

Monatsschrift
für Deutsches Recht

MDR

Posteingang

08. OKT. 2011

RA Dr. Harald Kollrus

Heft 19

7. Oktober 2011
S. 1145–1208
PVSt 4954

Zeitschrift
für die
Zivilrechtspraxis

Inklusive

+ MDR
online

Aufsätze

Verfahrensrecht: Die Neufassung des § 522 Abs. 2, 3 ZPO (RA Dr. Andreas J. Baumert) 1145

Versicherungsrecht: Die aktuelle Entwicklung in der Rechtsprechung zur quotalen Leistungskürzung nach dem WG (RAFAVersRuVerKR Dr. Michael Nugel) 1148

MDR-Arbeitshilfe

Vertragsrecht: Die Umsatzsteuer in der Vertragsgestaltung (RAuFASteuerR Dr. Harald Kollrus) 1153

Rechtsprechung

Werkvertrag: Werkunternehmervergütung nach Kündigung nach neuem Recht (BGH v. 28.7.2011) 1158

WEG-Recht: Hausgeldansprüche bei Insolvenz eines Wohnungseigentümers (BGH v. 21.7.2011) 1160

Kfz-Vollkasko: Vollständige Leistungsvergütung bei Unfall unter absoluter Fahruntüchtigkeit (BGH v. 22.6.2011) 1167

Berufshaftpflicht der Notare: Vorleistungspflicht und Ausschluss bei der Vertrauensschadensversicherung (BGH v. 20.7.2011) 1172

Familienrecht: Feststellung ehebedingter Nachteile in der Altersvorsorge (BGH v. 8.6.2011) 1176

Arbeitsrecht: Zugang einer Kündigung durch Übergabe an Ehegatten (BAG v. 9.6.2011) 1183

GbR: Haftung der Neugesellschafter eines geschlossenen Immobilienfonds für Altverbindlichkeiten (BGH v. 19.7.2011) 1187

Verfahrensrecht: Weiterleitung der Beschwerdeschrift durch das unzuständige Gericht (BGH v. 17.8.2011) 1193

ovs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

www.mdr.ovs.de

Vertragsrecht

Urlaub des VN und Sprachschwierigkeiten zu berücksichtigen kann auch eine mit 25 % deutlich geringere Kürzungsquote überzeugender sein.⁵⁶ Im Regelfall dürfte eine Kürzungsquote von über 50 % nur bei einem ausdrücklichen Hinweis des VR über die Obliegenheit und einer hohen Schadenssumme in Betracht kommen.⁵⁷

⁵⁶ AG Bergheim, Urt. v. 1.10.2010 – 23 C 56/10, juris.

⁵⁷ Nügel, Kürzungsquoten nach dem VVG, § 2 Rz. 212.

IV. Fazit

Fest steht nach der ersten zu diesem Themenbereich ergangenen Entscheidung des BGH, dass eine vollständige Leistungskürzung auch bei grober Fahrlässigkeit im Ausnahmefall in Betracht kommt. Es wird bei der Quotenbildung in der Regel ein Einstieg ohne einen festen Mittelwert vorzunehmen sein, wobei im Zweifel eine Unterteilung in Kürzungsschritten von 10 % vorzugsweise ist. Bei den einzelnen Fallgruppen der unterschiedlichen Sparten bilden sich gerade erste Tendenzen. Es bleibt also spannend.

VERTRAGSRECHT

Die Umsatzsteuer in der Vertragsgestaltung

RAuFASteuerR Dr. Harald Kollrus

Die Umsatzsteuer stellt, wenn z.T. auch nur temporär, einen wesentlichen Kostenfaktor dar. Der Beschluss des BGH vom 2.12.2010 sorgte deshalb für Aufsehen, weil darin die Auslegung eines Grundstückskaufvertrages zur Überraschung vieler dazu führte, dass die Umsatzsteuer kein Bestandteil des Kaufpreises mehr ist. Der Beitrag untersucht die gerichtliche Praxis der Vertragsauslegung zur Umsatzsteuer und gibt Anregungen für die umsatzsteuerliche Optimierung in der Vertragsgestaltung.

► Der Autor ist Rechtsanwalt in München und Geschäftsführender Direktor des Instituts für Recht, Steuern und Betrieb GmbH.

- BGH v. 2.12.2010 – V ZB 52/10, MDR 2011, 350 = NorBZ 2011, 88.
- BGH v. 2.12.2010, s. Fn. 1, Rz. 17.
- BGH v. 2.12.2010, s. Fn. 1, Rz. 19 f., 23; vgl. *Gottwald*, MittBayNot 2006, 475 (477) = NorBZ 2006, 307 (309).
- Haushaltsbegleitgesetz v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076 (3086), berichtigt am 13.1.2004, BGBl. I 2004, 69.
- BGH v. 2.12.2010, s. Fn. 1, Rz. 8; v. 11.5.2001 – V ZR 492/99, MDR 2001, 1043 f. = UR 2001, 538 f. m. krit. Anm. v. *Jungbluth*, EWIR 2001, 1095; *Busche* in MünchKomm/BGB, 5. Aufl. 2007, § 133 Rz. 7, 50, 54 f.; *Palandt/Ellenberger*, BGB, 70. Aufl. 2011, § 133 Rz. 14 f., 18; *Sontheimer*, Vertragsgestaltung und Steuerrecht, 2. Aufl. 2009, Rz. 149.
- BGH v. 1.12.1965 – VIII ZR 271/63, MDR 1966, 230 = NJW 1966, 502; *Hopt* in Baumbach/Hopt, HGB, 34. Aufl. 2010, § 346 Rz. 10; *Palandt/Ellenberger*, s. Fn. 5, Rz. 2; *Reinicke/Tiedke*, Kaufrecht, 8. Aufl. 2009, Rz. 131.
- Faust* in Bamberger/Roth, BeckOK BGB, Stand 1.3.2011, § 433 Rz. 54; *Erman/Schwenker*, BGB, 12. Aufl. 2008, § 632 Rz. 4; *Hopt*, s. Fn. 6, § 346 Rz. 39; *Kniffka* in Kniffka/Koebke, Kompendium des Baurechts, 3. Aufl. 2008, 5. Teil Rz. 48; BGH v. 11.5.2001 – V ZR 492/99, MDR 2001, 1043 = UStB 2001, 371 mit Anm. *Stuhldreier*; vgl. *Gujer*, Der Kauf auf Abruf und die Handelsbräuche hierüber, 1947, S. 19.
- BGH v. 28.2.2002 – I ZR 318/99, MDR 2002, 935 = NJW 2002, 2312; v. 11.5.2001, s. Fn. 5; OLG Düsseldorf v. 27.4.1976 – 5 U 3/74, NJW 1976, 1268; OLG Karlsruhe v. 28.12.1976 – 8 U 8/75, JZ 1977, 200 zur Teppichbranche; OLG München v. 2.12.1992 – 7 U 2553/91, NJW-RR 1993, 415 = UR 1993, 231, zu Provisionsverträgen; *Dürrwächter*, NJW 1969, 645, und *Wenzel*, NJW 1969, 647, jeweils allerdings mit Kritik am Ermittlungsverfahren zur demoskopischen Feststellung von Handelsbräuchen im August 1968; *Jansen* in Ganten/Jagenburg/Morzke, VOB/B, 2. Aufl. 2008, § 2 Nr. 1 Rz. 61; *Faust* in Bamberger/Roth, s. Fn. 7, § 433 Rz. 54; *Voit* in Bamberger/Roth, s. Fn. 7, § 631 Rz. 85; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStR, 63. Aufl. 2010, § 14 Rz. 371; *Westermann* in MünchKomm/BGB, s. Fn. 5, § 433 Rz. 27; wohl auch *Rabinowicz*, Handelsbrauch und Kaufrecht im Deutschen Reich, 1935, S. 120, 128; *Palandt/Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13; vgl. § 3 I 3 Tegernerseer Gebräuche zum Maklerlohn einschließlich Umsatzsteuer im Holzhandel.

I. Beschluss des BGH v. 2.12.2010 – V ZB 52/10

In seinem Beschluss vom 2.12.2010¹ kommt der BGH als Vorfrage zur Höhe eines nach §§ 18 I 1, 20 I 1 KostO festzusetzenden Geschäftswertes zu dem Ergebnis, dass die Umsatzsteuer bei einem Grundstückskaufvertrag im Zweifel kein Bestandteil des Kaufpreises sei. Hierfür zieht er einen Vergleich zu §§ 8 I, 9 I Nr. 1 GrEStG, wonach die Umsatzsteuer für die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage ebenfalls nicht zum Kaufpreis gehöre,² und orientiert sich an der veränderten Interessenlage der Vertragsparteien. Weil der Grundstückskäufer gem. § 13b V 1 UStG der Umsatzsteuerschuldner sei, werde der Verkäufer durch die Umsatzsteuer nicht mit Mehrkosten belastet, so dass sie auf seine Preisgestaltung keinen Einfluss mehr nehme.³ Damit reagiert der BGH auf die Neuregelung der Steuerschuldnerschaft durch Art. 14 Nr. 2 HBegIG 2004.⁴

II. Vertragsauslegung

1. Natürliche und normative Auslegung (§§ 133, 157 BGB)

Diese Entscheidung fügt sich entgegen dem ersten Anschein in die bisher schon von Rechtsprechung und Literatur aufgestellte Systematik zur Vertragsauslegung ein, wer von den Vertragsparteien die Umsatzsteuerlast zu tragen hat. Fehlt nämlich eine eindeutige vertragliche Festlegung, ist der Parteiwille im ersten Prüfungsschritt durch Vertragsauslegung (§ 133 BGB) unter Einbeziehung der Begleitumstände zu ermitteln.⁵

2. Handelsbräuche (§ 346 HGB)

Lässt sich auf diese Weise kein eindeutiger Parteiwille ermitteln, ist auf Handelsbräuche und die Verkehrssitte (§ 157 BGB) zurückzugreifen. Sie gehen dispositivem Recht grundsätzlich vor und werden auch ohne besondere Bezugnahme Vertragsinhalt.⁶ Werden im Handelsverkehr Abkürzungen verwendet, sind diese im Zweifel nach Handelsbrauch auszulegen.⁷ Für die innerdeutsche Umsatzsteuer ließen sich aufgrund der zwischenzeitlich gefestigten Rechtsprechung jedenfalls in jüngerer Vergangenheit keine Handelsbräuche zugunsten von Nettopreisvereinbarungen feststellen.⁸ Auch vorher schon wurden Handelsbräuche zu Umsatzsteuerregelungen nur ver-

Vertragsrecht

einzel bestätigt.⁹ Handelsbräuche, wonach im Zweifel nur der Nettobetrag vereinbart ist, müssten also, um in heutiger Zeit wieder Geltung zu erlangen, neu ermittelt werden.

3. Dispositives Recht und ergänzende Vertragsauslegung (§ 157 BGB)

Sollte die Vertragsprüfung einen Einigungsmangel (vgl. §§ 154, 155 BGB) ergeben, ist die Regelungslücke, um das dispositive Recht nicht leer laufen zu lassen, primär durch dispositives Recht und sekundär im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung zu schließen.¹⁰ §§ 448 II, 612 II, 632 II BGB bieten zu dieser Thematik zwar keine Anhaltspunkte. Nur für Letztverbraucher dient § 1 I 1, II Nr. 1, III PAngV gleichzeitig als Auslegungsregel, dass Endpreise einschließlich Umsatzsteuer zu verstehen sind, sofern dieser die Ware oder Leistung nicht selbständig beruflich oder gewerblich verwendet (§ 9 I Nr. 1 PAngV).¹¹ Für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer als Lieferungs- bzw. Leistungsempfänger ist die Umsatzsteuer aber selbst dann noch unselbständiger Bestandteil des vereinbarten Preises, wenn das Fehlen eines Umsatzsteuerausweises aus der vom Verkäufer offen gelegten Kalkulation erkennbar war.¹² Die Zielsetzung der Umsatzsteuer, dass sie als Verbrauchssteuer der Letztverbraucher belasten soll, bleibt somit in der zivilrechtlichen Interessenabwägung aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit unberücksichtigt. Wenn allerdings beide Vertragspartner irrtümlich von einer Umsatzsteuerfreiheit ausgegangen waren, so soll ein Vertrag nach h.M. den Inhalt haben, dass ein Verkäufer die Umsatzsteuer nachträglich Zug um Zug gegen Rechnungslegung (§ 14 II 1 UStG) beanspruchen kann.¹³ Gingen beide Vertragspartner umgekehrt von einer Umsatzsteuerpflicht aus, ist der Preis entsprechend herabzusetzen.¹⁴ Nur bei jahrelanger Übung oder bei nur einseitigem Irrtum des Verkäufers verbleibt es beim vereinbarten Betrag im Sinne eines Bruttoentgeltes.¹⁵ Von dieser Auslegungspraxis wurde bislang nur vereinzelt abgewichen. Allein Rechtsanwältinnen, Steuerberatern und Architekten wurde zugestanden, zu ihrem Honorar zusätzlich die Umsatzsteuer nachfordern zu können (arg. e Nr. 7008 RVG-VV, § 15 S. 1 StBGeV, § 16 I 1 HOAI); im Zweifel wird von diesen Berufsträgern also nur die Nettovergütung vereinbart.¹⁶ Mit der eingangs erwähnten Entscheidung des BGH kam nunmehr eine vierte Ausnahme hinzu. Kaufpreis ist der reine Nettobetrag in Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, wenn sich also die umsatzsteuerliche Abwicklung eines Umsatzes mit Umsatzsteuerabführung (§§ 13, 16, 18 UStG) und Vorsteuerabzug (§ 15 I UStG) allein auf den Leistungsempfänger konzentriert (arg. e § 13b V UStG).¹⁷ Die Hauptanwendungsfälle liegen im Erwerb von Immobilien (§§ 13b II Nr. 3 UStG, 1, 2 GrEStG), sofern zur Umsatzsteuer optiert wurde (§§ 4 Nr. 9 a), 9 I UStG), und in Bauleistungen (§ 13b II Nr. 4 UStG; Abschn. 13b.1. II 1 Nr. 6, IV UStAE). Um die Darstellung der Prüfungssystematik abzuschließen, sei noch auf das Korrektiv des Wegfalls bzw. Fehlens der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) hingewiesen, mit der es einem Vertragspartner noch gelingen könnte, die Umsatzsteuerlast von sich abzuwenden.¹⁸

III. Vertragliche Verteilung der Umsatzsteuerlast inter partes

Um diese Rechtsunsicherheiten der Vertragsauslegung auszuschließen, sind klare vertragliche Regelungen unerlässlich.¹⁹ Die vertragsinterne Verteilung der Umsatzsteuerlast sollte also stets in die Vertragsgestaltung einbezogen

werden, vor allem für Vergleiche (§ 779 BGB) in allen Gestaltungsvariationen (vgl. §§ 794 I Nr. 1, 278 VI, 796a ZPO), wenn sich die Parteien über Entgeltansprüche und zugleich über echte, nicht steuerbare Schadensersatzansprüche (Abschn. 1.3. UStAE) vergleichen.²⁰ Falls über den verglichenen Anspruch bereits eine Rechnung gestellt wurde, sollte diese Rechnung, wie in allen Fällen unrichtiger Rechnungslegung, zur Vermeidung einer zusätzlichen Steuerzahlungspflicht (wegen § 14c I UStG) aufgehoben werden.²¹ Außerdem kann eine Vereinbarung für Dauerschuldverhältnisse gleichzeitig als Rechnung fungieren, sofern sie die Pflichtangaben i.S.v. § 14 IV UStG enthält (§ 31 I UStDV; Abschn. 14.1. II UStAE).²²

1. Vereinbarung über die Verjährung (vgl. § 202 BGB)

Wenn sich zeitliche Verzögerungen in den Steuerverfahren abzeichnen könnten, sollte die Verjährung der vertraglichen Steuererstattungsansprüche zur Sicherung ihrer Durchsetzbarkeit auf die Dauer der Festsetzungsverjährung (§§ 169 II, 171 AO) angepasst werden (vgl. § 202 BGB),²³ damit sie nicht vor Bestandskraft des Steuerbescheides verjähren. So könnten sich bspw. Steuer-

9 BGH v. 25.11.1993 – VII ZR 17/93, MDR 1994, 358 f. = DB 1994, 979; OLG Köln v. 18.1.1971 – 10 U 4/70, NJW 1971, 894 (896), mit dem Hinweis, dass ein Handelsbrauch frühestens ab Oktober 1969 bestehe; *Kuhn*, NJW 1969, 261 (264); *Lifbner*, Handelsbräuche, 1999, S. 29, mit Kritik an der vorzitierten Entscheidung des OLG München; *Schaumburg*, NJW 1974, 1734 (1737).

10 Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 154 Rz. 2, § 157 Rz. 4.

11 *Eckert/Maifeld/Matthiesen*, Handbuch des Kaufrechts, 2007, 6. Kap., Rz. 1178; *Meven* in Heussen (Hrsg.), Vertragshandbuch, 3. Aufl. 2007, Teil 5 Rz. 34; *Reinicke/Tiedke*, s. Fn. 6; *Wagner*, s. Fn. 8, § 14 Rz. 367, 371; *Westermann* in MünchKomm/BGB, s. Fn. 5, § 433 Rz. 27.

12 BGH v. 2.12.2010, s. Fn. 1 Rz. 12; v. 28.2.2002, s. Fn. 8; v. 11.5.2001, s. Fn. 5; OLG Hamm v. 16.4.2007 – 15 W 308/06, NotBZ 2008, 79 = ZNorP 2007, 479; OLG München v. 1.8.2007 – 20 U 2631/07, BeckRS 2007, 14750; OLG Zweibrücken v. 26.8.2008 – 3 W 14/08, NJW-RR 2009, 518 f.; *Eckert/Maifeld/Matthiesen*, s. Fn. 11; *Faust* in Bamberger/Roth, s. Fn. 7, § 433 Rz. 54; *Grziwotz*, DStR 1994, 1448 f.; *Meven*, s. Fn. 11; *Honisch*, UStB 2002, 39; *Jansen*, s. Fn. 8, § 2 Nr. 1 Rz. 61; *Kniffka* in Kniffka/Koeble, s. Fn. 7, 5. Teil Rz. 48; *Westermann* in MünchKomm/BGB, s. Fn. 5, § 433 Rz. 26; Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13; *Reinicke/Tiedke*, s. Fn. 6; *Stuhlreier*, s. Fn. 7; *Wagner*, s. Fn. 8, § 14 Rz. 367, 371; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 5, 56; *Sontheimer*, NJW 1997, 693 (695).

13 BGH v. 14.1.2000 – V ZR 416/97, MDR 2000, 634 = UR 2000, 247 f.; Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13; zum Zug-um-Zug-Anspruch (§ 274 I BGB) *Hüttemann/Jacobs*, MDR 2007, 1229 (1231 f.); *Klein*, GestStB 2010, 391 (398).

14 BGH v. 14.1.2000, s. Fn. 13; v. 19.6.1990 – XI ZR 280/89, MDR 1990, 1002 = NJW-RR 1990, 1199 f.; Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13; *Westermann* in MünchKomm/BGB, s. Fn. 5, § 433 Rz. 26; vgl. BGH v. 28.2.2002, s. Fn. 8; OLG München, s. Fn. 12.

15 Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13.

16 Palandt/*Ellenberger*, s. Fn. 5, § 157 Rz. 13; *Vöit* in Bamberger/Roth, s. Fn. 7, § 631 Rz. 85.

17 BGH v. 2.12.2010, s. Fn. 1, Rz. 19 f., 23; vgl. *Gottwald*, s. Fn. 3; a.A. OLG Celle v. 13.9.2005 – 4 W 167/05, NJW-RR 2006, 71 = NZM 2006, 34.

18 BGH v. 11.5.2001, s. Fn. 5; Palandt/*Grüneberg*, s. Fn. 5, § 313 Rz. 10.

19 FG Düsseldorf v. 12.9.2008 – 1 K 2604/05 U, DStRE 2009, 684 f. = UStB 2009, 61 f.; *Braun/Bäuerle*, InsO, 4. Aufl. 2010, § 55 Rz. 21, empfiehlt eine Klarstellung auch wegen Unaufklärbarkeit bei unkooperativen Insolvenzschuldern; *Eckert/Maifeld/Matthiesen*, s. Fn. 11; *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 66; vgl. *Langenfeld*, Vertragsgestaltung, 3. Aufl. 2004, 6. Kap. § 9 Rz. 237 f.; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 56; *Schuck*, MittBayNot 1998, 412 f.; *Stuhlreier*, s. Fn. 7.

20 *Otto*, BRAK 2005, 67 f.

21 Vgl. *Otto*, s. Fn. 20.

22 *Otto*, s. Fn. 20.

23 Z.B. durch Vereinbarung eines entsprechenden Ablaufhemmungsgrundes oder Stundung; zur Zulässigkeit der Vereinbarung *Henrich* in Bamberger/Roth, s. Fn. 7, § 202 Rz. 3, u. *Mansel*, NJW 2002, 89 (96 f.); vgl. *Klein*, s. Fn. 13, S. 392.

Vertragsrecht

änderungen durch den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), durch vorläufige Steuerfestsetzungen (§ 165 AO), durch Rücknahme (§ 130 AO) oder Widerruf (§ 131 AO) und aufgrund von Außenprüfungen (§ 193 AO) bzw. Umsatzsteuer-Sonderprüfungen²⁴ ergeben.

2. Sonderfall: Stundung bei Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten i.S.v. § 16 I 1 UStG

Bei Stundungen oder Ratenzahlungen (als besondere Form der Stundung) besteht für den Leistenden, dessen Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 I 1 UStG) berechnet wird, die Gefahr, dass er einerseits im Zeitpunkt der Ausführung seiner Leistung (§ 13 I Nr. 1 lit. a) UStG) die Umsatzsteuer in voller Höhe abführen muss, die er andererseits (ggf. auch in Raten) erst später erstattet bekommt. Will der Leistende diese Vorfinanzierung verhindern, muss er auf eine Vereinbarung mit dem Ziel hinwirken, dass jedenfalls der auf den Gesamtkaufpreis entfallende Umsatzsteuerbetrag schon zum Leistungszeitpunkt fällig gestellt wird und nur der Nettokaufpreis für die Ratenvereinbarung zur Disposition steht.²⁵

IV. Gestaltungen zur Vermeidung der Umsatzsteuerlast

Gleichzeitig eröffnen Steuerklauseln, natürlich nur, soweit es der Missbrauchstatbestand des § 42 AO zulässt,²⁶ je nach Sachlage und Verhandlungsposition die Möglichkeit für zusätzliche umsatzsteuerliche Vertragsoptimierungen. Zur Vermeidung des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs dürfen Vertragsgestaltungen nicht ausschließlich zur Erzielung von Steuervorteilen gewählt

werden. Es müssen also wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe hinzutreten.²⁷

1. Aufbau einer Steuerklausel

Will man sich nicht im Vorhinein durch eine zeitraubende (und mittlerweile kostenpflichtige) verbindliche Auskunft i.S.v. § 89 II AO i.V.m. StAusKv absichern, sollten Steuerfragen in Steuerklauseln geregelt werden. Hierfür hat sich folgender Vertragsaufbau bewährt.

- (1) Um die erstrebte steuerliche Folge zu gewährleisten, sollten sich die Vertragsparteien zur Abgabe der dafür notwendigen Erklärungen verpflichten. Zur Sicherstellung kann diese Erklärung ggf. antizipiert in den Vertrag bzw. in einer Anlage zum Vertrag aufgenommen werden mit der Erlaubnis für den anderen Vertragspartner, diese Erklärung den Finanzbehörden vorzulegen.
- (2) Der beschreibende Teil sollte die von den Vertragsparteien erwarteten steuerlichen Auswirkungen des Vertragsvollzugs beschreiben. Dadurch wird die Geschäftsgrundlage für das vereinbarte Äquivalenzverhältnis von Leistung und Gegenleistung festgelegt.²⁸
- (3) Im Gestaltungsteil werden die Vertragsrisiken für den Fall des Nichteintritts der erwarteten steuerlichen Folgen, z.B. mittels Ausgleichszahlungspflichten oder Kündigungsrechten, geregelt.
- (4) Zur Überwachung der Einhaltung steuerrechtlicher Pflichten durch den anderen Vertragspartner und ihrer Auswirkungen auf die vertraglichen Leistungspflichten können Aufklärungs-, hilfweise Auskunftsansprüche hinzugesetzt werden. Sonderkündigungsrechte, Schadensersatzansprüche etc. könnten der Durchsetzung dieser Auskunftsansprüche verhelfen.

2. Schätzung der Umsatzaufteilung gem. § 15 IV UStG

In Mischfällen mit teils unternehmerischen, teils nicht unternehmerischen Umsatzanteilen (z.B. bei Immobilien-erwerben) lässt sich in gewissem Umfang der Beurteilungsspielraum für die Umsatzaufteilung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug i.S.v. § 15 IV UStG vertraglich gestalten. Je höher der unternehmerische Teil geschätzt wird, umso höher wird in der Regel die vom Finanzamt zu erstattende Vorsteuer ausfallen. Die Finanzverwaltung muss diese Schätzung ihrer Besteuerung zugrunde legen, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestehen.²⁹

3. Organschaft (§ 2 II Nr. 2 UStG)

Ggf. lässt sich die Umsatzsteuerbelastung durch eine umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 II Nr. 2 UStG) vermindern. Innenumsätze der Organbeteiligten als Teile eines einheitlichen Unternehmens sind nämlich umsatzsteuerfrei.³⁰ Gegenüber Dritten erbringen Organbeteiligte einheitliche Leistungen, welche dem Organträger zugerechnet werden. Dies hat zur Folge, dass alle Organbeteiligten, egal ob sie selbst vorsteuerabzugsberechtigt sind oder nicht, an einer Vorsteuerabzugsberechtigung i.S.v. § 15 I UStG des Organträgers partizipieren.³¹ Die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft knüpfen allerdings an tatsächliche Gesellschaftsverhältnisse an und unterliegen nicht der Parteidisposition; das Augenmerk muss deshalb auf die Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse gerichtet sein.³² Z.B. begründen bis dato Betriebsaufspaltungen grundsätzlich allein schon wegen der besonderen Bedeutung des Grundstücks für die Betriebsgesellschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft.³³ Allerdings wurden in jüngster Vergangenheit Bestrebungen zur restriktiveren Handhabung deutlich,³⁴ was die Vertragsgestaltung erschwert.

24 Klein, s. Fn. 13, S. 398; *Stimper/Walter*, GmbHR 2008, 31; vgl. BFH v. 9.11.2006 – V R 43/04, AO-StB 2007, 38 = UR 2007, 111 (113).

25 Vgl. *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 151.

26 BFH v. 9.11.2006 – V R 43/04, s. Fn. 24; vgl. *Langenfeld*, s. Fn. 19, § 8 Rz. 342.

27 *Düren* in *Tipke/Kruse*, AO FGO, 125. Lfg. 3.2011, AO § 42 Rz. 87, 94 f.; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 29, 40; *Stange* in *Schulte-Nölke/Flohr* (Hrsg.), *Formularbuch Vertragsrecht*, 3. Aufl. 2010, Teil 18, Rz. 16, 18; vgl. *Weiland/Posser*, *Sponsoringvertrag*, 2005, S. 80, 82, 112.

28 Vgl. *Langenfeld*, s. Fn. 19, 3. Kap. § 1 Rz. 6, u. 4. Kap. § 1 Rz. 4 ff., zur Präambelfunktion.

29 BFH v. 29.5.2008 – IX R 36/06, Rz. 9, BFH/NV 2008, 1668, zur Aufteilung; BFH v. 31.7.2001 – IX R 15/98, BFH/NV 2002, 324 = DStRE 2002, 267; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 73; *Schuck*, s. Fn. 19, S. 414; Abschn. 2.2. IV, Nr. 2.3. II 6 u. 7, III, Nr. 15.2. XXI UStAE; vgl. *Beisel/Klump* in *Klump*, *Der Unternehmenskauf*, 6. Aufl. 2009, 15. Kap. Rz. 6; *Krauß*, *Immobilienkaufverträge in der Praxis*, 5. Aufl. 2009, Rz. 2932, 2938, 2980 ff. zur Gestaltung des Vorsteuerabzugs durch Bildung gewillkürten Betriebsvermögens; vgl. Abschn. 15.17. III, VII UStAE zum sachgerechten Aufteilungsmaßstab.

30 Abschn. 2.7. I 2 u. 3, Abschn. 14.1. IV, Abschn. 15.2. XIV 1 UStAE.

31 BFH v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, 391 = GmbHR 2011, 333; v. 29.8.2008 – XI R 74/07, GmbHR 2009, 163 = UR 2009, 344.

32 Abschn. 2.8. I 1 u. 3, IV, V UStAE; *Heidner* in *Bunjes/Geist*, UStG, 9. Aufl. 2009, § 2 Rz. 111; *Serafini*, *GestStB* 2010, 424 f.; *Stadie*, UStG, 2009, § 2 Rz. 195, 227; vgl. zur Problematik bei der GmbH & Co. KG *Helde* in *Hesselmann/Tilmann/Mueller-Thuns*, *Handbuch der GmbH & Co. KG*, 20. Aufl. 2009, § 3 Rz. 290 ff.; zur GmbH *Birle/Diehl*, *Praxishandbuch der GmbH*, 2. Aufl. 2009, Rz. 7091 ff.

33 Abschn. 2.8. VI 7 – 10 UStAE; *Heidner* in *Bunjes/Geist*, s. Fn. 32, § 2 Rz. 112; *Serafini*, s. Fn. 32, S. 427; krit. *Stadie*, s. Fn. 32, § 2 Rz. 216.

34 Vgl. BFH v. 28.10.2010, s. Fn. 31 Rz. 22 ff.; v. 22.4.2010 – V R 9/09, AG 2010, 553 = UR 2010, 579, zu den verschärften Anforderungen für die Anerkennung einer Organschaft, m. Anm. v. *Höink/Schütze*, DB 2010, 1789 ff., *Lohr/Görges*, DB 2010, 2576 (2579 f.), u. *Tietz-Barttram*, DB 2011, 1077 (1080), zur Bedeutung von Beherrschungs-, Ergebnisabführungs- und Stimmbindungsverträgen für die Erfüllung der einzelnen Eingliederungsvoraussetzungen; vgl. auch *Korf*, UR 2011, 55, zur personellen Verflechtung.

Vertragsrecht

4. Veräußerung eines Geschäftsbetriebes i.S.v. § 1 Ia UStG

Sofern sich die Veräußerung eines Geschäftsbetriebes darstellen lässt, läge nach § 1 Ia UStG kein steuerbarer Umsatz vor; der Erwerber tritt gem. § 1 Ia 3 UStG an die Stelle des Veräußerers.³⁵ Das Unternehmen i.S.v. § 1 Ia UStG ist tätigkeitsbezogen zu verstehen. Es kann bspw. in der Veräußerung, d.h. Auflassung mit Grundbucheintragung (§§ 1 Ia 2 UStG, 873, 925 BGB)³⁶ eines umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gewerbegrundstücks einschließlich der kraft § 566 I BGB mit übergebenen Miet- und Pachtverträge und einschließlich Übertragung der erforderlichen Akten (Mietakten, Steuerakten und Belege) gesehen werden, weil sich in diesen drei Teilen die wesentliche Substanz für ein Vermietungsunternehmen erschöpft.³⁷

Wegen der Gefahren, dass der Unternehmenstransfer von den Finanzbehörden nicht als umsatzsteuerfreie Geschäftsveräußerung anerkannt wird oder dass (nachträgliche) Veränderungen zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG und deshalb zu Rückzahlungspflichten führen, gibt *Otto*³⁸ einen zutreffenden Formulierungsvorschlag, sofern der Erwerber das damit verbundene Kostenrisiko tragen soll. Er wurde um die in § 13b UStG geregelten Sonderfälle, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, ergänzt.

„Die Vertragsparteien gehen von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG aus. Sollte hingegen eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung vorliegen, erhöht sich der Kaufpreis um die gesetzliche Umsatzsteuer, soweit nicht der Erwerber die Umsatzsteuer schuldet.“

Bei einer Geschäftsveräußerung trägt der Erwerber die Lasten aus einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, die daraus entstehen, dass der Erwerber die Kaufgegenstände für den Behaltenszeitraum nicht im umsatzsteuerpflichtigen Bereich seines Unternehmens behält oder vorher umsatzsteuerbefreit veräußert.“

Diese Regelung könnte um eine Aufklärungs-, hilfsweise Auskunftspflicht, ggf. zusätzlich mit einer Garantierklärung des Veräußerers über den Umfang der übernommenen Steuerschulden ergänzt werden, um einem Kostenrisiko wegen einer Haftung des Erwerbers für betriebsbezogene Steuerschulden, welche zum Erwerbszeitpunkt bereits entstanden sind, zu begegnen.

Handelt es sich bei dem Rechtsgeschäft, sollte es von den Finanzbehörden nicht als Geschäftsveräußerung anerkannt werden, um eine nach § 4 Nr. 9 a) UStG steuerbefreite Immobilienerwerbung, wird sich in der Regel für beide Parteien aufgrund der oben dargestellten unmittelbaren Verrechnungsmöglichkeiten von Vorsteuer und Umsatzsteuer wegen § 13b UStG anbieten, dass der Veräußerer sogleich gem. § 9 UStG in dem notariellen Vertrag zur Umsatzsteuer optiert (s.u.). Wird das Immobiliengeschäft von der Finanzverwaltung als Geschäftsveräußerung akzeptiert, läuft die erklärte Option lediglich ins Leere. Zumindest sollte zur Vermeidung eines Irrtums über die Rechtsfolgen (vgl. §§ 119 I L. Fall, 313 I BGB) auf dieses Optionsrecht deklaratorisch hingewiesen werden, weil eine spätere Optierung zur Änderung der Vereinbarung in wesentlichen Punkten führen würde. Doch gleichgültig, was die Parteien vereinbart haben, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer erstreckt sich nicht auf Grunderwerbsteuer, Beurkundungs- und Grundbuchkosten.³⁹

5. Optierung zur Umsatzsteuer (§ 9 I UStG)

In den in § 9 I UStG genannten Fällen kann ein Unternehmer ganz oder teilweise⁴⁰ auf die Steuerbefreiung ver-

zichten, um den Vorsteuerabzug für seine Leistungen zu ermöglichen (§ 15 I Nr. 1 UStG).⁴¹ Bedingung des § 15 I Nr. 1 UStG ist, dass der Leistungsempfänger ebenfalls Unternehmer ist und diese Leistung für dessen Unternehmen ausgeführt wurde. Bei den, in § 1 GrEStG definierten Immobilienerwerbungen (§ 4 Nr. 9 lit. a) UStG) muss die Optierung zu ihrer Wirksamkeit in der notariellen Urkunde enthalten sein (§§ 9 III 2 UStG, 311b I BGB). Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG erstreckt sich auf Bauverträge oder später separat vereinbarte Sonderwünsche, wenn sie und der Grunderwerbsteuerliche Umsatz in ihrem Bestand voneinander abhängig sind (Abschn. 4.9.1. I 2 UStAE).⁴²

Wenn es bspw. bei Vermietungen (vgl. § 4 Nr. 12 lit. a) UStG) an der Unternehmereigenschaft des Mieters fehlt, hilft man sich oftmals mit der Zwischenvermietung an einen Unternehmer. In diesen sog. „Vorschaltmodellen“ gilt die Option gem. § 42 AO als missbraucht, wenn allein zur Ermöglichung des Vorsteuerabzugs zur Umsatzsteuer optiert wurde. Kann ausnahmsweise ein wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher außersteuerlicher Grund für dieses Vertragsmodell nachgewiesen werden, wird es steuerlich anerkannt, so etwa, wenn der Zwischenmieter zusätzliche, sinnvolle eigene Leistungen an den Mieter erbringt oder Leerstands-, Mietausfall- und Reparaturrisiken verlagert werden sollen.⁴³ Zur Rechtssicherheit sollte die Ausübung der Option in Gewerbmiet- oder -pachtverträgen vertraglich manifestiert werden, um dem Veräußerer den Vorsteuervorteil zu si-

35 *Beisell/Klumpp* in Klumpp, s. Fn. 29, 15. Kap. Rz. 5, 11, 13 und *Reiß* in FS f. Schaumburg, S. 1173 ff., jeweils u.a. mit Hinweisen zu Verschmelzung und Spaltung; *Benkert/Menner*, DB 1994, 1996, zur Definition, u.a. bei Grundstücksverkäufen; *Herbert*, UR 2004, 506 f.; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 104; *Sontheimer*, s. Fn. 12, S. 694 f.; *Spiegelberger*, Beck'sches Notar-Handbuch, 5. Aufl. 2009, Kap. E. Rz. 327.

36 Vgl. Abschn. 13.1. I 1, II 1 UStAE.

37 OFD München v. 1.8.2000 – S7100b-3/St433, Rz. 1., 2b., UR 2001, 174 f., mit der Einschränkung, dass ein Grundstück als Vorratsvermögen kein gesondert geführter Betrieb sein kann; *Beisell/Klumpp* in Klumpp, s. Fn. 29, 15. Kap. Rz. 1, u.a. zur langfristigen Vermietung und Verpachtung als Geschäftsveräußerung; *Benkert/Menner*, s. Fn. 35, S. 1996, 1997; *Gottwald*, s. Fn. 3; *Herbert*, s. Fn. 35, S. 509 ff.; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 104 Fn. 122.; *Spiegelberger/Wälzholz* in *Spiegelberger/Spindler/Wälzholz*, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2008, Kap. 2 Rz. 383, 385; vgl. Abschn. 1.5. II UStAE.

38 *Otto*, s. Fn. 20, S. 71, wobei die Rechnungslegungsproblematik zwischenzeitlich in § 14 II UStG, Abschn. 14.2. UStAE geregelt wurde; vgl. auch *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 107, dessen Formulierungsvorschlag für den Fall eines Immobilienerwerbs die gesetzlichen Folgen für den Fall der Optierung zur Umsatzsteuer explizit festhält.

39 § 448 II BGB; Abschn. 10.1. VII 6, 7 UStAE.

40 Zur Teiloption s. Abschn. 9.1. VI UStAE.

41 OFD Hannover v. 27.6.2006, S7162-25-StO173, Anm. 4.; *Grziwotz*, s. Fn. 12; *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 38, 42; *Gottwald/Frotscher*, Insolvenzrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2010, § 124 Rz. 11 zur Optierung durch den Insolvenzverwalter; *Meyer/Hartmann*, UR 2011, 241 (243 ff.); *Spiegelberger*, s. Fn. 35, Kap. E. Rz. 327; vgl. *Sontheimer*, s. Fn. 12, der den finanziellen Vorteil einer Optierung auf 10 % Kostenreduzierung schätzt.

42 BFH v. 24.1.2008 – V R 42/05, DStRE 2008, 883 m. Anm. v. *Mensch*, NotBZ 2009, 119 (121 f.); OFD Hannover v. 27.6.2006, s. Fn. 41, Anm. 3.; *Niemeier*, NJW 1982, 73 (75); *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 129; *Sontheimer*, s. Fn. 12, S. 694; *Schuck*, s. Fn. 19.

43 BFH, s. Fn. 24, zum Vorsteuerabzug bei „Vorschaltmodellen“; FG Hamburg v. 8.7.1994 – I 130/91, EFG 1994, 1121, zur Verlagerung von Risiken; *Düren*, s. Fn. 27, § 42 Rz. 87 f., 90 f., u. *Koenig* in *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl. 2009, § 42 Rz. 90 f., 92, u.a. mit einer Rspr.-Übersicht zu den erhöhten Anforderungen an die Zwischenvermietung an Angehörige, zum Mietkaufmodell und zu „Vorschaltmodellen“; *Blesinger* in *Kühn/v. Wedelstädt*, AO, 20. Aufl. 2010, § 42 Rz. 26; *Herrlein*, NZM 2005, 648 f.; *Niemeier*, s. Fn. 42; *Stadie*, s. Fn. 32, § 4 Nr. 9 Rz. 10; *Weigel*, AO-StB 2007, 38 ff.; vgl. *Beiser*, DB 2007, 540 f., hält das „Vorschaltmodell“ per se für zulässig.

Vertragsrecht

chern.⁴⁴ Hierfür hat *Sontheimer*⁴⁵ einen Formulierungsvorschlag entwickelt, der an dieser Stelle aufgegriffen und fortgeführt werden soll.

„Der Mieter ist verpflichtet, das Mietobjekt nur für die Erzielung von Umsätzen zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Verletzt der Mieter diese Verpflichtung, hat er dem Vermieter, auch wenn ihn kein Verschulden trifft, den Schaden zu ersetzen, der dem Vermieter dadurch entsteht.“

Sollte der Mieter gleichwohl die in Abschn. 9.2. III UStAE manifestierte 5%ige Bagatellgrenze in Anspruch nehmen, so hätte der Mieter zwar die Vertragspflicht verletzt. Sie bliebe für ihn nach dem obigen Formulierungsvorschlag mangels eines Schadens solange folgenlos, als die Finanzbehörde diese Bagatellregelung anerkennt. Deklaratorisch könnte deshalb folgender Passus hinzugefügt werden.

„Verwendet der Mieter das Mietobjekt bzw. einzelne Teile des Mietobjekts für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist diese Pflichtverletzung unschädlich, soweit und solange die Finanzbehörden den Vorsteuerabzug wegen Geringfügigkeit gleichwohl ausschließen.“

Aus Gründen der Rechtssicherheit könnte diese Vereinbarung zusätzlich um folgende Formulierung für eine Aufklärungspflicht des Mieters ergänzt werden.⁴⁶

„Der Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter jährlich bis spätestens 30.4. des Folgejahres eine Bescheinigung eines Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers oder Rechtsanwalts für den Nachweis vorzulegen, dass er das Mietobjekt ausschließlich zur Erzielung von Umsätzen verwendet hat, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.“

44 *Ghassemi-Tubar*, NZM 2010, 568 (573); *Grziwotz*, s. Fn. 12, S. 1449 f., der eine Verpflichtung des Leistenden durch ergänzende Vertragsauslegung und aus § 242 BGB herleitet; *Herrlein*, s. Fn. 43, S. 649, 651; *Sontheimer*, s. Fn. 12; *Schuck*, s. Fn. 19, S. 414.

45 *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 139, ausführlicher und mit der Vereinbarung eines Sonderkündigungsrechts im Falle von Pflichtverletzungen; vgl. *Otto*, s. Fn. 20, S. 71, ebenfalls mit einem Formulierungsvorschlag.

46 *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 139.

47 Einzelne Vorsteuerabzugsansprüche (§§ 15, 16 II UStG) sind als unselbständige Besteuerungsgrundlagen nicht abtretbar (BFH v. 16.1.2007 – VII R 4/06, BStBl. II 2007, 747 = DB 2007, 1122 = UR 2007, 388 = ZIP 2007, 892; *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 48; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, s. Fn. 27, § 46 Rz. 12; *Mink*, DB 1994, 702 f.; *Koenig*, s. Fn. 43, § 38 Rz. 10).

48 *Beisel/Klump* in *Klump*, s. Fn. 29, 15. Kap. Rz. 12; *Eder*, ZIP 1994, 1669 (1672 ff.); *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 47 f.; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, s. Fn. 27, § 46 Rz. 12; *Koenig*, s. Fn. 43, § 46 Rz. 6; *Sontheimer*, s. Fn. 5, Rz. 99; *Sontheimer*, s. Fn. 12; *Schuck*, s. Fn. 19, 416; vgl. *Jakob*, AO, 5. Aufl. 2010, Rz. 23 f.

49 BStBl. I 2001, 762 f.

50 Zum Meinungsstreit *Kruse* in *Tipke/Kruse*, s. Fn. 27, § 41 Rz. 52 ff.; *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 7 Rz. 16; *Seer* in *Tipke/Lang*, s.o., § 21 Rz. 444; vgl. *Stange* in *Schulte-Nölke/Flohr* (Hrsg.), s. Fn. 27, Rz. 20.

51 BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 = DB 2006, 2439, zur nachträglichen Kaufpreisänderung; BFH v. 19.3.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107 = GmbHR 2004, 129, zur Rückabwicklung eines Kaufvertrages; *Balmes* in *Kühn/v. Wedelstädt*, s. Fn. 43, § 175 Rz. 41, 44, 46; *Blesinger* in *Kühn/v. Wedelstädt*, s. Fn. 43, § 38 Rz. 9; *Düren*, s. Fn. 27, § 38 Rz. 25, 29, 34; *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 61; *Koenig*, s. Fn. 43, § 38 Rz. 28; § 175 Rz. 59 zum Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB); vgl. *Jakob*, s. Fn. 48, Rz. 646.

52 *Düren*, s. Fn. 27, § 38 Rz. 29; *Koenig*, s. Fn. 43, § 175 Rz. 59.

53 *Düren*, s. Fn. 27, § 38 Rz. 30.

54 *Düren*, s. Fn. 27, § 38 Rz. 32; vgl. *Meven*, s. Fn. 11, Rz. 62.

55 Vgl. hierzu *Düren*, s. Fn. 27, § 38 Rz. 34; *Jakob*, s. Fn. 48, Rz. 21; *Lohse/Modle*, DStR 1984, 292.

6. Abtretung des Vorsteuererstattungsanspruchs (§§ 46 AO, 398 BGB)

§ 13b UStG hat zur Wirkung, dass der Leistungsempfänger nicht nur gem. § 15 I UStG vorsteuerabzugsberechtigt, sondern gleichzeitig Steuerschuldner für diesen Umsatz ist. Es wird also lediglich das Nettoentgelt gezahlt. Die abzuführende Umsatzsteuer kann mit der Vorsteuer desselben Umsatzes verrechnet werden. Diese Wirkung lässt sich in anderen, nicht in § 13b UStG geregelten Fällen – allerdings nur annähernd – dadurch erzielen, dass der Leistungsempfänger (Erwerber) dem Leistenden (Veräußerer) seinen Anspruch gegen das Finanzamt auf Erstattung des Überschusses an entrichteter Vorsteuer (Vorsteuererstattungsanspruch)⁴⁷ in Höhe des auf den Kaufpreis entfallenden Umsatzsteuerschuldbetrages gem. §§ 46 AO, 398 BGB abtritt.⁴⁸ Diese Abtretung muss er mittels dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck⁴⁹ gem. §§ 409 BGB, 46 II, III AO anzeigen. Der Leistende kann diesen Anspruch sodann mit seiner Umsatzsteuerzahlungspflicht gem. §§ 226 AO, 387 ff. BGB aufrechnen. Voraussetzung ist natürlich, dass der Vorsteuererstattungsanspruch auch tatsächlich besteht.

7. Risiken bei rückwirkenden Vereinbarungen (vgl. § 175 I Nr. 2 AO)

Auf die Aufhebung oder Änderung von Bescheiden besteht zwar nach § 175 I AO ein Rechtsanspruch, soweit ein rückwirkendes Ereignis eingetreten ist. Aufgrund der Rechtsunsicherheit, welche rückwirkenden Ereignisse als missbräuchlich angesehen werden und welche nicht (§§ 38, 42 AO), sollte bei Gestaltungen mit Wirkung ex tunc zurückhaltend verfahren werden.⁵⁰ Z.B. sind Änderungen des Steueranspruchs durch Rückbeziehung, Rückdatierung und Rückgängigmachung unwirksam. Die Gestaltung des dem Vertrag zugrunde liegenden Sachverhalts,⁵¹ die Genehmigung schwebend unwirksamer Rechtsgeschäfte⁵² oder die schriftliche Bestätigung bzw. Protokollierung oder Klarstellung von mündlich bereits geschlossenen Verträgen⁵³ werden z.T. als zulässig angesehen. Für ausnahmsweise zulässig werden auch Bagatellfälle echter schuldrechtlicher Rückbeziehung von Verträgen anerkannt, wenn sie nur von kurzer Dauer sind und mit der Rückbeziehung kein steuerlicher Vorteil erstrebt wird.⁵⁴ Schließlich gewährt § 163 AO die Ermächtigungsgrundlage, einzelne Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen unberücksichtigt zu lassen.⁵⁵

V. Fazit

Die Regelung der Steuerschuldnerschaft in § 13b UStG führt zu einer veränderten Interessenslage bei Verträgen, welche eine Abweichung von der grundsätzlichen Auslegung rechtfertigt, wonach die Umsatzsteuer im Zweifel als Teil des vereinbarten Kaufpreises gilt. Zur Rechtssicherheit sollte stets eine klare Verteilung der Umsatzsteuerlast in die Vereinbarung aufgenommen werden. Mit den Instrumenten der Organshaft und Veräußerung eines Geschäftsbetriebes lässt sich eine Steuerfreiheit herbeiführen. Mit der Optierung zur Umsatzsteuer, der Abtretung des Vorsteuer Guthabens und der Aufteilung des Vertragsgegenstandes in vorsteuerabzugsberechtigte und nicht vorsteuerabzugsberechtigte Teile lassen sich der Vorsteuerabzug gestalten und damit eine Liquiditätsentlastung erreichen.