass die Gesellschaften selbst keine Gesellschaftsrechte des ausscheidenden Gesellschafters übernehmen können und, dass durch die Anwachsung eine Vermögensmehrung unmittelbar nur bei den Gesellschaftern und nicht bei der Gesellschaft erfolgt.

Da die Personengesellschaft somit nichts von dem ausscheidenden Gesellschafter erhält, kann die Übertragung des Grundstückes auch nicht als eine von ihr zu erbringende Gegenleistung angesehen werden. Im Ergebnis ist deshalb die Sachabfindung – die Übertragung des Grundstückes – der eine Vermögensmehrung bei der Gesellschaft nicht gegenübersteht, nicht steuerbar.<sup>498</sup>

Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit der unbestrittenen Auffassung, dass es bei der Barabfindung immer an einer

---

<sup>495</sup> Ulmer/Schäfer in Münchner Kommentar, BGB, § 738, Rn. 6.

<sup>496</sup> Ulmer/Schäfer in Münchner Kommentar, BGB, § 738, Rn. 8.

<sup>497</sup> Ulmer/Schäfer in Münchner Kommentar, BGB, § 738, Rn. 10.

<sup>498</sup> Andere Ansicht Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 230, Rn. 255, m. w. N.



umsatzsteuerrechtlichen Leistung auf Seiten der Gesellschaft fehlt. Hierbei soll nicht übersehen werden, dass eine Geldzahlung an sich und somit auch eine Barabfindung grundsätzlich keine Lieferung darstellen kann. Eine unterschiedliche Behandlung scheint gleichwohl nicht nachvollziehbar.

Bei einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsste man den Leistungsaustausch auf die Gesellschafterebene verlagern. Dann ergäbe sich eine Vermögensmehrung für den ausscheidenden Gesellschafter durch den Erwerb der Grundstücke und für die verbleibenden Gesellschafter durch die Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsanteile aufgrund gesteigerter Beteiligungsquote. Es soll auch nicht übersehen werden, dass der ausscheidende Gesellschafter durch Entgegennahme des Grundstückes seinen Abfindungsanspruch gegen seine Mitgesellschafter verliert. Dies führt wiederum zu einer Vermögensmehrung für die verbleibenden Gesellschafter, nicht aber für die Gesellschaft selbst. Der ausscheidende Gesellschafter zahlt somit in steuerlicher Hinsicht ein Entgelt für die Übertragung des Grundstückes nur, wenn im Rahmen des Ausscheidens die Gesellschaft und die verbleibenden Gesellschafter als eine steuerrechtliche Einheit fingiert werden. Bei dieser Betrachtungsweise würde man sich vollständig vom zivilrechtlichen Tatbestand lösen. Danach findet eben die Übertragung des Grundstückes zwischen der Gesellschaft und dem ausscheidenden Gesellschafter statt, während die Vermögensmehrung der verbleibenden Gesellschafter unmittelbar daraus folgt, dass sich die Zahl der Gesellschafter verringert. Wollte man gleichwohl der wirtschaftlichen Zuordnung folgen, wäre die Übertragung des Grundstückes eine steuerbare aber nach § 4 Nr. 9 UStG steuerbefreite Lieferung, da sie von dem Grunderwerbssteuergesetz erfasst wäre.

Eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung der Sachabfindung zur Barabfindung sollte zudem besonders begründet werden, was der vorgenannten Literaturmeinung aber nicht überzeugend gelingt.<sup>499</sup>

Auf Seiten des Gesellschafters liegt in der Aufgabe seiner Gesellschaftsrechte bei Ausscheiden nach herrschender Meinung keine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vor. Zur Begründung bedarf es jedoch nicht des Hinweises auf die neuere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und auf die Tatsache, dass der ausscheidende Gesellschafter bei der Aufgabe seiner Gesellschaftsrechte regelmäßig nicht als Unternehmer handelt.<sup>500</sup> Zumindest bei der Personengesellschaft folgt das Ergebnis bereits rechtsdogmatisch daraus, dass die Anwachsung der Gesellschaftsrechte gesetzliche Rechtsfolge des § 738 Abs. 1 BGB ist. Übertragungsakte finden nicht statt und sind nach der Gesetzeslage auch nicht möglich.

## **2. Umsatzsteuerliche Würdigung bei den Kapitalgesellschaften**

### **a) GmbH**

#### **aa) Aus Sicht der GmbH**

Zu beurteilen ist der Sachverhalt, bei dem die GmbH ein umsatzsteuerpflichtig vermietetes Grundstück zur Abfindung an einen ausscheidenden Gesellschafter überträgt und im Gegenzug von diesem dessen Gesellschaftsanteile im Wege der Abtretung erhält.

---

<sup>499</sup>Lippross, Umsatzsteuer 2.2.8.3, erklärt, dass die Lieferung des Grundstückes gegen Entgelt erfolge, erklärt jedoch nicht, worin dieses Entgelt bestehen soll.

<sup>500</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 230, Rn. 255.

Der Erwerb eigener Gesellschaftsanteile ist der GmbH unter Beachtung der engen Voraussetzungen des § 33 GmbHG möglich. Der Erwerb kann unter unternehmerischen und verfahrensökonomischen Gesichtspunkten sinnvoll sein, wenn die Gesellschaft die Geschäftsanteile nur vorübergehend übernehmen will, um sie bei nächster Gelegenheit einem neu eintretenden Gesellschafter, in der Regel zur Verbreiterung ihrer Kapitalbasis, gegen Entgelt zu übertragen. Bei dieser Fallkonstellation kann ein tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 UStG vorliegen.<sup>501</sup> Die Übertragung des Grundstückes stellt eine Lieferung der Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter dar, der die Abtretung der Gesellschaftsanteile im Rahmen desselben Rechtsverhältnisses als Entgelt entgegensteht. Auf den Meinungsunterschied, welche Art einer Verknüpfung zwischen Lieferung und Gegenleistung bestehen muss, kommt es hier nicht an, da nach dieser Fallkonstellation regelmäßig eine einheitliche Rechtgrundlage, wohl auch im synallagmatischen Sinne, gegeben ist.<sup>502</sup> Dabei wird das Entgelt in diesem Fall durch die Abtretung der Gesellschaftsanteile als sonstige Leistung erbracht.

Wenn der ausscheidende Gesellschafter die unter Ausübung der Umsatzsteuroption vermietete Immobilie unverändert bewirtschaftet, wird in der Regel eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen.

Entfällt hingegen der Tatbestand der Geschäftsveräußerung im Ganzen, etwa weil bei Übertragung der Immobilie die bestehenden Mietverhältnisse aufgelöst werden, kommt es für die Frage der Steuerbarkeit der Übertragung darauf an, ob die Gesellschaft die

---

<sup>501</sup> Durch Umkehrbarkeit der in § 3 Abs. 12 S. 2 UStG enthaltenen Regelung liegt über den Gesetzestext hinaus ein tauschähnlicher Umsatz ebenfalls vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer sonstigen Leistung liegt, so richtig Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rn. 745 m. w. N.

<sup>502</sup> Vgl. hierzu Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 31, Rn. 35.

Übertragung des Grundstückes im Rahmen ihres Unternehmens gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 UStG vornimmt. Dies dürfte nur dann zu bejahen sein, wenn es zum Gesellschaftszweck gehörte, Immobilien zu erwerben, zu bewirtschaften und zu veräußern. Handelt es sich bei dem Grundstück indes lediglich um eine Kapitalanlage der Gesellschaft, welche ansonsten ihre unternehmerische Betätigung außerhalb der Immobilienbereiche ausübte, fehlt es für die Übertragung des Grundstückes an dem Tatbestandsmerkmal des unternehmerischen Handelns.

War als dritte denkbare Sachverhaltsvariante die Immobilie von der Gesellschaft im Rahmen ihres Gesellschaftszweckes, der regelmäßig zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen führte, genutzt, so ist die Übertragung im Rahmen ihres Unternehmens erfolgt und somit steuerbar. Dann ist im Übertragungsvertrag zwischen Gesellschaft und übernehmenden Gesellschafter festzulegen, ob von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG Gebrauch gemacht oder zur Umsatzsteuer optiert wird.

#### **bb) Aus Sicht des ausscheidenden Gesellschafters**

Das umsatzsteuerliche Schicksal der übernommenen Immobilie hängt für den ausscheidenden Gesellschafter als neuen Eigentümer davon ab, ob die Immobilie im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen weiter bewirtschaftet oder nach Ausübung der Umsatzsteueroption mit neuen umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen weiter nutzt. Für beide Fälle kann auf die oben dargestellten allgemeinen steuerlichen Folgen verwiesen werden. Dasselbe gilt, wenn der neue Eigentümer keine umsatzsteuerrelevante Nutzung vornimmt.

Die Übertragung seiner Gesellschaftsanteile im Rahmen des tauschähnlichen Geschäftes stellt zwar eine sonstige Leistung im Sinn des

§ 1 Abs. 1 S. 1 UStG dar, die jedoch im Regelfall nicht steuerbar ist, weil sie nicht im Rahmen eines Unternehmens erfolgt. Denn das Halten und einmalige Veräußern von Gesellschaftsrechten stellt kein unternehmerisches Handeln im Sinne des Umsatzsteuerrechtes dar.<sup>503</sup>

Sollte ein Ausnahmefall vorliegen, etwa weil der ausscheidende Gesellschafter, z. B. wie ein Hedge-Fonds, das Halten und Veräußern von Gesellschaftsanteilen im Rahmen seines Unternehmen betreibt, wäre die Übertragung der Gesellschaftsanteile steuerbar aber nach § 4 Nr. 8 f UStG steuerbefreit.

### **cc) Übertragung des Grundstückes gegen Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die verbleibenden Gesellschafter**

Zu beurteilen ist der Sachverhalt, bei dem der ausscheidende Gesellschafter von der GmbH ein Grundstück erhält und im Gegenzug seinen Geschäftsanteil auf den oder die verbleibenden Gesellschafter der GmbH überträgt.

Im Unterschied zum vorhergehenden Abschnitt findet der Leistungsaustausch nicht allein zwischen zwei Personen, sondern unter Beteiligung von drei Personen statt; namentlich der übertragenden GmbH, des erwerbenden ausscheidenden Gesellschafters, der zugleich Übertragender seiner Geschäftsanteile ist, und den die Geschäftsanteile erwerbenden verbleibenden Gesellschafter.

Ein Tausch oder ein tauschähnliches Rechtsgeschäft im engeren Sinne ist durch das Hinzutreten der verbleibenden Gesellschafter damit nicht gegeben. Es stellt sich die Frage, ob die Lieferung des Grundstückes auch dann im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 UStG gegen Entgelt erfolgt ist, wenn

---

<sup>503</sup> Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 190 Rn. 205.

die GmbH selbst nichts erhält, sondern die Übertragung der Gesellschaftsanteile an andere Personen, nämlich die verbleibenden Gesellschafter erfolgt.

Hierbei geht es wiederum nicht um den Meinungsstreit, wie die rechtliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung beschaffen sein muss.<sup>504</sup> Denn die Lieferung des Grundstückes und die Übertragung der Gesellschaftsanteile beruhen eindeutig auf einem einheitlichen Rechtsverhältnis, welches in der Regel sogar in derselben notariellen Urkunde vereinbart wird. Es geht deshalb nur um die Frage, ob im Sinne des Gesetzes das Entgelt an den Leistenden oder auch an einen Dritten erbracht werden kann.

In diesem Zusammenhang wird die Meinung vertreten, dass es nicht darauf ankommen soll, ob die Gegenleistung vom Leistungsempfänger selbst oder von einem Dritten erbracht wird.<sup>505</sup> Daraus lässt sich der Umkehrschluss ziehen, dass es auch nicht darauf ankommen kann, ob die Gegenleistung unmittelbar an den Leistenden oder aufgrund dessen Einwilligung bzw. Anweisung an einen Dritten erbracht wird.

Im Rahmes des Art. 2 Abs. 1 a und c der MwStSystRL verlangt der Europäische Gerichtshof lediglich, dass zwischen Leistenden einerseits und dem Leistungsempfänger andererseits ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.<sup>506</sup> Dies schließt nicht aus, dass gegebenenfalls in zivilrechtlicher Sicht im Sinne eines Vertrages zu Gunsten Dritter nach § 328 BGB die Gegenleistung an einen Dritten erbracht wird.

---

<sup>504</sup> Vgl. hierzu Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 31, Rn. 35.

<sup>505</sup> So Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 16 unter Hinweis auf BFH BStBl. II 86, 723.

<sup>506</sup> EuGH vom 3.3.1994 – Rs. C-16/93; vgl. auch EuGH vom 14.7.1998 – Rs. C-172/96.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Umsatzsteuerrechts, wonach nicht die Verträge, sondern nur die Umsätze steuerbar sind,<sup>507</sup> zwingt dazu, auch die nicht unmittelbar an den Leistenden erbrachte Gegenleistung als solche im Sinne des Gesetzes anzuerkennen, wenn sie in dieser Weise auf Grund der vertraglichen Abrede zwischen Leistendem und Leistungsempfänger erfolgt ist.

Auch bei dieser Fallkonstellation ist für die Grundstücksübertragung grundsätzlich von der Möglichkeit einer steuerbaren Lieferung auszugehen. Zur Frage, unter welchen konkreten weiteren Voraussetzungen, wie beispielsweise die Frage des unternehmerischen Handelns oder die Geschäftsveräußerung im Ganzen, eine Steuerpflicht entsteht, kann auf die Ausführungen im vorherigen Abschnitt verwiesen werden. Dasselbe gilt für die steuerliche Beurteilung aus der Sicht des ausscheidenden Gesellschafters für die von ihm übertragenden Geschäftsanteile.

## **b) Aktiengesellschaft**

Vergleichbar zu der im vorherigen Abschnitt behandelten Abfindung eines ausscheidenden GmbH-Gesellschafters durch Übertragung einer Immobilie aus dem Vermögen der GmbH ist eine entsprechende Fallkonstellation auch bei der Aktiengesellschaft denkbar. Es ist jedoch zuzugeben, dass dies in der Praxis selten und nur im Rahmen einer kleinen, auf die einzelnen Gesellschafter orientierten Aktiengesellschaft vorkommen dürfte.

---

<sup>507</sup> So Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rn. 14.

**aa) Grundstückserwerb gegen Übertragung der Aktien auf die Gesellschaft**

Grundsätzlich ist jedoch die Übertragung eines Grundstückes durch die Aktiengesellschaft auf einen Aktionär gegen Übertragung von dessen Aktien auf die Gesellschaft zulässig.

Der Erwerb eigener Aktien ist der Gesellschaft unter Beachtung der Voraussetzungen des § 71 AktG erlaubt.<sup>508</sup>

Die steuerliche Beurteilung eines solchen Vorganges führt jedoch zu keinen anderen Ergebnissen als bei der GmbH. Ob aus Sicht der Aktiengesellschaft bei der Übertragung des Grundstückes ein steuerbarer und ggf. steuerbefreiter oder auf Grund entsprechender Option steuerpflichtiger Vorgang vorliegt, hängt von den Einzelheiten des Sachverhaltes, insbesondere der Nutzung des Grundstückes im Vermögen der Aktiengesellschaft ab. Hierbei kann auf die obigen Ausführungen bei der GmbH verwiesen werden. Entsprechendes gilt für die Übertragung der Aktien durch den Grundstückserwerber, bei der in der Regel kein steuerbarer Vorgang festzustellen ist.

**bb) Grundstückserwerb gegen Übertragung der Aktien auf Aktionäre**

Zumindest für Aktiengesellschaften mit einem kleinen Kreis von Aktionären ist es denkbar, dass der ausscheidende Aktionär, der von der

---

<sup>508</sup> Durch die im Jahre 1998 als § 71 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 AktG eingeführte Bestimmung sind die Möglichkeiten des Eigenerwerbes wesentlich erweitert worden. Dies auch als Anpassung an die zweite gesellschaftsrechtliche Richtlinie der EU und zur Belebung des Börsenhandels und zur Steigerung der Akzeptanz der Aktie als Anlageform, so Regierungsentwurf ZIP 1997, 2059.



Gesellschaft ein Grundstück erhält, seine Aktien auf die verbleibenden Aktionäre ggf. im Verhältnis ihrer Beteiligung untereinander überträgt.

Ob aus Sicht der Gesellschaft ein steuerbarer und sodann ggf. steuerbefreiter Vorgang gegeben ist, hängt davon ab, wie die Eigentümerstellung der Gesellschaft umsatzsteuerlich einzuordnen ist. Hier kann vollumfänglich auf die obigen Ausführungen bei der GmbH verwiesen werden. Das gleiche gilt für die umsatzsteuerliche Würdigung der Übertragung der Aktien auf die verbleibenden Aktionäre.

## **7. Teil: Zusammenfassung**

### **A. Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbarkeit von Grundstücksgeschäften**

Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Würdigung eines Grundstückskaufvertrages war die Feststellung, dass für die Frage der Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auf das Erfüllungsgeschäft und hierbei auf den Eigentums- und Besitzwechsel abzustellen ist. Sobald der Käufer als neuer Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist und er nach Besitzübergabe die Immobilie nach eigenem Ermessen nutzen kann, ist die Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne erfolgt.

Besondere Gestaltungen der Grundstücksveräußerung, bei denen entweder im Bereich des Eigentumswechsels oder im Bereich der Besitzüberlassung Sondervereinbarungen getroffen werden, waren umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen. Behält sich der Veräußerer ein Nießbrauchsrecht vor, verbleibt die Nutzung bei ihm und die Lieferung ist noch nicht vollzogen, so dass dieser Vorgang nicht steuerbar ist. Die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes bei vorheriger Besitzeinweisung hindert dagegen die Annahme einer erfolgten Lieferung nicht, da vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Erwerber den Wert der Immobilie bereits ausschöpfen kann.

## **B. Einräumung von dinglichen Rechten an einem Grundstück als sonstige Leistung**

Die Einräumung eines Nießbrauchsrechtes an einem Grundstück ist als sonstige Leistung im Sinne des § 3 Nr. 9 UStG einzuordnen, wenn es sich um einen eigenständigen Zuweisungsnießbrauch und nicht um einen Vorbehaltsnießbrauch im Rahmen einer Grundstücksveräußerung handelt. Entsprechendes gilt für die Bestellung einer Dienstbarkeit. Die Bestellung von Erbbaurechten weist zwar Merkmale auf, die denen einer Grundstückslieferung nahe kommen; im Ergebnis überwiegen jedoch die Argumente, die bei der Bestellung eines Erbbaurechtes, vergleichbar mit der Einräumung anderer Nutzungsrechte, für die Einordnung als sonstige Leistung sprechen.

## **C. Der Unternehmer als Steuersubjekt**

Ein Grundstücksgeschäft kann nur dann steuerbar sein, wenn es von einem Unternehmer getätigt wurde.

Die Rechtsprechung stellt für Immobilienverkäufe im Rahmen der Prüfung, ob hierbei ein unternehmerisches Handeln gegeben ist, zumindest als Grundgerüst auf die aus dem Ertragssteuerrecht stammende „Drei-Objekt-Grenze“ ab. Die Kriterien dieser „Drei-Objekt-Grenze“ und die hierbei geltenden Ausnahmen von der Regel wurden dabei im Laufe der Zeit immer vielfältiger, so dass nahezu von einer Einzelfallbeurteilung auszugehen ist. Dies mag man im Sinne einer einfacheren Rechtsanwendung bedauern, es lässt sich aber bei der Beurteilung, ob ein unternehmerisches Handeln gegeben ist, letztlich nicht vermeiden, da das Ergebnis immer nur unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu finden ist.

Im Ergebnis sollte man für den Rechtsbegriff des unternehmerischen Handelns nicht sklavisch auf die weitgefächerten Kriterien der „Drei-Objekt-Grenze“, sondern im Sinne einer umsatzsteuerlichen Klärung auf die Merkmale der Legaldefinition des § 2 UStG, wie die nachhaltige, gewerbliche bzw. berufliche und selbständig ausgeübte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse, abstellen.

#### **D. Steuerbefreiungen bei Lieferung von Grundstücken**

Das steuerbare Grundstücksgeschäft ist nach § 4 Nr. 9a UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn es unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Diese Nahtstelle zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer hat große Bedeutung für die steuerliche Behandlung der unter dem Begriff der „Bauherrenmodelle“ zusammengefassten Vertragstypen. Diese haben das gemeinsame Merkmal, dass der Käufer eines Bauplatzes oder einer Beteiligung hieran zum Zwecke der Bebauung weitere in zivilrechtlicher Sicht voneinander unabhängige Verträge abschließt. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes hat diese Verträge insgesamt der Grunderwerbsteuer unterworfen, wenn zwischen ihnen ein „objektiv enger sachlicher Zusammenhang“ besteht. Die vom Bundesfinanzhof schrittweise vorgenommene Ausweitung dieses Begriffes, dessen Konturen für die Praxis immer schwerer zu erahnen sind, ist abzulehnen. Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang sollte nur bejaht werden, wenn die einzelnen Verträge rechtlich miteinander verknüpft sind. Nur diese Reduktion führt zu vertretbaren Ergebnissen im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Belastung, die nach Art. 135 Abs. 1 j) MwStSystRL für die vom Grundstückserwerb unabhängigen Bauleistungen zwingend gegeben ist. Um die partielle Doppelbesteuerung zu vermeiden, sollte sich die Belastung mit der Grunderwerbsteuer auf die Sachverhalte beschränken, bei denen die Lieferung des Grundstückes einerseits und

die Erbringung von Leistungen im Rahmen der Bauerrichtung andererseits von demselben Unternehmer durchgeführt werden.

#### **E. Steuerbefreiung bei sonstiger Leistung**

Entgegen der zivilrechtlichen Einordnung als Pachtvertrag ist der Vertrag zur Gewinnung von Bodenbestandteilen (Ausbeute- bzw. Abbauvertrag) in steuerrechtlicher Hinsicht als Kaufvertrag zu behandeln, so dass eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a UStG zu verneinen ist. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn zur grundbuchmäßigen Sicherung des Ausbeuterechts eine Dienstbarkeit bestellt wird; die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 c UStG ist nicht einschlägig.

Da im Regelfall die Einräumung des Ausbeuterechts als steuerbares und nicht steuerbefreites Geschäft zu qualifizieren ist, muss dies umso mehr für die entgeltliche Weitergabe des Ausbeuterechts an einen anderen Unternehmer gelten.

#### **F. Folgen der Steuerbefreiung – Option zur Besteuerung**

Die bei der Grundstücksveräußerung gegebene Steuerbefreiung hat für den Bauherrn einer Gewerbeimmobilie den Nachteil, dass er grundsätzlich die Umsatzsteuer, die in den Rechnungen der an der Herstellung des Gebäudes beteiligten Unternehmer enthalten ist, nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Hier waren die Möglichkeiten zur Option zur Umsatzsteuer bei der späteren Verwendung der Immobilie, die Voraussetzungen einer solchen Option und zuletzt deren mögliche Beendigung und die hieran geknüpften Rechtsfolgen zu untersuchen. Nationales- und Unionsrecht weisen hier keine Diskrepanzen auf; auch die steuerrechtliche Praxis ist in sich geschlossen und nachvollziehbar.

## **G. Geschäftsveräußerung im Ganzen**

Die durch das Unionsrecht bewirkte Erweiterung dieses Tatbestandes führt dazu, dass im Ergebnis jede Veräußerung einer vermieteten Immobilie, auch nur die Veräußerung eines Miteigentumsanteils, eine Geschäftsveräußerung im umsatzsteuerlichen Sinne des § 1 Abs 1 a UStG sein kann. Bei der Fortsetzungsabsicht ist, um den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, auf die Verwendungsmöglichkeit der jeweiligen Immobilie und nicht auf die tatsächlich zum Zeitpunkt der Veräußerung konkret gegebene Verwendung abzustellen.

Zu begrüßen ist, dass der Bundesfinanzhof die frühere, etwas konstruiert wirkende Auffassung aufgegeben hat, wonach der Veräußerer eines Teiles einer Immobilie bezüglich des ihm verbleibenden Anteils eine zusätzliche unentgeltliche Nutzungsüberlassung im Rahmen der neu entstandenen Bruchteilsgemeinschaft vornehme.

Auch der Erwerb einer noch nicht fertig gestellten Immobilie ist als Geschäftsveräußerung anzuerkennen, wenn ein ursprünglich vom Veräußerer geplantes Nutzungskonzept zumindest in Teilen fortgesetzt bzw. realisiert wird.

Es waren sodann die Gefahren darzustellen, die für den Erwerber einer Immobilie im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen entstehen können, sowie die begrenzten Möglichkeiten aufzuzeigen, wie diesen Gefahren begegnet werden kann.

## **H. Gemischt genutzte Grundstücke**

„Seeling und kein Ende“, so war einer der vielen Literaturbeiträge im Gefolge des Seeling-Urteils des Europäischen Gerichtshofes

überschrieben. Dann kam das Ende jedoch schneller als erwartet, während der Bearbeitung des Themas in Gestalt der Richtlinie vom 22.12.2009 (2009/162/EU) des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Nach dem neu eingeführten Artikel 168a MwStSystRL darf bei gemischt genutzten Grundstücken, d. h. solchen, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden, ab dem Jahre 2011 bei Ausgaben im Zusammenhang mit der Errichtung von Immobilien höchstens der Teil der Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, der auf die Ausgaben im Bereich des unternehmerisch genutzten Teiles entfällt. Diese Regelung wurde mit § 15 Abs. 1b UStG in das nationale Recht übernommen.

Auf diese Weise wurde der steuerpolitisch nur schwer vermittelbare Effekt des Seeling-Modells mit seinem im Ergebnis noch verbliebenen Liquiditäts- und Zinsvorteil beseitigt. Durch die Entscheidung der Gesetzgeber sind für die Steuerpraxis damit eine Reihe von Zweifelsfragen bei der Anwendung des Modells, wie zum Beispiel die Bedeutung der 10% - Grenze oder der Bemessungsgrundlage des privaten Verbrauchs, obsolet geworden.

Der größere Teil der Untersuchung dieses Abschnittes und die hierbei gewonnenen Ergebnisse bleiben aber von Bedeutung. Dazu gehören zum Beispiel die Kriterien für die Einordnung eines Grundstückes als gemischt genutzter Gegenstand, wobei es nicht auf eine Teilbarkeit im zivilrechtlichen Sinne ankommen kann. Auch die Klärung der Voraussetzungen und das Verfahren der Zuordnungsentscheidung bleiben relevant; hierbei insbesondere auch die Ermittlung der anteiligen Flächen der gemischten Nutzung.

Von Interesse bleiben auch die Erörterungen, welche steuerlichen Folgen eintreten, wenn sich entgegen der ursprünglichen Planung bzw.

anfänglichen Nutzung später eine Verringerung des unternehmerisch genutzten Teiles ergeben sollte oder der steuerbegünstigte Zweck im Ganzen aufgegeben wird.

Letztlich zeigt auch die Untersuchung in diesem Abschnitt der Arbeit einmal mehr die grundsätzliche Problematik auf, die darin besteht, dass sowohl die nationale Rechtsprechung wie auch mit entsprechender zeitlicher Verzögerung der nationale Gesetzgeber kaum vorhersehbare und manchmal schwer nachvollziehbare Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes wegen ihres Vorranges in das nationale Recht umsetzen müssen. Hierbei geht zuweilen die nationale Steuersystematik verloren und Auslegungen gegen den Wortlaut des nationalen Gesetzestextes werden in Kauf genommen. Deshalb war die gesetzliche Regelung aufgrund der Richtlinie vom 22.12.2009 umso mehr zu begrüßen.

#### **J. Grundstücksgeschäfte mit gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen**

Anlass und Ausgangspunkt der Untersuchung war die langjährige steuerrechtliche Auffassung, dass bei einer Sacheinlage eine steuerbare Leistung von der Gesellschaft an den einbringenden Gesellschafter durch Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolge. Im Sinne einer anzustrebenden Steuersystematik erschien es sinnvoll, ausgehend von den verschiedenen gesellschaftsrechtlichen Tatbeständen die steuerrechtliche Beurteilung vorzunehmen. Dabei war der Einbringungstatbestand jeweils zum einen aus der Sicht des übertragenden Grundstückseigentümers und zum anderen aus der Sicht der Gesellschaft für die hierbei entstehenden oder vermittelten Gesellschaftsrechte zu beurteilen. Dies führte zu folgenden Ergebnissen.



Aus der Sicht des einbringenden Eigentümers kann mit der Grundstücksübertragung nur dann eine steuerbare Lieferung gegeben sein, wenn der Eigentümer hierbei als Unternehmer gehandelt hat. Dies hängt davon ab, ob das Grundstück unternehmerisch genutzt, zum Beispiel auch vermietet war. Im Falle der Fortführung der Mietverhältnisse kann dabei die Steuerbarkeit nach den Regeln der Geschäftsveräußerung im Ganzen entfallen.

Ist nach Lage des Einzelfalls eine Geschäftsveräußerung nicht gegeben, ist die dann steuerbare Grundstücksübertragung, weil sie dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegt, nach den allgemeinen Regeln von der Umsatzsteuer befreit; jedoch mit der Möglichkeit der Umsatzsteueroption. In diesem Fall kann das unternehmerische Handeln der erwerbenden Gesellschaft auch ohne fortgesetzte oder neu begründete Vermietungstätigkeit gegeben sein, wenn die Gesellschaft das Grundstück im Rahmen ihres Unternehmens mit umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen verwendet.

Rechtsdogmatisch interessant war die Klärung der Frage, in welcher Weise der einbringende Gesellschafter ein Entgelt für die Übertragung des Grundstückes erhält, da doch aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Tatbestände der Erwerb der Gesellschaftsrechte nicht durch eine Leistung der Gesellschaft erfolgt. Hier war der Auffassung von Reiß folgend die Lösung nur zu finden, wenn man die Entgeltlichkeit einer Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Gegensatzbegriff zur unentgeltlichen Leistung definiert.

Im Ergebnis kommt es deshalb nicht darauf an, dass der leistende Grundstückseigentümer etwas von der Gesellschaft als Empfänger seiner Leistung erhält, sondern, dass er im ursächlichen Zusammenhang mit seiner Leistung selbst auch eine Vermögensmehrung durch den Erwerb

der Gesellschaftsrechte erfährt. Dies unabhängig davon, in welcher Weise diese Vermögensmehrung rechtstechnisch zustande kommt.

Aus der Sicht der Gesellschaft war zu untersuchen, ob der einbringende Grundstückseigentümer die Gesellschaftsrechte durch eine sonstige Leistung der Gesellschaft erhält.

Auch wenn zu konzedieren ist, dass im Bereich des Umsatzsteuerrechts die wirtschaftliche Betrachtungsweise der rein zivilrechtlichen untergeordnet sein kann, war bei Einbringung anlässlich der Gründung der Gesellschaft eine Leistung der Gesellschaft zu verneinen. Angesichts der Tatsache, dass die Gesellschaftsrechte durch Vertrag der Gesellschafter vor Wirksamwerden der Gesellschaft entstehen und erworben werden, war eine steuerrechtliche Fiktion, dass die Gesellschaft die Gesellschaftsrechte gewähre, doch zu weit hergeholt.

Auch bei der Einbringung in eine bereits bestehende Gesellschaft ändert sich an diesem Ergebnis nichts. Denn auch hier erhält der einbringende Grundstückseigentümer seine Gesellschaftsrechte nicht von der Gesellschaft, sondern aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung ausschließlich aus der Sphäre der Gesellschafter. Eine Leistung durch Übertragung der Gesellschaftsrechte ist bei der Abtretung von Gesellschaftsrechten, Gesellschaftsanteilen bzw. Aktien aus dem Bestand der Altgesellschafter durch diese gegeben. Hier fehlt es für die Annahme eines steuerbaren Umsatzes im Regelfall an der Unternehmereigenschaft des abtretenden Altgesellschafter.

Allein bei der Einbringung des Grundstückes in eine bestehende Aktiengesellschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung ist der Tatbestand gegeben, dass der einbringende Gesellschafter die Aktien als Leistung der Aktiengesellschaft erhält. Die Steuerbarkeit ist aber auch hier letztlich zu verneinen, weil die Hingabe der Aktien nicht im unternehmerischen

Bereich der Gesellschaft sondern als körperschaftsrechtliches Handeln zur wirtschaftlichen Verstärkung des Unternehmens und keineswegs als nachhaltige Betätigung erfolgt.

Das allgemein angestrebte Ergebnis, die Kosten einer Kapitalbeschaffung und die damit verbundene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen zu können, wird nach dem Ergebnis der Arbeit aber dadurch erreicht, dass man diese Kosten als allgemeine Kosten des Unternehmens, wie etwa sonstige Beratungskosten einordnet, an deren Vorsteuerabzugsberechtigung niemals gezweifelt wurde. Dieses Ergebnis wird somit unabhängig davon erreicht, ob der rechtsgeschäftliche Vorgang der Aktienaussgabe als steuerbare Leistung qualifiziert werden kann oder nicht.

Für eine Sachabfindung anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft und der damit verbundenen Übertragung eines Grundstückes von der Gesellschaft auf den ausscheidenden Gesellschafter kann der Literaturmeinung nicht gefolgt werden, wonach im Gegensatz zu einer Barabfindung bei einer Abfindung mit Sachwerten eine steuerliche Lieferung gegeben sein soll. Die unterschiedliche Behandlung von Bar- und Sachabfindung kann nicht überzeugend begründet werden. Die Übertragung des Grundstückes durch die Gesellschaft ist somit nicht steuerbar.