

Beispiel:

Der Erwerber ist Mieter des Grundstücks, das er zu kaufen beabsichtigt. Der Erwerber kann aber das Geschäft des Veräußerers, die Vermietung, nicht fortführen, weil sein eigenes Mietverhältnis durch sogenannte Konfusion – dem Zusammenfallen von Gläubiger und Schuldner in einer Person – erlischt.¹⁸⁹

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen kann dann dadurch erreicht werden, dass nicht der Mieter, sondern eine dazwischengeschaltete andere Person – beispielsweise eine hierfür gegründete Vermietungsgesellschaft, an der der Mieter die Anteile hält – das Grundstück erwirbt.

Dieses Dazwischenschalten ist jedoch dann nicht möglich, wenn bisheriger Mieter und das verbundene, erwerbende Unternehmen in einer umsatzsteuerrechtlichen Organshaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verbunden sind.¹⁹⁰

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.¹⁹¹

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.

189 Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, Überblick vor § 362, Rz. 4; BFH vom 07.03.2006, NJW-RR 2006, 1232.

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

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

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 Vertragsparteien	Geprüft	
	Ja	Nein
Klarstellung, ob die Parteien von dem Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen oder nicht.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Klarstellung, ob und wer dafür zu haften hat, wenn sich diese Einschätzung als unrichtig erweist.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Klarstellung, ob und welche Handlungspflichten für die jeweilige Partei bestehen, wenn sich herausstellt, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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 ¹⁹² – vorsorglich durch den Verkäufer ausgesprochen werden.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Klarstellendes Einverständnis des Käufers zu der vorsorglich ausgesprochenen Option des Verkäufers.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¹⁹² Vgl. 1.6.7.

Checkliste für beide Vertragsparteien	Geprüft	
	Ja	Nein
<p>Bestimmung, ob sich der Kaufpreis als Netto- oder Bruttoentgelt versteht.</p> <p>Hinweis! Ist hierzu nichts vereinbart, ist der vereinbarte Kaufpreis ein Bruttoentgelt inklusive Umsatzsteuer.¹⁹³ Der Käufer kann – wenn sich herausstellt, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt – die aus dem Kaufpreis heraus zu rechnende Umsatzsteuer von dem Verkäufer zurückverlangen.</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<p>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.¹⁹⁴ Dennoch kann es im Sinne der Parteien sein, derartige Belastungen oder Korrekturen auf zivilrechtlichem Wege an den Veräußerer weiter zu reichen.</p> <p>Beispiel:</p> <p>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.</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

193 BGH vom 28.02.2002, NJW 2002, 2312; Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, § 157, Rz. 13.

194 Vgl. A 15a.10. Satz 3 UStAE.

1.5.3 Nichtige Rechtsgeschäfte

Verträge, mit denen Eigentum an einem Grundstück übertragen werden sollen, bedürfen gemäß § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB der notariellen Beurkundung. Wird diese Form nicht beachtet, ist ein solcher Vertrag gemäß § 125 Satz 1 BGB nichtig.²¹⁵ Es existiert daher kein Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 1 GrEStG. Ein umsatzsteuerbarer Umsatz besteht zu diesem Zeitpunkt ohnehin noch nicht, da ein wirksamer schuldrechtlicher Vertrag für sich allein noch nicht zu einem Verschaffen der Verfügungsmacht gemäß § 3 Abs. 1 UStG führt.²¹⁶ Kommt es daher aufgrund des nichtigen Grundstückskaufvertrages nicht zu einer Übertragung des Eigentums, liegt keine Lieferung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, die gemäß § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerbefreit werden müsste oder könnte. Die zivilrechtliche Formnichtigkeit eines Grundstückskaufvertrages bedeutet somit im Ergebnis keine Umsatzsteuerbelastung.

Wird aufgrund des formnichtigen Rechtsgeschäftes das Grundstück durch Auflassung und Eintragung in das Grundbuch dennoch auf den Käufer übertragen, wird der Kaufvertrag gemäß § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB vollumfänglich wirksam. In diesem Fall kommt es, allerdings erst in diesem Zeitpunkt, zu einem Verschaffen der Verfügungsmacht gemäß § 3 Abs. 1 UStG und damit zu einer umsatzsteuerbaren Lieferung. Gleichzeitig liegt nun aber wieder ein grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft vor, sodass § 4 Nr. 9a) UStG regelmäßig gegeben ist.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die Formnichtigkeit eines Grundstückskaufvertrages oder sonstigen Rechtsgeschäfts, das sich auf das Recht an einem Grundstück bezieht, kein Risiko im Hinblick auf die Anwendung des § 4 Nr. 9a) UStG bedeutet.

1.5.4 Unmittelbare und mittelbare Rechtsfolgen

Die unmittelbare Rechtsfolge des § 4 Nr. 9a) UStG besteht darin, dass der Grundstücksumsatz von der Umsatzsteuer befreit wird. Aus dieser Rechtsfolge ergeben sich weitere mittelbare Konsequenzen, die mit zu berücksichtigen sind:²¹⁷

Die Vorsteuer auf Eingangsumsätze, die der umsatzsteuerfreien Grundstücksveräußerung zuzuordnen sind, sind gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG vom Abzug ausgeschlossen.

Sofern für die veräußerte Immobilie ein oder mehrere Berichtigungszeiträume i.S.d. § 15a UStG laufen, wird gemäß § 15a Abs. 8 Satz 1, Abs. 9 UStG fingiert, dass der Veräußerer die Immobilie bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums umsatzsteuerfrei weiterge-

²¹⁵ Eine solche Formnichtigkeit kann sich aber auch ergeben, wenn die Parteien einvernehmlich zum Schein vor dem Notar einen niedrigeren als den tatsächlich vereinbarten Kaufpreis beurkunden, um die Grunderwerbsteuer und auch die Notargebühren zu reduzieren. Der Kauf zu dem zum Schein angegebenen, nicht gewollten Kaufpreis ist gemäß § 116 Abs. 1 BGB nichtig, der Kauf zu dem wirklich gewollten Kaufpreis aber nicht notariell beurkundet und daher gemäß § 125 Satz 1 BGB formnichtig.

²¹⁶ Vgl. 1.5.2.3.

²¹⁷ Für die Unterscheidung und Abgrenzung zu den Rechtsfolgen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG, vgl. 1.4.

nutzt hat. Sofern der Veräußerer aus Eingangsumsätzen zur Anschaffung oder Herstellung Vorsteuern abgezogen hat, sind diese dann teilweise zu korrigieren, d.h. dem Finanzamt zurückzuerstatten.

Die Veräußerung von Gegenständen, die der Veräußerer ausschließlich oder zu nicht weniger als 95 %²¹⁸ für die umsatzsteuerfreie Grundstücksveräußerung oder sonstige gemäß den § 4 Nr. 8 bis 27 UStG umsatzsteuerfreie Tätigkeiten verwendet hat, sind gemäß § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerfrei.

Beispiel:

Bauträger B veräußert Grundstücke ausschließlich an Nichtunternehmer für deren private Wohnzwecke. Seine Grundstücksveräußerungen sind somit zwingend gemäß § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei ohne die Möglichkeit zur Umsatzsteuerpflicht. Veräußert der B nun Anlagevermögen, gleich ob einen Firmenwagen, Büromöbel oder sonstiges Inventar, sind diese Lieferungen gemäß § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerfrei.²¹⁹

Der Veräußerer kann gemäß § 9 UStG vollständig oder teilweise zu einem umsatzsteuerpflichtigen Umsatz optieren.

Hinweis! Die Option hat bei einer Grundstücksveräußerung einerseits und der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten andererseits unterschiedliche Anforderungen. Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG besteht die Möglichkeit nicht, zu einer Umsatzsteuerpflicht zu optieren.

1.5.5 Umfang der Umsatzsteuerbefreiung

§ 4 Nr. 9a) UStG, der „Umsätze“ von der Umsatzsteuer befreit, erfasst nicht nur die Lieferung von Grundstücken, sondern auch von beweglichen Gegenständen und auch sonstige Leistungen.²²⁰ Unter § 4 Nr. 9a) UStG fallen somit auch die Übertragungen von:

- Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG,²²¹
- Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,²²²

²¹⁸ A 4.28.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

²¹⁹ Fraglich ist, wie der Fall zu lösen ist, wenn der B ein Grundstück veräußert, das er als Firmengrundstück im Anlagevermögen zur Ausübung seiner Bauträgereigentätigkeit genutzt hat. Denn die Veräußerung dieses Grundstücks fällt sowohl unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9a) UStG als auch des § 4 Nr. 28 UStG. Während aber im Falle des § 4 Nr. 9a) UStG gemäß § 9 UStG die Option zur Umsatzsteuerpflicht möglich ist, besteht eine solche Möglichkeit bei § 4 Nr. 28 UStG nicht. Somit stellt sich die Frage, ob einer der beiden Befreiungsvorschriften der Vorrang einzuräumen ist. Da die Umsatzsteuerbefreiungen mit Verzichtsmöglichkeit denjenigen ohne als die spezielleren vorgehen, tritt § 4 Nr. 28 UStG hinter § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zurück (Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 180, Vor §§ 4–9, Rn. 69, 117). Die Optionsmöglichkeit bleibt mithin bestehen.

²²⁰ Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 20.

²²¹ Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 20.

²²² A 4.9.1. Abs. 2 Nr. 2 UStAE.

- Erbbaurechten,²²³
- dinglich gesicherten Sondernutzungsrechte, z.B. ein Nutzungsrecht für das Sonder Eigentum i.S.d. § 15 WEG.
- Gebäuden auf fremden Grund und Boden.

Aber auch die Entnahme von Grundstücken aus dem Unternehmen ist nach § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerbefreit und zwar nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann, wenn zivilrechtlich gar kein Rechtsträgerwechsel gegeben ist.²²⁴ Diese Ansicht ist allerdings fraglich. Denn bei einer solchen Entnahme ohne Rechtsträgerwechsel – z.B. bei einer natürlichen Person als Unternehmer, der das Grundstück in seinen privaten Bereich entnimmt – liegt gar kein dem Grunderwerbsteuergesetz unterfallender Umsatz vor.

Wie oben dargelegt, ist für die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9a) UStG nur Voraussetzung, dass der Umsatz dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegt, nicht aber, dass tatsächlich Grunderwerbsteuer anfällt.²²⁵ Aus diesem Grund ist § 4 Nr. 9a) UStG auch dann gegeben, 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.

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.

²²³ A 4.9.1. Abs. 2 Nr. 1 UStAE.

²²⁴ A 4.9.1. Abs. 2 Nr. 6 UStAE.

²²⁵ Vgl. 1.5.2.3.

1.6.10 Die Teilloption

Gesetzlich nicht ausdrücklich erwähnt, aber allgemein anerkannt ist, dass eine Option zur Umsatzsteuerpflicht i.S.d. § 9 Abs. 2 UStG auch teilweise ausgeübt werden kann, obwohl sie sich auf eine einzelne, einheitliche Leistung bezieht.³⁵⁹

1.6.10.1 Wesen der Teilloption

Die Option zur Umsatzsteuerpflicht einer Grundstückslieferung bzw. der sonstigen Leistung eines Miteigentumsanteils oder sonstigen grundstücksgleichen Rechts gemäß § 9 Abs. 1, 3 UStG kann auch für einen räumlich abgrenzbaren Teil des Grundstücks ausgesprochen werden.³⁶⁰ Die betreffende Lieferung bzw. sonstige Leistung bleibt dadurch eine einheitliche Leistung und zerfällt nur für die Zuordnung zur Umsatzsteuerpflicht in einen umsatzsteuerpflichtigen und in einen umsatzsteuerfreien Teil. Bei der Lieferung eines Grundstücks kann die Teilloption nicht auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits aufgeteilt werden.³⁶¹ Die Option kann stattdessen nur einheitlich für das Gebäude und den dazugehörigen Grund und Boden ausgeübt werden.³⁶²

1.6.10.2 Gründe für eine Teilloption

Unternehmerisch genutzte Gebäude sollen bzw. werden vielfach gemischt genutzt. Hierbei sind zwei hauptsächliche Fallgruppen zu unterscheiden:

- Das Gebäude wird teilweise für unternehmerische, teilweise für nicht unternehmerische Zwecke genutzt oder/und
- das Gebäude wird unternehmerisch genutzt, jedoch teilweise für umsatzsteuerfreie und teilweise für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze.

Zwar wäre in diesen Fällen eine Option zur Umsatzsteuerpflicht des gesamten Grundstücksgeschäfts nicht ausgeschlossen, weil – mit Ausnahme der Übertragung eines Erbbaurechts – gemäß § 9 Abs. 1 UStG nicht Voraussetzung ist, dass der Erwerber das Objekt für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze (weiter-)nutzt.³⁶³ Der Erwerber wird sich hierauf jedoch nicht einlassen, weil dies einen Vorsteuerschaden bei ihm auslöste.

359 A 9.1. Abs. 6 Satz 1 UStAE.

360 A 9.1. Abs. 6 Satz 1, 2 UStAE; Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 155, § 9, Rz. 122. Der BFH fordert einen abgrenzbaren Funktionsbereich der Flächen oder dass die Teilflächen Gegenstand eines separaten Mietvertrages sein können und eine Abgrenzung der Teilflächen nach baulichen Merkmalen, BFH vom 24.04.2014, BStBl II 2014, 732, Rz. 16, 18. Das FG Niedersachsen hält eine Aufteilung nur dann für möglich, wenn das Aufgeteilte Gegenstand eines selbständigen Mietvertrages sein kann, FG Niedersachsen vom 11.04.2013, DStRE 2013, 1452, Nr. 6. Dem aber widersprach der BFH ausdrücklich, BFH vom 24.04.2014, BStBl II 2014, 732, Rz. 18.

361 A 9.1. Abs. 6 Satz 4 UStAE; EuGH vom 08.06.2000, C-400/98, Rs. Breitsohl, Rz. 51.

362 A 9.1. Abs. 6 Satz 4 UStAE.

363 Anders aber im Rahmen der Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung und Verpachtung gemäß den §§ 4 Nr. 12a); 9 Abs. 2 UStG.

Beispiel:

Der Erwerber E beabsichtigt, das leer stehende Bürohaus zu sanieren und 60 % der Flächen umsatzsteuerpflichtig, 40 % umsatzsteuerfrei zu vermieten. Optierte der Veräußerer V bei einem Kaufpreis i.H.v. 10.000.000 € insgesamt zur Umsatzsteuer, fiel 1.900.000 € Umsatzsteuer an, von denen der E aber nur 60 % als Vorsteuer abziehen könnte. Die restlichen 40 % – 760.000 € – blieben als nicht abziehbare Definitivbelastung zurück.

V andererseits hat bei der Errichtung des Gebäudes die Vorsteuer auf seine damaligen Herstellungskosten i.H.v. 800.000 € vollständig abgezogen, weil er eine zu 100 % vollständige Vermietung beabsichtigte. Verkaufte er das Objekt zu Beginn des 4. Jahres nach der erstmaligen Nutzung ohne Option zur Umsatzsteuerpflicht, würde er gemäß § 15a Abs. 9 UStG so gestellt, als nutzte er das Gebäude die restlichen 7 Jahre des Berichtigungszeitraums vollständig umsatzsteuerfrei. Er müsste mithin $\frac{7}{10}$ der 800.000 €, somit 560.000 € an sein Finanzamt zurückzahlen. V wird daher nicht auf eine Option zur umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung verzichten wollen. Denn durch die vollständige Option wäre er so gestellt, als nutzte er das Gebäude die restlichen 7 Jahre vollständig umsatzsteuerpflichtig. Er müsste die abgezogene Vorsteuer somit nicht berichtigen und an das Finanzamt zurückzahlen.

Die gegensätzlichen Positionen des Veräußerers und des Erwerbers lassen sich – jedenfalls teilweise – durch eine Teiloption zur Umsatzsteuerpflicht auflösen. Dass eine solche grundsätzlich möglich ist, ist unstreitig und anerkannt.³⁶⁴

Beispiel:

Optierte Veräußerer V in dem obigen Beispiel durch entsprechende Zuordnung der einzelnen Einheiten des Bürogebäudes zu 60 % zur umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung, erleidet E hieraus keinen Vorsteuerschaden, weil er das Gebäude zu 60 % für umsatzsteuerpflichtige Vermietungen einzusetzen beabsichtigt. Er kann diesen Umsatzsteuerbetrag i.H.v. 1.140.000 € (60 % von 1.900.000 €) daher vollständig als Vorsteuer abziehen. V andererseits wird durch die Teiloption gemäß § 15a Abs. 9 UStG so gestellt, als nutzte er das Gebäude die restlichen 7 Jahre seines Berichtigungszeitraumes zu 60 % umsatzsteuerpflichtig, zu 40 % umsatzsteuerfrei weiter. Er muss daher statt 560.000 €, die anfielen, wenn er umsatzsteuerfrei veräußerte, lediglich 224.000 € ($\frac{7}{10}$ der 800.000 € und von diesem Betrag wiederum 40 %) an sein Finanzamt erstatten. Durch die Teiloption erleidet E folglich statt 1.900.000 € gar keinen Vorsteuerschaden, V erleidet statt 560.000 € lediglich 224.000 € Vorsteuerschaden.

³⁶⁴ A 9.1. Abs. 1 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 86, § 9 Abs. 1, Rz. 80.

Hinweis! Der Veräußerer sollte versuchen, seinen erwarteten Vorsteuerschaden (hier: 224.000 €) in den Nettokaufpreis vollständig oder teilweise mit einzupreisen. Dies muss regelmäßig verdeckt geschehen. Denn zum einen wird der Erwerber regelmäßig nicht bereit sein, einen Vorsteuerschaden des Veräußerers zu tragen, der völlig unabhängig von dem Grundstückserwerb dadurch entsteht, dass der Veräußerer bei seiner eigenen Anschaffung bzw. Herstellung eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung beabsichtigte, die er nicht hat verwirklichen können. Zum anderen legte der Veräußerer mit dem Vorsteuerschaden zugleich auch seine eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit seine Marge offen.

Hinweis! Grundsätzlich sollte der Erwerber sich nur darauf einlassen, dass der Veräußerer eine Teilloption zur Umsatzsteuer insoweit ausübt, als der Erwerber das Objekt zu Ausgangsumsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Ist ihm dies nicht möglich und muss er sich auf eine Option in voller Höhe einlassen, kann es trotz des durch § 15 Abs. 1b UStG beendeten Seeling-Modells aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Sinn machen, das Objekt – soweit möglich – bei Anschaffung oder Herstellung dennoch vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Zwar kann für einen privat, also unternehmensfremd genutzten Teil trotz seiner Zuordnung zum Unternehmen gemäß § 15 Abs. 1b UStG der Vorsteuerabzug insoweit nicht mehr geltend gemacht werden. Die Zuordnung zu dem Unternehmen verhindert § 15 Abs. 1b UStG aber nicht.³⁶⁵ Sollte innerhalb des 10jährigen Berichtigungszeitraums i.S.d. § 15a UStG eine Nutzung des unternehmensfremd genutzten Teils für unternehmerische und vorsteuerunschädliche Zwecke beabsichtigt werden, kann die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus Herstellungs- oder Anschaffungskosten teilweise dann noch zum Abzug gebracht werden.³⁶⁶ Dies ist aber nicht möglich, wenn der Unternehmer den unternehmensfremd genutzten Teil bei Anschaffung oder Herstellung des Objekts nicht dem Unternehmen zugeordnet hat.

1.6.10.3 Voraussetzungen der Teilloption

Die Voraussetzungen der Teilloption sind zunächst dieselben der vollständigen Option. Im Folgenden werden daher nur die für eine Teilloption zusätzlichen Voraussetzungen dargestellt:

- Die unterschiedlichen Nutzungsarten müssen sich innerhalb des Gebäudes räumlich abgrenzen und zuordnen lassen.³⁶⁷ Nicht erforderlich ist, dass die Flächen durch

³⁶⁵ A 15.6a. Abs. 1 Satz 3 UStAE.

³⁶⁶ A 15.6a. Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1, 2 UStAE.

³⁶⁷ A 9.1. Abs. 6 Satz 2, 3 UStAE; BFH vom 26.06.1996, BStBl II 1997, 98.

2. Leasing

Leasingverträge sind nicht nur bei der ertragsteuerrechtlichen, sondern auch bei der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung komplex. Dies liegt zum einen daran, dass es keine spezialgesetzliche Regelung für sie gibt. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass es nicht das eine Leasingverhältnis gibt. Leasing ist in den unterschiedlichsten Konstellationen möglich und anzutreffen.⁴⁵¹ Da Leasing sowohl Elemente der Miete in sich trägt als auch Elemente des Kaufs⁴⁵², treffen Elemente einer sonstigen Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG, die nach § 4 Nr. 12a) UStG umsatzsteuerfrei sein kann, auf Elemente einer Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG, die nach § 4 Nr. 9a) UStG umsatzsteuerfrei sein kann. Auch eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG kann bei einem Leasingverhältnis vorliegen.⁴⁵³

Leasing ist durchaus nicht auf Immobilien beschränkt, sondern auch bei beweglichen Gegenständen möglich. Im Folgenden wird aber ausschließlich das Immobilienleasing betrachtet.

Hinweis! Bei Leasingverhältnissen reicht die Bandbreite von überwiegend mietvertraglichen Elementen bis zum Kaufvertrag auf Raten.⁴⁵⁴ Für die richtige umsatzsteuerrechtliche Einordnung bedarf es daher einer genauen Prüfung des Einzelfalls und der vereinbarten Konditionen.

2.1 Abgrenzung

Für die richtige umsatzsteuerrechtliche Einordnung eines Immobilienleasings ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein Leasingvertrag vorliegt. Die Bezeichnung des Vertrages als „Leasingvertrag“ ist dabei kein entscheidendes Abgrenzungskriterium.⁴⁵⁵ Entscheidend ist vielmehr, was inhaltlich zwischen den Parteien gewollt ist, vor allem aber, was tatsächlich verwirklicht wird.⁴⁵⁶

451 Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3, Rz. 97.

452 Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3, Rz. 97.

453 Vgl. Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 164.

454 Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3, Rz. 97.

455 Vgl. A 4.12.1. Abs. 1 Satz 5 UStAE.

456 Vgl. A 4.12.1. Abs. 1 Satz 3 f. UStAE.

Prüfung eines Leasingvertrags	
Liegt überhaupt ein Leasing in Abgrenzung zur Miete oder dem Kauf vor?	
Wird das Objekt (nur) zur Nutzung überlassen?	
Nein	→ Ein Grundstückskaufvertrag mit Ratenzahlung liegt vor.
Ja	→ Wird ein Anwartschaftsrecht auf den Kauf eingeräumt ist? ⁴⁵⁷
└─ Nein	→ Eine Vermietung oder Verpachtung liegt vor.
└─ Ja	→ Werden die bis zur Ausübung des Anwartschaftsrechts gezahlten Nutzungszinsen auf den Kaufpreis angerechnet? ⁴⁵⁸
└─┬─ Nein	→ Es liegt weiterhin eine reguläre Vermietung oder Verpachtung vor, verbunden mit einem Kaufanwartschaftsrecht, welches die Rechtsnatur der Vermietung oder Verpachtung nicht beeinflusst.
└─┬─ Ja	→ Leasing ist gegeben.

Liegt danach kein Leasing vor, ist grundsätzlich entweder ein Grundstückskaufvertrag bzw. eine Übertragung grundstücksgleicher Rechte gegeben. Somit ist zu prüfen, ob eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG oder eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9a) UStG vorliegen. Oder aber es liegt eine Vermietung oder Verpachtung vor, sodass die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12a) UStG zu prüfen ist. Etwas anderes als Vermietung und Verpachtung einerseits oder Kaufvertrag andererseits wird bei der Abgrenzung des Leasings kaum denkbar sein.

2.2 Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing

Ist festgestellt, dass es sich um einen Leasingvertrag handelt, ist für die umsatzsteuerrechtliche – und im Übrigen auch ertragsteuerrechtliche – Einordnung die entscheidende Frage zu klären, ob das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand zu Beginn des Leasingvertrages bei dem Leasinggeber verbleibt oder sogleich auf den Leasingnehmer übergeht. Diese Frage ist deshalb so bedeutend, weil das Leasing sowohl Merkmale einer Lieferung als auch Merkmale einer sonstigen Leistung in sich trägt. Umsatzsteuerrechtlich kann es aber bei dieser „Hybridstellung“ nicht bleiben, weil dem UStG nur die zwei Leistungstypen Lieferung und sonstige Leistung bekannt sind. Das Leasing muss daher trotz seiner Existenz als Hybride im Wege einer „Entweder-Oder“-Entscheidung letztlich als eine Lieferung oder als eine sonstige Leistung eingestuft werden.

⁴⁵⁷ Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3, Rz. 97.

⁴⁵⁸ Vgl. Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3, Rz. 97.