

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 184252

letzte Aktualisierung: 13. August 2021

UStG § 4 Nr. 9a; GrEStG § 2

Verkauf möblierter Studentenapartments durch Bauträger; umsatzsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Beurteilung des Inventars (Möbel, Schränke, Küchenzeilen)

I. Sachverhalt

Ein Bauträger will voll möblierte Studentenapartments neu bauen und an Verbraucher zum Zweck der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verkaufen. Zum Teil werden dazu Möbel zugekauft, zum Teil werden z. B. Schränke, Küchenzeilen vom Schreiner individuell gefertigt und eingepasst.

II. Frage

Es stellt sich die Frage, wie das mitverkaufte Inventar grunderwerbsteuerlich und umsatzsteuerlich zu beurteilen ist?

III. Zur Rechtslage

1. Grunderwerbsteuerliche Beurteilung

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG sind unter Grundstücken i. S. d. GrEStG Grundstücke i. S. d. bürgerlichen Rechts zu verstehen. Anknüpfend an das bürgerliche Recht ist dem Grundstück alles zuzurechnen, was ihm nach Maßgabe der §§ 93-96 BGB untrennbar zugehört, es sei denn, durch die Regelungen des § 2 Abs. 1 S. 2 bzw. § 2 Abs. 2 GrEStG ergeben sich hiervon abweichende Beurteilungen.

Im Grundsatz ist aber davon auszugehen, dass für das GrEStG als Kriterium für die Zugehörigkeit zum Grundstück dieselben Kriterien gelten wie auch im BGB. Dies gilt auch für die Abgrenzung der Eigenschaft als Zubehör oder Gebäudebestandteil, insbes. bei Einbaumöbeln. Wie auch im Zivilrecht (vgl. hierzu Palandt, BGB, 80. Aufl. 2021, § 93 Rn. 5 ff.) werden hierzu auch im Steuerrecht unterschiedliche Auffassungen vertreten (vgl. hierzu auch Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2018, § 2 Rn. 46; Pahlke, GrEStG, 6. Aufl. 2018, § 2 Rn. 18). Für die Frage, ob Einbaumöbel wesentlicher Bestandteil i. S. d. § 93 BGB sind, wird daher entscheidend sein, ob sie voneinander getrennt werden können, ohne dass der eine oder andere Teil zerstört oder in seinem Wesen verändert wird. In Bezug auf **Einbauküchenmöbel** sind z. B. nach der in der steuerlichen Literatur vorherrschenden Meinung serienmäßig gefertigte Möbel, die nur entsprechend den Raummaßen angepasst werden, keine wesentlichen Bestandteile (vgl. hierzu Boruttau, § 2 Rn. 46 m. w. N.). Anderer Ansicht sind insoweit aber die nördlichen Finanzgerichte. Das FG Hamburg (FG Hamburg, Urt. v. 19.1.2006 – III 163/05 [juris]) und das FG Schleswig-Holstein (Urt. v. 24.3.1998 –

III 1096/79 [juris]) sind der Auffassung, dass beim Mitverkauf von Einbauküchen zumindest in Norddeutschland Herd und Spüle als (wesentliche) Bestandteile zum Gebäude gehören. Entsprechend seien speziell angepasste Arbeitsplatten und ähnlich angepasste Verblendungen als Gebäudebestandteil zu behandeln.

Werden zusammen mit einem Grundstück Gegenstände veräußert, die nicht unter den Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG fallen (wie z. B. Zubehör oder Scheinbestandteile), ist der Teil des Kaufpreises, der für diesen Erwerb anfällt, nicht zur Gegenleistung zu rechnen, weil insoweit keine Leistung für den Erwerb des Grundstücks vorliegt.

Wenn sich aus dem Kaufvertrag nichts anderes ergibt, wird für Grunderwerbsteuerzwecke der Teil des Kaufpreises herausgerechnet, der nicht für den Erwerb des Grundstücks i. S. d. § 2 GrEStG gezahlt wird.

Werden den einzelnen Gegenständen Einzelpreise zugeordnet, so muss diese Zuordnung u. E. auch grunderwerbsteuerlich nachvollzogen werden, wenn sie sich an den gemeinen Werten orientieren. Etwas anderes gilt nur dann, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die realen Wertverhältnisse im Grundsätzlichen verfehlt sind oder wirtschaftlich nicht haltbar erscheinen und insoweit u. U. ein Gestaltungsmissbrauch i. S. v. § 42 AO angenommen werden könnte. Insoweit ist u. E. die Auffassung des BFH zur vertraglichen Kaufpreisaufteilung im Rahmen des Ertragsteuerrechts auch für das Grunderwerbsteuerrecht entsprechend anzuwenden (BFH, Urt. v. 16.9.2015 – IX R 12/14, insbes. Rn. 20 und Rn. 23 [juris]).

2. Umsatzsteuerliche Beurteilung

Eine Grundstückslieferung stellt einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz dar, der aber nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG steuerfrei sein kann. Steuerfrei nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG sind Umsätze, die unter das GrEStG fallen. Der sich für § 4 Nr. 9 lit. a) UStG maßgebende Grundstücksbegriff ergibt sich aus § 2 GrEStG, nach welchem unter Grundstücke i. S. d. Grunderwerbsteuerrechts solche i. S. d. BGB zu verstehen sind. Im Einzelnen verweisen wir hierzu auf die Ausführungen unter Ziff. 1.

Fällt die Lieferung von Zubehör und Inventar nicht unter das GrEStG, unterliegt sie auch nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG und es handelt sich im Grundsatz um einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang.

Eine andere Beurteilung könnte sich in diesen Fällen ggf. dann ergeben, wenn nach umsatzsteuerlichen Kriterien eine einheitliche Leistung angenommen würde, mit der Folge, dass dann die Lieferung des Zubehörs und Inventars das Schicksal der Hauptleistung (steuerfreie Grundstückslieferung) teilen würde, d. h. auch umsatzsteuerfrei wäre.

Im Umsatzsteuerrecht wird nach eigenständigen Kriterien beurteilt, ob ggf. eine einheitliche Leistung vorliegt. Eine (umsatzsteuerlich) einheitliche Leistung liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn Einzelleistungen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen *Aufspaltung wirklichkeitsfremd* wäre (EuGH, Urt. v. 21.2.2013 – C-18/12; Zamberk/Senftenberg, UR 13, 338; BFH, Urt. v. 21.2.2013 – V R 10/12, BFH/NV 13, 1635). Eine einheitliche Leistung wird auch dann angenommen, wenn ein oder mehrere Teile die *Hauptleistung* bilden, andere Teile dagegen als eine oder mehrere *Nebenleistung*

gen anzusehen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen (Sölch/Ringleb/Leipold, UStG, 90. EL Oktober 2020, § 4 Nr. 9 Rn. 9-12).

Bei der Lieferung von Zubehör und Inventar im Rahmen eines Grundstücksverkaufs handelt es sich aber i. d. R. **nicht** um eine unselbständige Nebenleistung, die das Schicksal der Hauptleistung (Grundstückslieferung) teilt (so FG München, Urt. v. 16.4.2013 – 2 K 3443/10 [juris]; Sölch/Ringleb/Leipold, § 4 Nr. 9 Rn. 11). Die Lieferung von Zubehör und Inventar dürfte daher einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang darstellen.