

Dieses Dazwischenschalten ist jedoch dann nicht möglich, wenn bisheriger Mieter und das verbundene, erwerbende Unternehmen in einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verbunden sind.<sup>170</sup>

Denn in diesem Fall kann das Mietverhältnis zivilrechtlich auf die erwerbende Konzerngesellschaft übergehen, umsatzsteuerrechtlich stellen Mieter und neuer Vermieter aber ein Unternehmer dar. Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke könnte das Mietverhältnis mithin als Innenumsatz wiederum durch Konfusion untergehen, auch wenn es zivilrechtlich bestehen bleibt. Der Organkreis nutzt die Immobilie also selbst.<sup>171</sup>

#### 1.4.10 Die Umsetzung der Geschäftsveräußerung im Ganzen im Vertrag

Wie dargestellt, besteht für die Geschäftsveräußerung im Ganzen kein Wahlrecht. Wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG vorliegen, ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen mit ihren Rechtsfolgen gegeben. Dies gilt auch, wenn die Parteien beide übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Insofern bedarf es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eigentlich keiner Aussagen im Grundstücksvertrag über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen. Dennoch sollten aber tunlichst Bestimmungen zur Geschäftsveräußerung im Ganzen aufgenommen werden. Denn durch diese kann im Falle einer „verunglückten“ Geschäftsveräußerung im Ganzen jedenfalls geregelt bzw. klargestellt werden, ob Schadensersatzansprüche bestehen. Ferner kann eine vorsorglich ausgeübte Option zur Umsatzsteuerpflicht Schaden abwenden oder begrenzen.

Zur Geschäftsveräußerung im Ganzen sollte vertraglich insbesondere Folgendes geregelt werden.

**Hinweis!** Die aufgeführten Punkte sind Vereinbarungen, die – bezogen auf die jeweilige Partei – mit aufgenommen werden sollten, um die jeweilige Partei bestmöglich abzusichern, bzw. Rechtssicherheit zu verschaffen. Sie sind aber nicht zwingend, sofern sie sich nicht durchsetzen lassen. Die zusätzliche Checkliste für den Leistenden und für den Leistungsempfänger enthalten teilweise gegensätzliche Positionen, da sie für die jeweilige Partei konzipiert ist.

| Checkliste für beide Parteien  | Geprüft |      |
|--|---------|------|
|  | Ja      | Nein |
| • Klarstellung, ob die Parteien von dem Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen oder nicht.  |         |      |
| • Klarstellung, ob und wer dafür zu haften hat, wenn sich diese Einschätzung als unrichtig erweist.  |         |      |
| • Soll eine der Parteien für die Richtigkeit der Annahme der Geschäftsveräußerung im Ganzen haften, sollte sie auf die Einrede der Verjährung bezüglich der Schadensersatzansprüche verzichten. Denn es kann sehr lange dauern, bis sich – beispielsweise im Rahmen langjähriger Betriebsprüfungen und daran anschließender Rechtsbehelfsverfahren – herausstellt, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt oder nicht. |         |      |
| • Klarstellung, ob und welche Handlungspflichten für die jeweilige Partei bestehen, wenn sich herausstellt, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt.  |         |      |

170 Vgl. A 1.5. Abs. 2 Satz 4 UStAE; BFH vom 01.03.2018, V R 23/17, BStBl II 2018, 503, Rz. 17.

171 BFH vom 01.03.2018, V R 23/17, BStBl II 2018, 503, Rz. 17.

| Checkliste für beide Parteien  | Geprüft |      |
|--|---------|------|
|  | Ja      | Nein |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Prüfung, ob eine vollständige oder teilweise Option zur Umsatzsteuerpflicht umsatzsteuerrechtlichen Schaden begrenzen kann, wenn sich herausstellt, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. In diesem Fall sollte sie – allerdings ohne Bedingung<sup>172</sup> – vorsorglich durch den Verkäufer ausgesprochen werden.</li> </ul>  |         |      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Klarstellendes Einverständnis des Käufers zu der vorsorglich ausgesprochenen Option des Verkäufers.</li> </ul>  |         |      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Bestimmung, ob sich der Kaufpreis als Netto- oder Bruttoentgelt versteht.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <b>Hinweis!</b> Ist hierzu nichts vereinbart, ist der vereinbarte Kaufpreis ein Bruttoentgelt inklusive Umsatzsteuer.<sup>173</sup> Der Käufer kann – wenn sich herausstellt, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt – die aus dem Kaufpreis heraus zu rechnende Umsatzsteuer von dem Verkäufer zurückverlangen.         </div>   |         |      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Vereinbarung darüber, wem etwaige Belastungen oder Vergütungen aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 15a UStG nach Veräußerung zivilrechtlich zustehen. Umsatzsteuerrechtlich stehen diese stets und ausschließlich dem Erwerber zu, wie sich aus § 15 Abs. 10 Satz 1 UStG ergibt.<sup>174</sup> Dennoch kann es im Sinne der Parteien sein, derartige Belastungen oder Korrekturen auf zivilrechtlichem Wege an den Veräußerer weiter zu reichen.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <b>Beispiel:</b><br/>           Der Veräußerer V ist bei der Errichtung des Gebäudes davon ausgegangen, diese umsatzsteuerfrei an eine Behörde zu vermieten. Demgemäß hat er die Umsatzsteuer i.H.v. 1 Mio. €, die auf die Herstellungskosten entfallen ist, nicht als Vorsteuer abgezogen. Zu Beginn des Jahres 03 des Berichtigungszeitraums findet er einen neuen Mieter, bei dem der V zu einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung optieren kann. V kann daher pro Jahr 100.000 € Vorsteuern im Rahmen der Berichtigung nach § 15a UStG geltend machen. Im Jahr 04 veräußert V das Objekt an Erwerber E im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen. V möchte das restliche mit übergehende Vorsteuererstattungsvolumen i.H.v. 700.000 € für die restlichen 7 Jahre des Berichtigungszeitraumes mit auf den Kaufpreis aufschlagen. E ist hierzu aber nicht bereit. Demgemäß vereinbaren V und E, dass E das zu erwartende Erstattungsvolumen an V weiterreicht, wenn und soweit dieses dem E von dessen Finanzamt im Rahmen der Berichtigungen nach § 15a UStG nach und nach erstattet wird.         </div> |         |      |

<sup>172</sup> Vgl. 1.6.7.

<sup>173</sup> BGH vom 28.02.2002, NJW 2002, 2312; Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, § 157, Rz. 13.

<sup>174</sup> Vgl. A 15a.10. Satz 3 UStAE.

| Checkliste für beide Parteien   | Geprüft |      |
|---|---------|------|
|   | Ja      | Nein |
| <p><b>Hinweis!</b> Besteht im Rahmen des § 15a UStG ein Vorsteuererstattungsvolumen, ist eine solche Regelung für den Verkäufer gegenüber der Einpreisung in den Kaufpreis (Erhöhung) nachteilig. Spiegelbildlich ist eine solche Regelung im Falle einer Vorsteuernachzahlung an das Finanzamt im Rahmen des § 15a UStG für den Erwerber gegenüber der Einpreisung in den Kaufpreis (Minderung) nachteilig. Denn die jeweilige Partei trägt das Insolvenzrisiko der anderen Partei, die ihr die Beträge auskehren muss.</p> <p>Im Falle eines erwarteten Erstattungsvolumens gegenüber dem Finanzamt kann dieses auch nicht direkt vom Erwerber an den Veräußerer abgetreten werden. Denn der Korrekturbetrag nach § 15a UStG ist innerhalb der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Erklärung ein von der sonstigen Umsatzsteuerzahllast zu saldierender Betrag, der nicht separat abgetreten werden kann.</p> |         |      |

| Zusätzliche Checkliste für den Verkäufer  | Geprüft |      |
|---|---------|------|
|   | Ja      | Nein |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Ausschluss der Gewähr, dass die von ihm getroffenen und/oder die durch sein Finanzamt geprüfte Einteilung der umsatzsteuerrechtlichen Nutzung richtig ist.</li> </ul>  |         |      |
| <p><b>Beispiel:</b></p> <p>Das Veräußerungsobjekt ist an eine Klinik vermietet, die ausschließlich plastische Chirurgie erbringt. Das Finanzamt des Veräußerers hat die umsatzpflichtige Vermietung gemäß § 9 Abs. 2 UStG in einer Außenprüfung für zulässig befunden, weil die Klinik bestätigte, ausschließlich medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen durchzuführen, sodass keine gemäß § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlungen vorlägen.<sup>175</sup> Nachdem der Erwerber das Objekt unter Fortführung der Mietverhältnisse erworben hat, hält dessen Finanzamt die Vermietungsleistung für zwingend umsatzsteuerfrei, weil die Umsätze der mietenden Klinik als umsatzsteuerfrei zu beurteilen seien. Das Finanzamt des Erwerbers verlangt nunmehr von diesem eine Berichtigung und Erstattung der Vorsteuer gemäß § 15a UStG, die der Veräußerer aus seinen ursprünglichen Eingangsleistungen zur Herstellung des Objekts abgezogen hat.</p> |         |      |

<sup>175</sup> Vgl. Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 175, § 4 Nr. 14, Rz. 375; vgl. A 9.2. Abs. 3 Beispiel 1 UStAE. Nach bislang wohl einhelliger Auffassung werden medizinisch nicht indizierte Operationen („Schönheitsoperationen“) als umsatzsteuerpflichtig angesehen, da sie keine Heilbehandlung i.S.d. § 4 Nr. 14a) UStG darstellten, vgl. A 4.14.1. Abs. 5 Nr. 8 UStAE. Die ernstlichen Zweifel des BFH daran i.S.d. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 FGO, sind aber durch das Urteil des EuGH überholt, EuGH vom 21.03.2013 C-91/12, Rs. PCF Clinic AB. Vgl. auch OFD Frankfurt vom 07.02.2013, DStR 2013, 1134.

| Zusätzliche Checkliste für den Käufer   | Geprüft |      |
|---|---------|------|
|   | Ja      | Nein |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Vereinbarungen zur Übergabe aller steuerrelevanten Unterlagen, die für ggf. anfallende Berichtigungspflichten gemäß § 15a UStG erforderlich sind, sowie Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Erläuterung oder Aufklärung von Sachverhalten.</li> </ul> <p><b>Hinweis!</b> Zwar besteht gemäß § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG bereits eine gesetzliche Verpflichtung des Verkäufers, alle erforderlichen Angaben zu machen. In einer darauf aufsetzenden zivilrechtlichen Vereinbarung kann und sollte diese Verpflichtung aber konkretisiert werden, um Differenzen hierüber und Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, wieweit die Mitwirkungspflichten im Einzelnen reichen.</p> |         |      |
| <p><b>Hinweis!</b> Selbst, wenn für das Objekt selbst der 10jährige Berichtigungszeitraum abgelaufen ist, können noch selbständige Berichtigungsobjekte gemäß den §§ 15a Abs. 3, 6 UStG vorliegen, deren selbständiger Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist.<sup>176</sup></p>   |         |      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Detaillierte Aufstellung der umsatzsteuerrechtlichen Nutzung des Objekts. Wird beispielsweise ein vermietetes Objekt mit mehreren Einheiten veräußert, sollte für jede einzelne Einheit die umsatzsteuerrechtliche Nutzungsweise aufgelistet werden und welche Auswirkung diese Einheit auf die Gesamtquote des Objekts ausmacht.</li> </ul>   |         |      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Versicherung des Verkäufers über die umsatzsteuerrechtliche Nutzung des Objekts. Der Verkäufer sollte zusichern, dass neben der Aufstellung über die umsatzsteuerrechtliche Nutzung keine weiteren oder abweichenden Nutzungen bestehen, beispielsweise keine weiteren umsatzsteuerfreien Mietverträge sowie abweichende oder zusätzliche Vereinbarungen neben den Aufgelisteten.</li> </ul>   |         |      |

## 1.5 Umsatzsteuerfreie Veräußerung einer Immobilie

Gemäß § 4 Nr. 9a) UStG ist ein Umsatz, der unter das GrEStG fällt, von der Umsatzsteuer befreit.

**Hinweis!** Aus der Systematik des UStG wie auch aus dem Wortlaut des § 4 Nr. 9a) UStG „Von den (...) Umsätzen sind umsatzsteuerfrei: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.“ ergibt sich, dass die Frage, ob ein Immobilienerwerb umsatzsteuerfrei ist, erst dann zu prüfen ist, wenn er keine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG darstellt. Denn eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist (schon) nicht umsatzsteuerbar. Mithin kann sie weder von der Umsatzsteuer befreit, noch umsatzsteuerpflichtig sein.

Die Unterscheidung, ob ein Immobilienerwerb gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht umsatzsteuerbar ist, weil er eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt, oder ob er gemäß § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei ist, weil er unter das GrEStG fällt, mag auf den ersten Blick unerheblich erscheinen, weil in beiden Fällen keine Umsatzsteuerbelastung eintritt. Die Unterscheidung ist aber dennoch von erheblicher Bedeutung. Denn bei einer umsatzsteuerfreien Veräußerung ergeben sich folgende Unterschiede zu einer Geschäftsveräußerung im Ganzen:

<sup>176</sup> Vgl. 5.3.3, 5.3.4.

- Nur bei einem umsatzsteuerbaren aber gemäß § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfreien Umsatz ist eine Option zu einer vollständigen oder teilweisen umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung gemäß § 9 UStG möglich, bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG dagegen nicht. Diese ist zwingend nicht umsatzsteuerbar.
- Sofern bezüglich der zu veräußernden Immobilie noch ein oder gar mehrere Berichtigungszeiträume gemäß § 15a UStG, die 10 Jahre andauern, laufen, werden diese nicht auf den Erwerber übertragen. Vielmehr wird gemäß § 15a Abs. 8 Satz 1, Abs. 9 UStG fingiert, dass der Veräußerer die Immobilie in dem Verhältnis umsatzsteuerfrei zu umsatzsteuerpflichtig weiternutzt, zu dem er die Immobilie veräußert hat.
- Der Veräußerer muss prüfen, ob ihn durch die umsatzsteuerfreie Veräußerung innerhalb des bzw. der Korrekturzeiträume nach § 15a Abs. 8, 9 UStG Vorsteuernachteile treffen, die durch eine vollständige oder teilweise Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 9 UStG verhindert werden können. Alternativ sind diese Nachteile ggf. bei der Kaufpreisfindung durch eine entsprechende Erhöhung des Nettokaufpreises mit zu berücksichtigen.
- Der Erwerber muss spiegelbildlich prüfen, ob er durch den teilweisen oder vollständigen umsatzsteuerpflichtigen Erwerb der Immobilie Vorsteuernachteile in Kauf nimmt. In diesem Fall sollte er sich im Rahmen der Vertragsverhandlungen nicht auf eine vollständige oder teilweise Option zur Umsatzsteuerpflicht einlassen. Alternativ können die Vorsteuernachteile auch bei der Kaufpreisfindung durch eine entsprechende Nettokaufpreisminderung mit berücksichtigt werden.
- Anders als bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen besteht keine Verpflichtung des Veräußerers, dem Erwerber gemäß § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG alle erforderlichen Angaben über die im Rahmen seines Erwerbsvorganges und/oder der Herstellungsphase abgezogenen Vorsteuern zu machen.
- Der Veräußerer muss die Auswirkungen der Veräußerung auf seine allgemeine Vorsteuerquote berücksichtigen. Diese Quote bestimmt über die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die nicht direkt Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können, wie beispielsweise für mit Vorsteuern belastete Kosten der allgemeinen Verwaltung.<sup>177</sup>

### 1.5.1 Voraussetzungen des § 4 Nr. 9a) UStG

Unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 9a) UStG befindet sich insofern eine Besonderheit, als auf ein anderes Gesetz, das GrEStG verwiesen wird. Die Umsatzsteuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 9a) UStG hängt u.a. davon ab, dass der Umsatz unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.

#### 1.5.1.1 Allgemeine Voraussetzungen

§ 4 Nr. 9a) UStG kommt nur in Betracht, wenn der Erwerb bzw. die Veräußerung der Immobilie überhaupt ein umsatzsteuerbarer Vorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind.<sup>178</sup> Das ist dann der Fall, wenn:

- das Grundstück dem Unternehmen zugeordnet war.<sup>179</sup> War das Grundstück nur teilweise dem Unternehmen zugeordnet, greift § 4 Nr. 9a) UStG nur für den dem Unternehmen zugeordneten Teil.<sup>180</sup> Die Veräußerung des übrigen, nichtunternehmerischen Teils stellt bereits keinen Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar.<sup>181</sup>

<sup>177</sup> Vgl. A 15.15. Abs. 1 Satz 2 UStAE; vgl. A 15.17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStAE.

<sup>178</sup> Vgl. 1.5.

<sup>179</sup> Vgl. A 15.2c. Abs. 4 Satz 6 UStAE.

<sup>180</sup> Vgl. A 15.2c. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

<sup>181</sup> A 15.2c. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

- der Ort der Grundstückslieferung im Inland liegt. Dies ist gemäß § 3 Abs. 7 Abs. 1 UStG gegeben, wenn die Immobilie im Inland belegen ist. Die Prüfung des Ortes der Leistung ist bei einer Grundstückslieferung nicht schwierig, da die Immobilie nicht befördert oder versendet werden kann und somit nicht an den Ortsbestimmungsregeln für bewegliche Gegenstände gemäß den §§ 3 Abs. 6; 3c–3g UStG teilnimmt, die jedenfalls bei grenzüberschreitenden Sachverhalten durchaus sehr komplex sein können.
- die Grundstücksveräußerung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG ist. Diese geht der umsatzsteuerfreien Veräußerung vor.

#### 1.5.1.2 „Fallen unter das Grunderwerbsteuergesetz“

§ 4 Nr. 9a) UStG befreit Umsätze von der Umsatzsteuer, die unter das GrEStG fallen. Dieser Formulierung ist besondere Beachtung zu schenken. Denn der Wortlaut des § 4 Nr. 9a) UStG gibt nicht vor, dass auf den jeweiligen Umsatz Grunderwerbsteuer festgesetzt oder entrichtet wurde. Voraussetzung ist lediglich, dass der Umsatz grunderwerbsteuerbar ist. Ob das der Fall ist, richtet sich im Wesentlichen nach § 1 GrEStG, der die der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgänge enumerativ aufzählt.

**Hinweis!** Es ist daher auch unerheblich, ob der Umfang oder die Bemessungsgrundlage des umsatzsteuerrechtlichen Umsatzes einerseits und Umfang oder Bemessungsgrundlage des unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Rechtsgeschäfts andererseits identisch sind.<sup>182</sup> Lediglich der Umsatz selbst muss mit dem Rechtsgeschäft i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes identisch sein.<sup>183</sup>

So merkwürdig es auf den ersten Blick erscheinen mag: § 4 Nr. 9a) UStG gilt nicht allein für die Übertragung eines Grundstücks. Jeglicher Umsatz, der unter das GrEStG fällt, ist umsatzsteuerbefreit. Da gemäß § 2 GrEStG auch Rechte, z.B. das Erbbaurecht, oder bewegliche Sachen, z.B. Gebäude auf fremden Grund und Boden, den Grundstücken gleichgestellt werden, können auch sonstige Leistungen und die Lieferung von Gegenständen, die keine Grundstücke darstellen, nach § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerbefreit sein.

Der Gesetzeszweck der Umsatzsteuerfreiheit besteht darin, bei einer Immobilienveräußerung die Doppelbelastung mit zwei Verkehrssteuern zu vermeiden.<sup>184</sup> Dies ist für den Steuerpflichtigen eine Entlastung, aber auch gesetzessystematisch notwendig. Denn die MwStSystRL duldet neben der Belastung eines Umsatzes mit Umsatzsteuer keine weitere mit einer zweiten Verkehrssteuer.<sup>185</sup> Eine von beiden

182 Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 7.

183 Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 7.

184 Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 1 f.

185 Art. 401 MwStSystRL. Allerdings sieht die Rechtsprechung mittlerweile das Zusammentreffen von Grunderwerb- und Umsatzsteuer nicht als unzulässige Doppelbelastung an, da die Grunderwerbsteuer nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer i.S.d. der MwStSystRL trägt, BFH vom 28.05.2015, V B 15/15, Rz. 19, ZfIR 2015, 540; BFH vom 10.09.2015, V R 41/14, BStBl II 2016, 308, Rz. 26.

hatte daher zugunsten der anderen zurückzutreten.<sup>186</sup> Die Wahl fiel dabei auf die Umsatzsteuer, weil die Grunderwerbsteuer eine wesentliche Einnahmequelle der Kommunen und Länder darstellt.<sup>187</sup>

**Hinweis!** Wird gemäß § 9 UStG auf die Umsatzsteuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 9a) UStG verzichtet, folgt hieraus aber nicht eine höhere Grunderwerbsteuerbelastung. Zwar erhöht die Umsatzsteuer zivilrechtlich den Bruttokaufpreis, der gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer darstellt. Da aber der Erwerber die Umsatzsteuer gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 UStG im Wege der umgekehrten Steuerschuldnerschaft schuldet und diese somit nicht von dem Grundstücksverkäufer als Teil des Kaufpreises vereinnahmt wird, ist die Umsatzsteuer nicht Teil der Bemessungsgrundlage i.S.d. § 9 GrEStG.<sup>188</sup>

Dass die Umsatzsteuerbefreiung nicht auf eine tatsächliche Grunderwerbsteuerfestsetzung abhebt, verhindert auch eine Vielzahl verfahrensrechtlicher Probleme. Denn dann wäre der Grunderwerbsteuerbescheid Grundlagenbescheid für die Umsatzsteuer gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Voranmeldung müsste die Grundstücksveräußerung sogar als umsatzsteuerpflichtig angemeldet werden, wenn bis dahin noch kein Grunderwerbsteuerbescheid erlassen wurde.

Für die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9a) UStG ist jedoch nur Voraussetzung, dass der Umsatz dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegt, nicht aber, dass tatsächlich Grunderwerbsteuer anfällt.<sup>189</sup> Aus diesem Grund greift die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9a) UStG auch dann ein, wenn ein nach § 1 GrEStG grunderwerbsteuerbarer Vorgang gemäß den §§ 3, 4 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist. So ist beispielsweise eine Grundstücksveräußerung zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern im Wege der scheidungsbedingten Vermögensauseinandersetzung gemäß § 3 Nr. 4 bzw. 5 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, aber dennoch gemäß § 4 Nr. 9a) UStG ebenfalls umsatzsteuerfrei.

<sup>186</sup> Systematisch betrachtet weist § 4 Nr. 9a) UStG bereits dadurch Lücken auf, dass das grunderwerbsteuerbare Rechtsgeschäft und die umsatzsteuerbare Leistung auseinanderfallen können. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird nämlich bereits der Kaufvertrag über ein Grundstück i.S.d. § 2 GrEStG besteuert. Der Kaufvertrag begründet jedoch nur die schuldrechtliche Verpflichtung des Verkäufers, das Eigentum an dem Grundstück auf den Käufer zu übertragen. Diese schuldrechtliche Verpflichtung stellt aber noch gar kein Verschaffen der Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG, somit noch gar keine Lieferung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar. Sofern keine Anzahlung geleistet wird, kann durch Abschluss des Kaufvertrages folglich (noch) gar keine Umsatzsteuer anfallen. Wird der Kaufvertrag dann schließlich vollzogen und das Eigentum an dem Grundstück gemäß § 873 Abs. 1 BGB übertragen, kommt es erst jetzt durch Verschaffen der Verfügungsmacht an dem Grundstück zu der umsatzsteuerbaren Leistung. Diese Übereignung ist aber gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG gar nicht grunderwerbsteuerbar, weil bereits der Abschluss des Kaufvertrages grunderwerbsteuerrechtlich erfasst worden ist. Für diese Fallkonstellation, die sicherlich die weit überwiegende Mehrheit aller Immobilienveräußerungen darstellt, liegt mithin gar kein Umsatz vor, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, wie § 4 Nr. 9a) UStG es voraussetzt. Vom Gesetzeszweck der Vorschrift her ist es aber vertretbar und richtig, insoweit nicht auf diese schuld- und sachenrechtliche Trennung abzustellen (vgl. Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 22). Dies verbietet sich bereits deshalb, weil dieses sogenannte zivilrechtliche Abstraktionsprinzip des BGB in vielen, womöglich sogar den meisten Rechtskreisen nicht bekannt und nicht verankert ist. Insofern wird die MwStSystRL, auf der das UStG fußt, diese Besonderheit nicht bei der Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung mit berücksichtigt wissen wollen. Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuerbefreiung einer Anzahlung, die auf einen Grundstückskaufvertrag geleistet wird.

<sup>187</sup> Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 16.

<sup>188</sup> Weilbach, GrEStG, Lfg. 41, § 9, Rn. 8r, „Umsatzsteuer“.

<sup>189</sup> Vgl. bereits den Wortlaut des § 4 Nr. 9 a) UStG: „die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.“; vgl. auch Art. 401 MwStSystRL; vgl. BFH vom 24.01.2008, BStBl II 2008, 697.

**Beispiel:**

Unternehmerin U veräußert das in ihrem Unternehmen gehaltene Grundstück an ihren Ehemann E, der das Grundstück unternehmerisch zu verwenden beabsichtigt.

**Lösung:**

Die Veräußerung des Grundstücks ist – sofern es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG handelt – gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar und nach § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei. Zudem ist die Grundstücksveräußerung aber auch gemäß § 3 Nr. 4 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da U an ihren Ehegatten veräußert. Der Umstand, dass U aus ihrer unternehmerischen Sphäre veräußert und E es für seine unternehmerische Sphäre erwirbt, hindert die Grunderwerbsteuerbefreiung des § 3 Nr. 4 GrEStG nicht, da die Vorschrift nicht voraussetzt, dass der Grundstückserwerb aus dem privaten oder in den privaten Bereich der Ehegatten veräußert wird.

**Beispiel:**

Unternehmer U veräußert an Erwerber E ein Grundstück mitsamt einem durch U noch zu errichtenden Haus. Nach Abschluss und notarieller Beurkundung des Kaufvertrages, aber während der Bauphase, vereinbaren U und E, dass weitere, bisher nicht vorgesehene Ausstattung hinzukommen sollen, wie z.B. ein weiteres Badezimmer und eine Garage.

**Lösung:**

Die Veräußerung des Grundstücks ist – sofern es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG handelt – gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar und nach § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei. Hiervon ist auch das zu errichtende Gebäude umfasst, da U eine einheitliche Leistung – die Lieferung eines bebauten Grundstücks – schuldet.<sup>190</sup> Von der Umsatzsteuerfreiheit sind auch die nachträglich vereinbarten Arbeiten umfasst, da sie als unselbständiger Bestandteil zu der einheitlichen Leistung des U gehören.<sup>191</sup> Diese einheitliche Leistung ist und bleibt gemäß § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei, da es sich um eine grunderwerbsteuerbare Grundstückslieferung handelt.<sup>192</sup> Ob die nachträglich vereinbarten Bestandteile aus grunderwerbsteuerlicher Sicht zu dem Grundstückskaufvertrag i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gehören, ist unerheblich. Denn ob die zusätzlichen Arbeiten unselbständiger Bestandteil der umsatzsteuerrechtlichen Grundstückslieferung sind, ist allein nach den Voraussetzungen des UStG, nicht nach denen des GrEStG zu beurteilen.<sup>193</sup> Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass U und E prüfen lassen sollten, ob die nachträglich vereinbarten Arbeiten zu dem Grundstückskaufvertrag i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gehören. Ist dies der Fall, müssen sie dies dem für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt anzeigen und ggf. den notariellen Grundstückskaufvertrag auch nachbeurkunden lassen. Anderenfalls kommt in Betracht, dass U und E eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO oder eine leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 AO begehen.

<sup>190</sup> Vgl. BFH vom 24.01.2008, BStBl II 2008, 697.

<sup>191</sup> Vgl. BFH vom 24.01.2008, BStBl II 2008, 697.

<sup>192</sup> BFH vom 24.01.2008, BStBl II 2008, 697.

<sup>193</sup> BFH vom 24.01.2008, BStBl II 2008, 697.