

**P+P Pöllath + Partners**  
**Rechtsanwälte · Steuerberater**

**Westfälischer Steuerkreis ■ Münster, 6. März 2009**

Dr. Gerhard Specker

# **UMSATZSTEUER BEI GRUNDSTÜCKSTRANSAKTIONEN**

## ➤ **Umsatzsteuer-Aufkommen 2007: 169,6 Mrd. EUR**

- USt aus erfassten Umsätzen: > 600 Mrd. EUR
- Körperschaftsteuer-Aufkommen 2007: 22,9 Mrd. EUR

## ➤ **Immobilien-Transaktionen**

- Wohn- und Gewerbeimmobilien in 2008: ca. 50 Mrd. EUR (minus 57%)
- Gewerbeimmobilien
  - Asset Deals in 2008: ca. 25 Mrd. EUR (minus 66%)
  - Share Deals in 2008: ca. 4,5 Mrd. EUR (2007: 12 Mrd. EUR)
- Wohnimmobilien
  - Asset Deals in 2008: 17,3 Mrd. EUR (minus 26%)
  - Share Deals in 2008: 3,8 Mrd. EUR (2007: 7,1 Mrd. EUR)
- Januar 2009: GrESt-Einnahmen minus 30,7% (ggü. Januar 2008)
- Immobilien-Vermögen in Deutschland: ca. 9 Billionen Euro

- **Umsatzsteuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen**
  - Alternativen (Überblick)
  - Vorsteuerberichtigungen
- **Kaufgegenstand**
- **Geschäftsveräußerung im Ganzen**
  - Rechtsfolgen
  - Tatbestand
  - Problemfälle
  - Fehlbeurteilung
  - Regelungsbedarf, Steuerklauseln
- **Steuerpflichtige Veräußerung / Option zur Steuerpflicht**
- **Sonderfragen**
  - Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer
  - Ausländische Kapitalgesellschaft

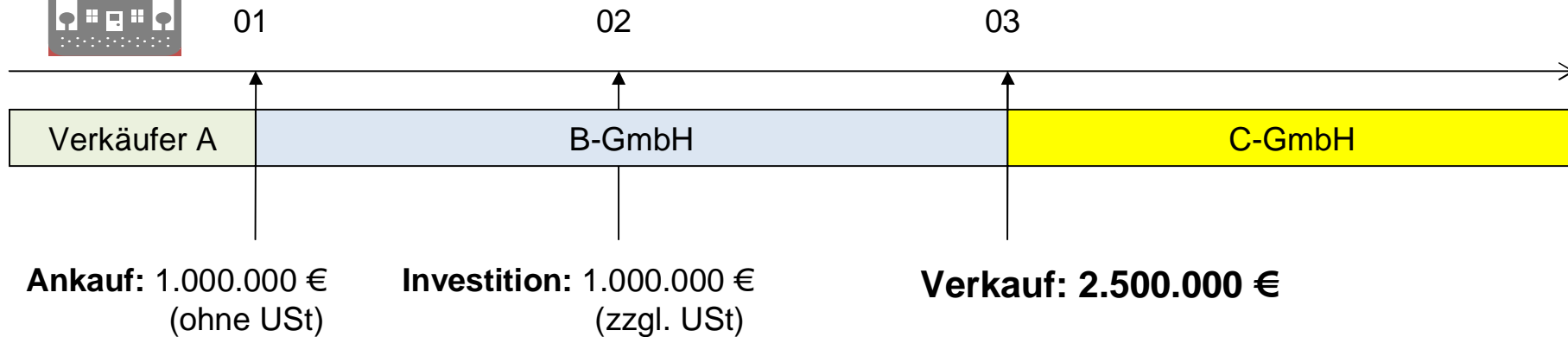
1. Lieferung eines Unternehmers gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG)  
**Ausnahme: Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG)**
2. Leistungsort: § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG (Ort der „Lieferung“: Grundstück)
3. **Steuerbefreiung in § 4 Nr. 9 lit. a) UStG** („Umsätze, die unter das GrEStG fallen“)  
**Ausnahme: Verzicht auf die Steuerfreiheit / „Option“ (§ 9 Abs. 1, 3 UStG)**
4. Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG)
5. Steuersatz: 19% (§ 12 Abs. 1 UStG)
6. Entstehung der Steuer (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)
7. Steuerschuldner: Leistungsempfänger / **„reverse charge“**  
(§ 13b Abs. 2 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG – seit 1.4.2004)

1. **Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG)**
2. **Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 9 lit. a UStG)**
  - Lieferung von Grundstücken
  - Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten
  - Nicht: Lieferung von Scheinbestandteilen, Zubehör, Betriebsvorrichtungen
3. **Umfang der Steuerbefreiung**
  - Lieferung eines bebauten Grundstücks (einheitliche Leistung)
  - Nicht: Baubetreuung, bauvorbereitende Leistungen
  - Nicht: Herstellung durch einen nicht mit dem Verkäufer identischen Unternehmer
4. **Verzicht auf die Steuerfreiheit / „Option“ (§ 9 Abs. 1, 3 UStG)**
  - Zuordnung zum Unternehmen des Verkäufers (siehe A 192 Abs. 21 UStR)
  - Teiloption nach Nutzungsarten (siehe A 148 Abs. 6 UStR)
  - Problem: Veräußerung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden an den Eigentümer (Option auch ohne notariellen Vertrag)
5. **Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 UStG)**
  - Hinweis in der Rechnung egal (A 182 Abs. 38 Satz 4 UStR)
6. **Vorsteuerabzug durch Leistungsempfänger (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG)**









Vermietung mit USt

Vorsteuerabzug: 190.000 €

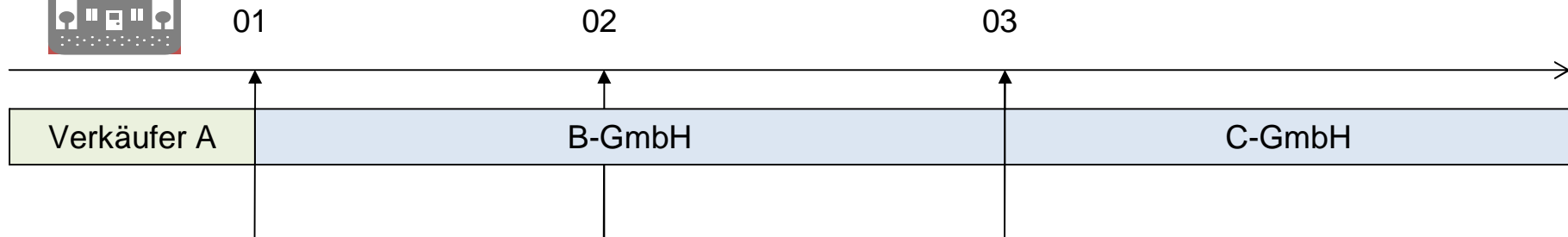
**Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen**  
*(unterstellt)*  
**Verzicht auf Steuerfreiheit (Option)**  
 → Verkauf mit USt (475.000 €)

- Rechnung an Käufer ohne USt
- „reverse charge“ (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 UStG)

→ **Keine Vorsteuerkorrektur bei B-GmbH**

**Fazit:**

- Keine Zusatzbelastung für B-GmbH
- Vorsteuerabzug aus Kaufpreis ist Sache der C-GmbH



**Ankauf:** 1.000.000 €  
(ohne USt)

**Investition:** 1.000.000 €  
(zzgl. USt)

**Verkauf:** 2.500.000 €

**Vermietung** mit USt

**Vorsteuerabzug:** 190.000 €

„Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers“ (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG)

„Bei einer Geschäftsveräußerung wird der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebende Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen“ (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG)

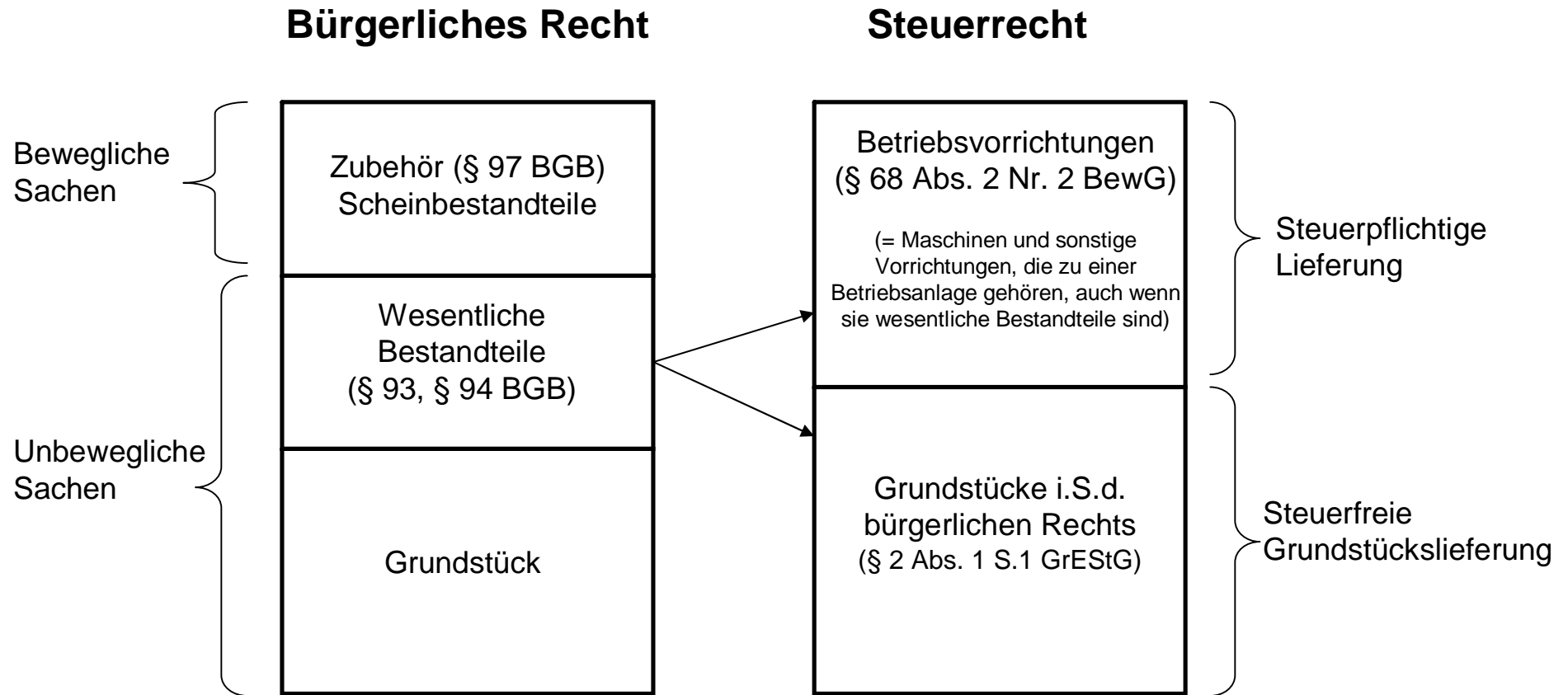
## Geschäftsveräußerung im Ganzen

- Verkauf nicht steuerbar (Option irrelevant)
- Keine Vorsteuerkorrektur bei B-GmbH
- Umsatzsteuerrechtl. „Rechtsnachfolge“
  - C-GmbH führt Berichtigungszeiträume der B-GmbH fort (§ 15a Abs. 10 UStG)

### Fazit:

- Keine Zusatzbelastung für B-GmbH
- Kein Vorsteuerrisiko bzgl. Kaufpreis für C-GmbH
- Vorsteuerrisiko bzgl. von B-GmbH

geltend gemachter Vorsteuern bei C-GmbH



Kaufvertrag: Trennung in “Kaufgegenstand 1” und “Kaufgegenstand 2”

„Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers“ (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG)

„Bei einer Geschäftsveräußerung wird der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebende Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen“ (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG)

### Verkäufer

- Keine Umsatzsteuer-Belastung
  
- Keine Vorsteuer-Berichtigung
  - Vgl. BFH vom 4.9.2008 (V R 23/06); BFH vom 6.9.2007 (V R 41/05)
  - Kein Verwendungsumsatz i.S.d. § 15 Abs. 2 UStG (BFH vom 8.3.2001, V R 24/98; A 5 Abs. 4 UStR)
  - Keine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG (A 215 Abs. 3 UStR)
  
- Keine Verhandlung / Einigung über Option erforderlich
  
- Vorsteuerabzug aus den Veräußerungskosten
  - Nach bisheriger Nutzung des Grundstücks im Jahr des Verkaufs bzw. im Vorjahr (OFD Münster vom 6.11.2006), also nach bisheriger „Vorsteuerquote“ des Grundstücks
  - Vgl. auch EuGH vom 22.2.2001 (C-408/98 „Abbey National“)

„Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers“ (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG)

„Bei einer Geschäftsveräußerung wird der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebende Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen“ (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG)

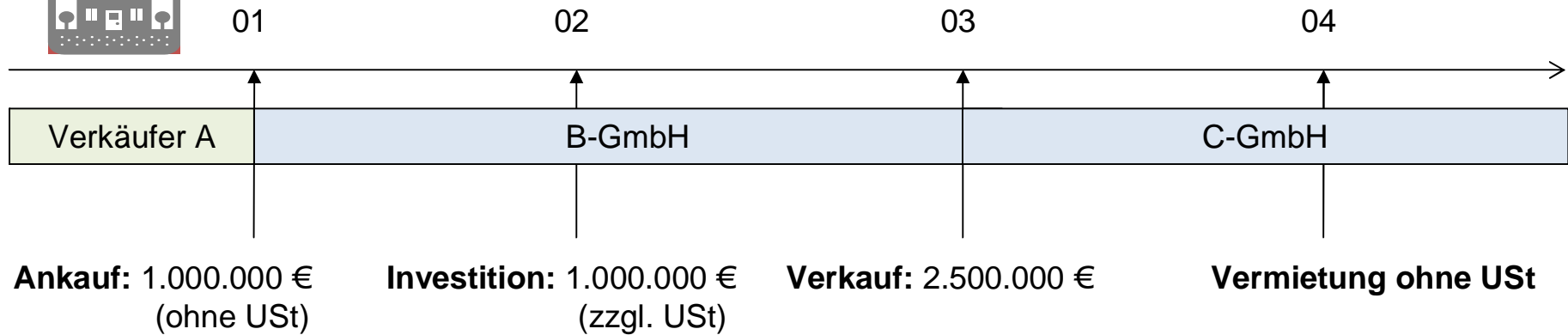
### Verkäufer

- Keine Umsatzsteuer-Belastung
- Keine Vorsteuer-Berichtigung
- Keine Verhandlung über Option erforderlich
- Vorsteuerabzug aus den Veräußerungskosten

### Käufer

- Keine Umsatzsteuer-Belastung
- Kein Vorsteuer-Abzug erforderlich
- Keine Verhandlung / Einigung über Option erforderlich
- Fortsetzung der Berichtigungszeiträume des Verkäufers (**Rechtsnachfolge**; siehe sogleich)





**Ankauf:** 1.000.000 €  
(ohne USt)

**Investition:** 1.000.000 €  
(zzgl. USt)

**Verkauf:** 2.500.000 €

**Vermietung ohne USt**

**Vermietung mit USt**

Geschäftsveräußerung  
im Ganzen

**Vorsteuerabzug:**  
190.000 €

→ **Vorsteuerkorrektur**  
(§ 15a Abs. 1 UStG)

- jährlich 19.000 €
- Zeitraum: 04 bis 11
- Gesamtbetrag:  
152.000 €

**Fazit:** C-GmbH trägt Risiko  
der künftigen „schlechten“  
Verwendung (nach Besitz-  
übergang)

(„latentes Vorsteuerrisiko“)





„Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers“ (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG)

„Bei einer Geschäftsveräußerung wird der nach den Absätzen 1 und 5 maßgebende Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen“ (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG)

### **Folgen aus der Vergangenheit (vor Besitzübergang) bei Fortsetzung der Verwendung**

- Vorsteuer-Berichtigungen (vom Verkäufer verursacht)
  - Vorsteuer-Erstattungen (vom Verkäufer verursacht)

### **Risiken / Chancen in der Zukunft (nach Besitzübergang) bei Änderung der Verwendung**

- Latentes Vorsteuerrisiko (realisiert sich bei vom Käufer verursachter Berichtigung der vom Verkäufer geltend gemachten Vorsteuern)
- Latentes Vorsteuerguthaben (realisiert sich bei vom Käufer verursachter Berichtigung der vom Verkäufer getragenen, aber nicht geltend gemachten Vorsteuern)

### ➤ **Steuerfreier Verkauf (§ 4 Nr. 9 lit. a UStG)**

- Verkäufer: Vorsteuer-Berichtigung (konkreter Nachteil)
- Käufer: keine Rechtsnachfolge / neuer Berichtigungszeitraum

### ➤ **Steuerpflichtiger Verkauf (Option, § 9 UStG)**

- Verkäufer: Vorsteuer-Abzug gesichert
- Käufer:
  - Steuerschuldner
  - Vorsteuer-Abzug abhängig von künftiger Verwendung (Risiko)
  - keine Rechtsnachfolge / neuer Berichtigungszeitraum

### ➤ **Geschäftsveräußerung im Ganzen**

- Rechtsnachfolge (siehe oben):
  - Käufer: Fortführung von Vorsteuer-Berichtigungen bzw. -Erstattungen
  - Käufer: Latentes Vorsteuer-Risiko bzw. Vorsteuer-Guthaben
- Vorsteuersituation des Käufers von bisheriger Verwendung durch Verkäufer abhängig („Verknüpfung“)
  - Käufer: Informationsbedarf
  - Absicherungsbedarf durch Steuerklauseln (Garantien, Ausgleichsansprüche; s. unten)

**Art. 19 MwStSystRL:** Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

Die Mitgliedstaaten können die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Sie können ferner die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieses Artikels vorzubeugen.

**Art. 29 MwStSystRL:** Art. 19 gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen.

**§ 1 Abs. 1a UStG:** Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt 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. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

- Ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb eines Unternehmens
- wird im Ganzen übereignet (oder eingebracht)
- entgeltlich oder unentgeltlich
- an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen

## ➤ Wortlaut

- Veräußerer ist Unternehmer
- Erwerber ist (wird) Unternehmer und erwirbt für sein Unternehmen
- Geschäftsveräußerung
  - Unternehmen oder Unternehmensteil (Betrieb)
  - wird „im Ganzen“ übereignet oder eingebracht
  - entgeltlich oder unentgeltlich

## ➤ Historie / Zweck

- Einführung zum 1.1.1994
- Vgl. EuGH vom 27.11.2003 (C-497/01 „Zita Modes“); BFH vom 18.9.2008 (V R 21/07); BFH vom 4.9.2008 (V R 23/06); BFH vom 23.8.2007 (V R 14/05)
  - Autonome und einheitliche gemeinschaftsrechtliche Auslegung unter Berücksichtigung des Zwecks und des Regelungszusammenhangs
  - Erleichterung und Vereinfachung der Übertragung von Unternehmen und Unternehmensteilen
  - Vermeidung einer übermäßigen steuerlichen Belastung im Verhältnis zu den Mitteln des fraglichen Betriebs
- Erleichterung einer unentgeltlichen Unternehmensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

## ➤ Sachgesamtheit

- EuGH vom 27.11.2003 (C-497/01 „Zita Modes“): Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder selbständigen Unternehmensteils mit jeweils materiellen und ggf. immateriellen Bestandteilen, mit denen eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann; nicht nur bloße Übertragung von Gegenständen (vgl. auch BFH vom 4.9.2008, V R 23/06)
- A 5 Abs. 3 Satz 2 UStR zum gesondert geführten Betrieb: Der veräußerte Teil des Unternehmens hat einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist.

## ➤ Fortführung des „Unternehmens“ als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit durch Erwerber

- Objektiv: Vergleich vor/nach der Übertragung
  - Gesamtwürdigung: „Art des übertragenen Vermögens/Teilvermögens und Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen den vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten“; übertragenes Vermögen ermöglicht die Fortsetzung einer bisher vom Veräußerer ausgeübten Tätigkeit (vgl. BFH vom 4.9.2008, V R 23/06)
  - Änderung / Modernisierung durch Erwerber (BFH vom 23.8.2007, V R 14/05)
  - Kontinuität der Betriebsfortführung / „gewisse Ähnlichkeit“ (OFD Münster vom 6.11.2006)
- Subjektiv: Absicht des Erwerbers, den Betrieb fortzuführen
  - Absicht bei Übertragung entscheidend (OFD Münster vom 6.11.2006)
  - nicht bei Abwicklung des erworbenen Unternehmens
  - Absicherung für Verkäufer erforderlich

➤ **EuGH/BFH: Gesamtwürdigung / Indizien**

- Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen
  - Vgl. A 5 Abs. 1 Satz 1 und 6 UStR / BFH vom 24.2.2005 (V R 45/02)
  - BFH vom 23.8.2007 (V R 14/05): nur Indiz („Vielmehr kommt es darauf an, ob die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, mit dem eine wirtschaftliche Tätigkeit fortgesetzt werden kann“)
- Fortführung ohne großen finanziellen Aufwand
  - Vgl. A 5 Abs. 1 Satz 2 UStR
  - BFH vom 23.8.2007 (V R 14/05): nur Indiz

➤ **Auslegungsansätze (nur Tendenzen)**

- Finanzverwaltung: Veräußerer-Sicht
  - Vermutung bei Teilbetriebsveräußerung i.S.d. EStG (A 5 Abs. 3 Satz 4 UStR)
- Rechtsprechung: Erwerber-Sicht
  - Vgl. BFH vom 23.8.2007 (V R 14/05): Im Hinblick auf die nach der EuGH-Rspr. maßgebliche Absicht des Erwerbers, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben, ist vielmehr entscheidend, ob die übertragenen Vermögensgegenstände die Fortsetzung eines bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen

### Vermietetes Grundstück = „Unternehmen“ bzw. „gesondert geführter Betrieb“

- Sachgesamtheit: Grundstück + Mietvertrag
- BFH vom 1.4.2004 (V B 112/03): Übertragung verpachteter/vermieteter Grundstücke unter Fortführung des Pacht-/Mietvertrages durch den Erwerber ist („nicht ernstlich zweifelhaft“) eine GiG („Vermietungsunternehmen“; vgl. auch BFH vom 18.9.2008, V R 21/07; BFH vom 6.9.2007, V R 41/05)
- Vermietung / Vermietungsabsicht durch Verkäufer und Käufer
- A 5 Abs. 2 Satz 2 UStR: Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Betriebsgrundlage sein.
- Vgl. OFD Münster vom 6.11.2006: „Bei vermieteten Grundstücken kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass sie innerhalb des Unternehmens gesondert geführte Betriebe sind. Ein solches Grundstück ist ein wirtschaftlich selbständiger Teilbetrieb. Tritt der Erwerber in die Mietverträge ein, kann er grundsätzlich die unternehmerische Tätigkeit ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen.“
- Vgl. auch OFD München vom 1.8.2000: „... wobei insoweit keine besonderen Einrichtungen einer betrieblichen Organisation vorliegen müssen.“

## Konsequenzen für Grundstücksveräußerungen / „Standard“-Beispiele

- Verkauf eines nicht vermieteten Grundstücks: keine GiG (s. unten zu Leerstand)
- Verkauf durch Bauträger / Projektentwickler: keine GiG
- Verkauf eines selbst genutzten Grundstücks mit anschließender Anmietung: keine GiG
- Verkauf eines vermieteten Grundstücks
  - an den Mieter: keine GiG (vgl. BFH vom 4.9.2008, V R 23/06)
  - zur (späteren geplanten) Selbstnutzung durch den Käufer: keine GiG (auch wenn der Käufer die Absicht hat, die Vermietung für 6 (12) Monate fortzusetzen)
- Verkauf des Grundstücks an die öffentliche Hand zur Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben: keine GiG



- **„Diskothekenfall“** (BFH vom 11.10.2007, V R 57/06; FG Brandenburg vom 19.9.2006)
  - Verkauf einer verpachteten Diskothek; Kaufvertrag am 7.10.; Übergabe am 1.11.
  - Ende des Pachtvertrags am 31.10.; Käuferin schließt am 30.10. neuen Pachtvertrag (mit ihrem Gesellschafter)
  - FA / FG: GiG (Folge: kein Vorsteuerabzug aus dem Ankauf);
  - FG: übertragene Vermögensgegenstände bilden ein hinreichendes Ganzes, um die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen; nahtlose Fortsetzung der Verpachtungstätigkeit (weiteres Argument: Diskothek ist leicht zu vermarkten)
  
  - BFH: keine GiG, da der Pachtvertrag nicht fortgeführt wurde; hier nur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes
  - Weiteres Argument: Rechtssicherheit / Schutz für den Verkäufer (im Erwerbszeitpunkt war wohl unklar, ob die Käuferin die Diskothek selbst weiterführt oder verpachtet)
  - Alternative: Käufer führt die Diskothek selbst weiter – GiG?
  
  - Vgl. auch FG Niedersachsen vom 14.10.2005 (EFG 2007, 1638): GiG auch bei Fortführung der Vermietung für eineinhalb Monate, Kündigung des Mietvertrages durch den Insolvenzverwalter des Mieters und anschließender Selbstnutzung durch den Käufer (s.u.)

## Bauträger-Fälle

- BFH vom 18.9.2008 (V R 21/07): keine GiG, wenn die Tätigkeit des Veräußerers darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung gewinnbringend zu veräußern, auch wenn zunächst die Absicht besteht, die Einheiten zu vermieten (a.A. Sächsisches FG vom 16.12.2004)
  - kein hinreichend verfestigtes Vermietungsunternehmen
  - Handeln in Veräußerungsabsicht, nicht in Vermietungsabsicht
- BFH vom 24.2.2005 (V R 45/02): Bauträgerunternehmen vs. Vermietungsunternehmen
- Konsequenz: die tatsächliche vorübergehende Vermietung (z.B. zur Vermeidung von Leerstand oder zur Vorbereitung der Veräußerung) bzw. die Absicht, die Gebäude / Wohnungen noch selbst zu vermieten und dann erst zu verkaufen, reicht für eine GiG nicht aus
- Umkehrschluss: eine GiG kann nur vorliegen, wenn die ernsthafte Absicht einer dauerhaften Vermietung besteht; nur dann besteht eine „Gesamtrechtsnachfolge“ des Erwerbers
- Fazit: kein bloß „äußerer“ Vergleich der Tätigkeiten, sondern der Absichten; auch eine längere Zwischenvermietung ändert nicht die ursprüngliche Absicht

## ➤ Teilweiser Leerstand

- *Herbert* (UR 2004, 506): 10% Vermietung ausreichend
- FG Köln vom 12.12.2006 (BFH V R 4/07): 36% Vermietung ausreichend; GiG bzgl. des ganzen Grundstücks, wenn der Käufer den bedeutenderen Teil der Mietverträge übernimmt; (fehlende Übernahme der Büromöbel nicht entscheidend)
- BFH vom 8.3.2001, V R 24/98: GiG auch bei nicht vermietetem Grundstück möglich, wenn Veräußerer und Erwerber Vermietungsabsicht haben; für die Unternehmereigenschaft reicht auch die Absicht aus, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben; der Betrieb muss nicht tatsächlich aufgenommen worden sein (jedenfalls für das Recht auf Vorsteuerabzug)
- Vgl. auch OFD Münster vom 6.11.2006, A 5 Abs. 3 Satz 3 UStR: Absicht zur Vermietung ausreichend?
- Widerspruch zu neuerer BFH-Rechtsprechung? (vgl. insbes. BFH vom 18.9.2008, V R 21/07; BFH vom 11.10.2007, V R 57/06)
  - Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrages ist keine GiG
  - Keine „Fortführung“ der Vermietungstätigkeit

- Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück
  - BFH vom 6.9.2007 (V R 41/05): GiG (Alleineigentümer bringt Vermietungsunternehmen in die Bruchteilsgemeinschaft als eigenständige Unternehmerin ein; keine unentgeltliche Übertragung bzw. Nutzungsüberlassung)
  - BFH vom 22.11.2007 (V R 5/06): bei teils steuerpflichtig vermietetem (37%) und teils eigenbetrieblich genutztem (63%) Grundstück beschränkt sich die GiG auf den vermieteten Teil; bzgl. des eigenbetrieblich genutzten Teils keine Änderung der Verhältnisse, wenn dieser Teil die dem bisherigen Alleineigentümer verbleibende Miteigentumsquote (80%) nicht übersteigt (Berechtigung zum Vorsteuerabzug bleibt erhalten; keine unentgeltliche Nutzungsüberlassung durch die Bruchteilsgemeinschaft)
  
- Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen
  - BFH vom 23.8.07 (V R 14/05): langfristige Anmietung durch den Erwerber mit einer Grundmietzeit von acht Jahren ausreichend
  - A 5 Abs. 1 Satz 8 UStR: zehn Jahre mit Verlängerungsoption
  - FG Münster vom 30.4.2008, EFG 2008, 1413 (Rev. XI R 27/08): auf unbestimmte Zeit geschlossener Mietvertrag mit gesetzlicher Kündigungsfrist reicht aus; keine zeitliche Untergrenze
  
- Geschäftsveräußerung an zwei Erwerber?
  - FG Köln vom 14.11.2007 (Rev. BFH V R 94/07) zum getrennten Verkauf von Grundstück/Gebäude sowie Betriebsvorrichtungen/Betriebsmittel an zwei Erwerber: keine GiG, auch wenn der Erwerber des Grundstücks dieses dem anderen zur Nutzung überlässt

- Erwerb eines vermieteten Grundstücks für eigene unternehmerische Zwecke
  - BFH vom 4.9.2008, V R 23/06: Veräußerung an den Mieter (s.o.)
  - FG Niedersachsen vom 14.10.2005, EFG 2007, 1638: GiG liegt auch dann vor, wenn ein bestehendes Vermietungsunternehmen beim Erwerber in dessen Unternehmen mit gleicher Zielsetzung (Nutzung als Produktionshalle) selbst genutzt wird; damit wird die ursprünglich betriebene wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich fortgeführt (Klagerücknahme – BFH V R 37/07)
  - OFD Münster vom 6.11.2006: keine GiG
  - Fazit: Nutzung für irgendwelche unternehmerischen Zwecke reicht nicht
  
- Organschaft
  - Verkauf eines innerhalb einer Organschaft vermieteten Grundstücks: GiG?
    - Fortführung eines Vermietungsunternehmens durch den Käufer?
    - Steuerliche Auslegung: Selbstnutzung innerhalb der Organschaft; vgl. zur Veräußerung eines selbst genutzten Grundstücks; Erkennbarkeit für den Käufer unerheblich
      - Vgl. BFH vom 18.1.2005 (V R 53/02): Veräußerung eines an die Betriebsgesellschaft vermieteten Grundstücks durch den Besitzunternehmer nach Beendigung der Nutzung durch die Betriebsgesellschaft
      - Vgl. BFH vom 29.10.2008 (XI R 74/07): Organträger (Grundstücksverkäufer) und Organgesellschaft (Bauleistende) als ein Unternehmen (für Frage der einheitlichen Leistung; siehe noch unten); Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers bezieht sich nicht auf die Frage, ob eine Organschaft vorliegt
  - Veräußerung an andere Konzerngesellschaft: nicht steuerbarer Innenumsatz
  - Veräußerung einer Organgesellschaft: bei steuerlicher Sichtweise wie Verkauf der einzelnen Wirtschaftsgüter, also GiG?

- Ketten-Geschäftsveräußerung
  - Veräußerung durch den Erst-Käufer ist keine Fortsetzung der Tätigkeit des Verkäufers
  - Vgl. BFH vom 23.8.2007 (V R 14/05): Erwerb eines Unternehmensteils durch den Käufer oder zwecks Weiterverkaufs an eine Tochtergesellschaft; im letzteren Fall ist die nach der EuGH-Rspr. erforderliche Fortführungsabsicht zu prüfen
  - Vgl. FG Düsseldorf vom 17.12.2003, EFG 2004, 772: keine GiG bei Übertragung eines Einzelunternehmens auf einen Nichtunternehmer, der das Unternehmen in seine GmbH einbringt (Revision zurückgenommen)
  
- Teils selbstgenutztes / teils vermietetes Grundstück
  - GiG bzgl. des vermieteten Teils möglich (vgl. *Meyer/Ball*, StBp. 2008, 251)
  - Bei Zuordnung des selbstgenutzten Teils zum Unternehmen des Verkäufers: Aufteilung? Einheitliche Entscheidung?
  
- Grundstück als Vorratsvermögen
  - OFD Münster vom 6.11.2006: Grundstück hat den Charakter von Vorratsvermögen, wenn ein Unternehmer „nebenbei“ ein Grundstück erwirbt, bebaut, vermietet und veräußert; wesentliche Betriebsgrundlagen werden dann nicht veräußert (str.)

## Mindestvoraussetzungen

- Übergang eines Miet- oder Pachtvertrages
- Fortführung bzw. Fortführungsabsicht durch den Erwerber

## Indizien

- Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen
- Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen
- Fortführung ohne großen finanziellen Aufwand
- Langfristigkeit der Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. FG Münster vom 30.4.2008, EFG 2008, 1413)
- Nicht: separate Buchführung oder Verwaltung des Grundstücks

## Abgrenzung

- Betriebsveräußerung i.S.d. §§ 16, 34 EStG (aber Vermutung laut A 5 Abs. 3 Satz 4 UStR für Teilbetriebsveräußerung)
- § 75 AO: „Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen“

## Unerkannte Geschäftsveräußerung (GiG liegt tatsächlich vor)

- Käufer-Risiko außerhalb von Grundstückslieferungen: Rückzahlung von Vorsteuern und Rückforderung der Umsatzsteuer vom Veräußerer
  - Vgl. BFH vom 1.4.2004 (V B 112/03): kein Vorsteuerabzug für Erwerber bei GiG
  
- Unrichtiger Steuerausweis kann berichtigt werden (§ 14c Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3-5 UStG); ansonsten Haftung des Erwerbers nach § 75 AO möglich (OFD Münster vom 6.11.2006)
  
- Grundstückslieferung mit vermeintlicher „Option“ (bei steuerpflichtiger Vermietung)
  - Option, Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzug durch den Käufer gehen ins Leere
  - Käufer: Fortführung der Berichtigungszeiträume (ggf. auch Vorsteuererstattungen)
  - Verkäufer: Vorsteuerabzug bleibt erhalten
  - seit 2004 kein Zins- und Insolvenzrisiko für den Käufer
  
- Vermeintlich steuerfreie Grundstückslieferung
  - Käufer: Fortführung der Berichtigungszeiträume



## Fälschlicherweise angenommene Geschäftsveräußerung (GiG liegt tatsächlich nicht vor)

- Außerhalb von Grundstückslieferungen: Steuerpflicht des Veräußerers / Nachforderung des Veräußerers gegen den Erwerber (Risiko)
- Grundstückslieferung ist steuerfrei (§ 4 Nr. 9 lit. a UStG); Risiko für Verkäufer: Vorsteuerberichtigung
- Nachträgliche Option zur Steuerpflicht (ggf. Risiko für Käufer)
  - Notarielle Form (§ 9 Abs. 3 UStG)
  - A 148 Abs. 3 UStR: Verzicht ist solange möglich, wie die Steuerfestsetzung (des Erwerbers?) noch vorgenommen oder geändert werden kann
  - Zeitliche Grenze: Aufhebung des VdN / Festsetzungsverjährung
- Käufer: Problem bei Vorsteuererstattungen

## Käufer-Sicht (Fortsetzung der Berichtigungszeiträume)

- Information (Vorsteuervolumen; erstmalige Verwendung; Vorsteuerquote)
- Ausgleich für Vorsteuerberichtigungen, die schon vor dem Verkauf verursacht wurden
- Freistellung von Haftung nach § 75 AO

## Verkäufer-Sicht

- Ausgleich für Vorsteuererstattungen, die vor dem Verkauf verursacht wurden
- Verpflichtung des Käufers zur Fortführung (Fortführungsabsicht)

## Regelungskonzepte (für Vorsteuerberichtigungen / Vorsteuererstattungen)

- Keine Regelung für nach dem Verkauf verursachte Berichtigungen; Risiko trägt der Käufer („latentes Vorsteuerrisiko“ / „latentes Vorsteuerguthaben“)
- Regelung für vor dem Verkauf verursachte, aber sich danach auswirkende Berichtigungen
  - Alternative 1: Exakte Berechnung des Berichtigungsvolumens und Verrechnung über den Kaufpreis
  - Alternative 2: Ausgleichs- bzw. Erstattungsansprüche / ggf. Garantie

## Steuerklausel bei Annahme einer Geschäftsveräußerung (Überblick)

- Informationspflicht des Verkäufers (§ 15a Abs. 10 Satz 2 UStG)
  - Ggf. Zustimmung zur Offenlegung nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO
- Zusicherung des Käufers zur Fortführung des Unternehmens
- Freistellung des Erwerbers für Vorsteuerberichtigungen nach dem Besitzübergang, die noch vor dem Besitzübergang verursacht wurden
- Erstattung von Vorsteuererstattungen zugunsten des Erwerbers nach dem Besitzübergang, die noch vor dem Besitzübergang verursacht wurden
- Freistellung des Erwerbers von einer Inanspruchnahme nach § 75 AO
- Verjährungsregelung

➤ **Voraussetzungen der Option (§ 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG)**

- Verkäufer ist Unternehmer
- Käufer ist Unternehmer und erwirbt das Grundstück für seinen unternehmerischen Bereich
- Optionsfähiger Umsatz (Einschränkung des Abs. 2 gilt nicht)
- Form: notarieller Kaufvertrag
- Veräußerer-FA entscheidet ?

➤ **Hilfsweise Option**

- Option als „Rechtsbedingung“

➤ **Nachträgliche Option (siehe oben)**

➤ **Rückgängigmachung der Option**

- Vgl. § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG / A 148 Abs. 4 UStR
- Analoge Anwendung des § 9 Abs. 3 UStG (notarielle Form)?
- Rückgängigmachung wirkt sich auf Vorsteuerabzug des Käufers im Jahr der ursprünglichen Ausübung des Verzichts aus (vgl. BFH vom 18.9.2008, V R 21/07)

### Bei steuerpflichtiger Vermietung:

- Nicht-Option belastet Verkäufer, soweit Vorsteuerberichtigung droht
- Option belastet Käufer, soweit für Vorsteuerabzug aus Ankauf eine Berichtigung droht
- Fazit: bei günstiger Vermietungsprognose jedenfalls Option

### Bei steuerfreier Vermietung:

- Option belastet Käufer, da Vorsteuerabzug aus dem Ankauf nicht möglich
- Nicht-Option belastet Verkäufer nicht zusätzlich, da Vorsteuerberichtigung schon durch steuerfreie Vermietung ausgelöst
- Fazit: keine Option

### Bei Leerstand / Bauphase:

- Option belastet Käufer, wenn künftige steuerfreie („schädliche“) Vermietung droht
- Nicht-Option belastet Verkäufer, soweit Vorsteuerberichtigung droht
- Fazit: bei günstiger (negativer) Vermietungsprognose (keine) Option
- Orientierung für Prognose: bisher vom Verkäufer geltend gemachte Vorsteuer bzw. Vorsteuerberichtigung

## Teiloption bei Gebäudelieferung (A 148 Abs. 6 UStR)

- insbesondere nach unterschiedlichen Nutzungsarten
- Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten, nicht nur quotale Aufteilung
- keine Trennung zwischen Grundstück und Gebäude
  
- „... soweit die Flächen umsatzsteuerpflichtig vermietet sind (zu [x]%)“
- Flächenplan mit Markierung

## Steuerklausel für steuerbare Übertragung mit Option (Überblick)

- Verzicht auf die Steuerbefreiung (Form des § 9 Abs. 3 UStG)
- Teiloption (Problem bei Leerstand)
- Zusicherung des Verkäufers bzgl. steuerpflichtiger Vermietung der Optionsflächen
- Verpflichtung des Käufers, das Grundstück dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen
- Rechnung mit Hinweis auf Steuerschuldnerschaft des Käufers (§ 14a Abs. 5 UStG)
- Abgrenzung zum Mitverkauf von Betriebsvorrichtungen (Verkauf umsatzsteuerpflichtig; kein „reverse charge“-Verfahren)





- **Grunderwerbsteuerpflichtige** Grundstückslieferung ist umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 9 lit. a UStG)
  - Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG)
  - USt: (halbe) GrESt gehört nicht zur BMG der USt (BFH vom 20.12.2005, V R 14/04)
  - Bei USt-Option: USt gehört nicht zur BMG der GrESt
  
- **GrESt auf Bauleistungen bei „einheitlichem Vertragswerk“**
  - GrESt: „einheitlicher Leistungsgegenstand“ (Grundstück + Bauleistungen)
  - USt: von Dritten bezogene Bauleistungen sind grds. umsatzsteuerpflichtig
  - Folge: Doppelbelastung der Bauleistungen
  - FG Niedersachsen vom 2.4.2008, DStR 2008, 869: Verstoß gegen Art. 401 MwStSystRL (a.A. FG Münster vom 19.6.2008, UR 2008, 825)
  - EuGH vom 27.11.2008 (C-156/08, „Vollkommer“): Einbeziehung von (umsatzsteuerpflichtigen) Bauleistungen in die GrESt verstößt nicht gegen die MwStSystRL, sofern diese Steuer nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer hat; GrESt hat nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer (siehe dazu auch FG Münster vom 19.6.2008)
  - EuGH vom 8.7.1986 (73/85, „Kerrutt“): Mitgliedstaaten dürfen andere Verkehrssteuern als die Umsatzsteuer einführen, auch wenn diese zu einer Kumulierung mit der Umsatzsteuer auf denselben Vorgang führen

## ➤ USt-Befreiung für Bauleistungen bei einheitlicher Lieferung? (§ 4 Nr. 9 lit. a UStG)

- Einheitliches Vertragswerk ist noch keine einheitliche Lieferung
- Deutsche Steuerbefreiung für Neubauten beruht auf einer Übergangsregelung (Art. 371 i.V.m. Anhang X Teil B Nr. 9 MwStSystRL), die nicht erweiternd ausgelegt werden darf (vgl. EuGH vom 8.7.1986, 73/85 Rs. „Kerrutt“)
- Vgl. aber BFH vom 24.1.2008 (V R 42/05): Beim Erwerb eines neu errichteten Gebäudes über eine „Grundausstattung“ hinausgehender Einbau von zusätzlichen Wänden, Treppen, Fenstern, Duschen etc. durch den Veräußerer ist Bestandteil der einheitlichen steuerfreien Grundstückslieferung (einheitliche Leistung), wenn diese Zusatzleistungen damit in unmittelbarem Zusammenhang stehen, weil das Gebäude in einem höherwertigen Zustand übergeben wird (nicht nur Nebenleistungen); Aufnahme in den notariellen Kaufvertrag ist unerheblich
- Verstoß gegen MwStSystRL?
- Vollzugsdefizit bei der GrESt?

- **Verkauf und Bebauung durch Verkäufer**
  - GrESt auf alles
  - USt: einheitliche steuerfreie Leistung
  
- **Verkäufer und Bauunternehmer sind unabhängig**
  - GrESt auf Verkauf
  - USt auf Bauleistungen
  
- **Verkauf und Bebauung aufgrund „einheitlichen Vertragswerks“**
  - GrESt auf alles
  - USt auf Bauleistungen / keine einheitliche steuerfreie Lieferung, da verschiedene Unternehmer
  - Doppelbesteuerung? (siehe oben EuGH „Vollkommer“)
  
- **Verkäufer und Bauunternehmer bilden Organschaft**
  - GrESt auf alles
  - USt: einheitliche steuerfreie Leistung (vgl. BFH vom 29.10.2008, XI R 74/07; a.A. *Klenk*, SR, UStG, § 9 Rz. 221)

## ➤ **Zuständigkeiten (vgl. OFD Münster vom 24.7.2008)**

- Ertragsteuern: Belegenheits-FA (§ 20 Abs. 3 AO; § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO)
- Umsatzsteuer: Zentralzuständigkeit (§ 21 Abs. 1 Satz 2 AO iVm USt-ZuständigkeitsVO)
- Zuständigkeitsvereinbarung (§ 27 AO)

## ➤ **Einkünfte**

- Gewerbliche Einkünfte aus V+V (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG, JStG 2009)
- Veräußerungseinkünfte
- Einheitliche oder getrennte Ermittlung der Einkünfte? (vgl. *Töben/Lohbeck/Fischer*, FR 2009, S. 151)
- Gewerbesteuer: keine inländische Betriebsstätte

- **Veräußerung eines inländischen Grundstücks durch eine ausländische Kapitalg.**
  - Ort der Lieferung: Deutschland (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG)
  - Bei Option: Käufer ist Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 UStG)
  
- **Vermietung eines inländischen Grundstücks durch ausländische Kapitalges.**
  - Ort der Leistung: Deutschland (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a UStG)
  - Kein „reverse charge“-Verfahren
  - A 182a Abs. 29 Satz 2 UStR 2008: Ausländischer Vermieter gilt als im Inland ansässig
  
- **Ausländische Kapitalgesellschaft als Erbbauberechtigte**
  - Übertragung des Erbbaurechts: Lieferung
  - Erbbauzins-Zahlungen der ausländischen Kapitalges. an inländischen Eigentümer
  - Umsatzsteuerbare Leistung bei Bestellung des Erbbaurechts
    - OFD Koblenz vom 9.2.2006, DStR 2006, 472 / A 24 Abs. 3 Satz 3 UStR: sonstige Leistung (Duldungsleistung), Dauerleistung (Teilleistungen); vgl. auch § 13b Abs. 1 Satz 2 UStG
    - *Lippross, Umsatzsteuer*, S. 510: Lieferung
  - Steuerfreiheit des § 4 Nr. 9 lit. a UStG gilt für die Bestellung von Erbbaurechten (A 71 Abs. 2 Nr. 1 UStR)
  - § 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 UStG: ausländische Kapitalgesellschaft ist Schuldnerin der Umsatzsteuer auf Erbbauzins-Zahlungen („reverse charge“)

## **Für Fragen / Anmerkungen / Kritik:**

Dr. Gerhard Specker, RA  
P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5, 10785 Berlin  
Telefon: 030 / 253 53 220  
E-Mail: [gerhard.specker@pplaw.com](mailto:gerhard.specker@pplaw.com)

