

David Hummel

# Bauten auf fremdem Grund und Boden im Umsatzsteuerrecht

– Lieferung, Weiterlieferung und Vorsteuerabzug –



DWS-Schriftenreihe Nr. 17

**David Hummel**

**Bauten auf fremdem Grund und Boden im  
Umsatzsteuerrecht**

**– Lieferung, Weiterlieferung und Vorsteuerabzug –**

**Herausgegeben vom  
Deutschen wissenschaftlichen Institut  
der Steuerberater e. V.**



**Verlag des wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater GmbH  
Berlin**

Autor: David Hummel

Titel: Bauten auf fremdem Grund und Boden im Umsatzsteuerrecht  
– Lieferung, Weiterlieferung und Vorsteuerabzug –

Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH  
Neue Promenade 4  
10178 Berlin  
Tel.: 030 / 28 88 56 73  
Fax: 030 / 28 88 56 70  
Internet: [www.dws-verlag.de](http://www.dws-verlag.de)  
E-Mail: [info@dws-verlag.de](mailto:info@dws-verlag.de)

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,  
[www.druckcenter.de](http://www.druckcenter.de)

ISBN: 978-3-933911-38-4

1. Auflage 02/2009

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

**Bauten auf fremdem Grund und Boden im  
Umsatzsteuerrecht**

- Lieferung, Weiterlieferung und Vorsteuerabzug -

Inauguraldissertation  
zur Erlangung des Grades eines  
Doktors der Rechte

durch die Juristenfakultät  
der Universität Leipzig

von

David Hummel

Dekan: Prof. Dr. Burkhard Boemke

Erstgutachter: Prof. Dr. Holger Stadie

Zweitgutachter: Prof. Dr. Markus Kotzur

Drittgutachter: Prof. Dr. Wolfram Reiß

Tag der mündlichen Prüfung: 20. August 2008

## Vorwort

Obwohl die Konstellationen, bei denen ein Dritter auf dem Grundstück eines anderen ein Gebäude für eigene Zwecke errichtet, in der Praxis gar nicht so selten sind, gibt es zu diesem Thema meines Wissens bislang keine umfassende Monographie und seit den Untersuchungen von *Reiß* zwischen 1976 und 1987 auch so gut wie keine wissenschaftlichen Aufsätze zu diesem Thema. Die Praxis orientiert sich an einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahre 1986, welches mit Hilfe einer Vielzahl von Beispielen die Problematik zu lösen versucht.

Die Hauptursache für die zurückhaltende Befassung mit diesem Thema dürfte auch mit den Schwierigkeiten der zivilrechtlichen Beurteilung dieser Konstellationen zu begründen sein. Daneben verlangt dieses Thema unter anderem besonders eine grundsätzliche Betrachtung des umsatzsteuerrechtlichen Lieferungsbegriffs und der in der Praxis recht relevanten Vorsteuerabzugsproblematik bei Drei-Personen-Verhältnissen.

Die vorliegende Untersuchung, welche von der Juristenfakultät der Universität Leipzig im Sommersemester 2008 als Dissertation angenommen wurde, widmet sich unter anderem jenen Grundfragen. Mit diesem Werk soll sich dabei insbesondere von gewissen alt hergebrachten „Glaubenssätzen“ des Umsatzsteuerrechts abgegrenzt, diese in Frage gestellt und zum Teil nachgewiesen werden, dass sich die zutreffenden Ergebnisse auch ohne dieses „Gewohnheitsrecht“ erzielen lassen, bzw. sich erst dann erzielen lassen, wenn diese alt hergebrachten Behauptungen fallen gelassen werden. Allerdings ist dies meines Erachtens auch die eigentliche Aufgabe einer Wissenschaft – nichts als gegeben zu betrachten, sondern immer nach der Richtigkeit auch ständig wiederholter Behauptungen zu fragen.

Insofern möchte ich besonders meinem Doktorvater *Prof. Dr. Holger Stadie* danken, der mir diese Aufgabe der Rechtswissenschaft nahegebracht und weitervermittelt hat. Insofern danke ich ihm nicht nur für die Betreuung meiner Arbeit, insbesondere für die zahlreichen und langen Gespräche zu meinem Dissertationsthema, sondern vor allem für seine permanente Unterstützung bei der Suche nach der richtigen Auslegung des Rechts, ganz besonders der des Umsatzsteuerrechts. Diese kann nur gelingen, wenn die Rechtsprechung und die herrschende Meinung, aber auch die eigene Auffassung, immer wieder überprüft und gegebenenfalls berichtigt werden.

Ebenfalls danke ich *Prof. Dr. Markus Kotzur* und *Prof. Dr. Wolfram Reiß* für die überaus rasche Erstellung des Zweit- bzw. Drittgutachten.

Ganz besonderen Dank gilt aber meinen vier Söhnen – *Felician* (1998), *Jeremias* (2001), *Jesaja* (2004) und *Salomo* (2008) –, die viel Verständnis für die zeitweilige körperliche und/oder geistige Abwesenheit ihres Vaters aufbringen mussten und ohne die mir die Motivation für diese Arbeit sicher bald ausgegangen wäre. Noch mehr Dank gilt aber meiner Frau *Agnes Hummel*, die mich in all den Jahren seit Beginn des Studiums über das Referendariat bis zum heutigen Tage auf vielfältige Art und Weise unterstützt und sogar das Opfer auf sich genommen hat, diese – für einen Nichtsteuerrechtler sicher nicht leicht zu lesende Schrift – Korrektur zu lesen.

Auch bei den vielen Freunden (insbesondere *Ute Winkelmann-Sheriff*, *Yvonne Zwicker* und *Cathleen Wiese*), welche bei der Fertigstellung der Endfassung mitgeholfen haben, bedanke ich mich auf diesem Wege nochmals.

Diese Dissertation wurde mit dem Preis des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater 2008 (DWS-Förderpreis 2008) ausgezeichnet.

Dem dafür verantwortlichen wissenschaftlichen Arbeitskreis Steuerrecht unter Mitwirkung von *Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner*, *Prof. Dr. Christian Flämig*, *Dr. Harald Grürmann*, *Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer* und *Prof. Dr. Wolfram Scheffler* sowie *Dr. Horst Vinken* als dem Vorstandsvorsitzenden des DWS-Institutes sei dafür herzlich gedankt.

Leipzig, im Dezember 2008

David Hummel

# Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XXIII
<b>§ 1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>§ 2 Ausgangspunkt: Bauten auf fremdem Grund und Boden im Zivilrecht.....</b>	<b>5</b>
I. Voraussetzungen eines gesetzlichen Eigentumserwerbs dieser Bauten .....	6
II. Interessenausgleich zwischen dem Errichtenden und dem Eigentümer .....	12
III. Die Gefahr des zufälligen Untergangs dieser Bauten .....	20
IV. Der Schutz der Substanz dieser Bauten .....	22
V. Unterschiede bei einem rechtsgeschäftlichen und einem gesetzlichen Eigentumserwerb.....	25
VI. Ergebnis.....	30
<b>§ 3 Exkurs – Grundzüge der einkommensteuerrechtlichen Betrachtung von Bauten auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>31</b>
<b>§ 4 Leistungen bei der Herstellung und Übertragung von Bauten auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>37</b>
I. Leistungen im Rahmen eines gesetzlichen Eigentumserwerbs .....	37
II. Folgerungen für den gesetzlichen Eigentumserwerb bei Bauten auf fremdem Grund und Boden .....	51
III. Inhalt der Leistung .....	56

<b>§ 5 Lieferungen bei der Herstellung oder Übertragung von Bauten auf fremdem Grund und Boden</b> .....	73
I. Die Substanz des Bauwerks als Gegenstand im Sinne des Umsatzsteuerrechts .....	73
II. Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Bauwerk .....	82
III. Ergebnis .....	96
<b>§ 6 Zeitpunkt der einzelnen Lieferungen</b> .....	99
I. Lieferung bzw. Lieferungen des Bauunternehmers an den Besteller .....	99
II. Lieferung des Bestellers an den Grundstückseigentümer .....	101
III. Unmittelbare Lieferung(en) der Bauunternehmer an den Grundstückseigentümer? .....	105
IV. Ergebnis .....	106
<b>§ 7 Entgeltlichkeit der Weiterlieferung</b> .....	107
I. Notwendigkeit einer finalen Gegenleistung? .....	107
II. Verzicht auf Mietzins oder Mieterhöhung als Gegenleistung? .....	108
III. Ergebnis .....	109
<b>§ 8 Steuerfreiheit der Weiterlieferung</b> .....	111
I. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung .....	111
II. Grunderwerbsteuerpflicht der Weiterlieferung .....	112
III. Europarechtskonformität der nationalen Steuerbefreiung .....	124
IV. Konkurrenz zu anderen Steuerbefreiungsvorschriften .....	127
V. Steuerfreiheit einer fiktiv entgeltlichen Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden .....	128
VI. Verzicht auf die Steuerfreiheit einer fiktiv entgeltlichen Lieferung .....	130

---

VII. Ergebnis.....	133
<b>§ 9 Fragen des Vorsteuerabzugs, insbesondere bei der entgeltlichen Weiterlieferung des Bauwerks durch einen Nichtunternehmer .....</b>	<b>135</b>
I. Die Problematik .....	135
II. Maßgeblichkeit der Vertragsbeziehungen zur Bestimmung des vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängers? .....	136
III. Vorsteuerabzugsberechtigung außerhalb vertraglicher Beziehungen aufgrund wirtschaftlicher Belastung .....	145
IV. Übertragbarkeit des Vorsteuervergütungsvolumens .....	164
V. Der Vorsteuerabzug des Eigentümers beim nachträglichen Erwerb bzw. bei nachträglicher unternehmerischer Nutzung des Bauwerks .....	171
VI. Ergebnis.....	176
<b>§ 10 Besonderheiten bei Leistungen von und an nahe stehende Personen .....</b>	<b>177</b>
I. Allgemeines.....	177
II. Besonderheiten im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit derartiger Leistungen .....	178
III. Besonderheiten im Hinblick auf die gemeinsame Wirtschafts- und Lebensgemeinschaft von Ehegatten.....	196
<b>§ 11 Zusammenfassung .....</b>	<b>209</b>
Stichwortverzeichnis.....	219



# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht.....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXVII
Literaturverzeichnis .....	XXIII
<b>§ 1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>§ 2 Ausgangspunkt: Bauten auf fremdem Grund und Boden im Zivilrecht.....</b>	<b>5</b>
I. Voraussetzungen eines gesetzlichen Eigentumserwerbs dieser Bauten .....	6
1. Abgrenzung der wesentlichen Bestandteile von Scheinbestandteilen.....	7
2. Vermutung eines Scheinbestandteils bei Bauten eines nur zeitlich begrenzt obligatorischen Nutzungsberechtigten? .....	10
3. Ergebnis.....	11
II. Interessenausgleich zwischen dem Errichtenden und dem Eigentümer .....	12
1. Ausgleichsansprüche des Errichtenden mit Besitzrecht am Grundstück .....	13
2. Ausgleichsansprüche des Errichtenden ohne Besitzrecht am Grundstück .....	14
3. Ausgleichsansprüche des „Errichtenden“, wenn ein Dritter dessen Eigentum auf einem fremden Grundstück einbaut.....	16
4. Die entscheidenden Konstanten: das Wegnahmerecht und der Wertersatzanspruch .....	17
5. Ausschluss des Wegnahmerechts? .....	18
III. Die Gefahr des zufälligen Untergangs dieser Bauten .....	20
IV. Der Schutz der Substanz dieser Bauten .....	22
V. Unterschiede bei einem rechtsgeschäftlichen und einem gesetzlichen Eigentumserwerb.....	25
1. Vergleichbarkeit der beiden Arten eines Eigentumserwerbs?.....	25

2.	Die abstrakten Bestandteile des Eigentums .....	27
3.	Befugnisse des formellen Eigentümers an Bauten auf „fremdem“ Grund.....	28
4.	Befugnisse des Errichtenden an Bauten auf fremdem Grund .....	29
VI.	Ergebnis.....	30
<b>§ 3</b>	<b>Exkurs – Grundzüge der einkommensteuerrecht- lichen Betrachtung von Bauten auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>31</b>
<b>§ 4</b>	<b>Leistungen bei der Herstellung und Übertragung von Bauten auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>37</b>
I.	Leistungen im Rahmen eines gesetzlichen Eigentumserwerbs .....	37
1.	Allgemeines.....	37
2.	Auslegung des umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbegriffs .....	38
a)	Zivilrechtliche oder autonome Auslegung? .....	39
b)	Charakter des Umsatzsteuergesetzes.....	40
c)	Ergebnis.....	42
3.	Notwendigkeit eines Leistungswillens?.....	45
4.	Der verbrauchbare Nutzen als das maßgebende Kriterium .....	48
5.	Ergebnis.....	50
II.	Folgerungen für den gesetzlichen Eigentumserwerb bei Bauten auf fremdem Grund und Boden .....	51
1.	Beachtlichkeit der zivilrechtlichen Besonderheiten des gesetzlichen Eigentumserwerbs .....	51
2.	Irrelevanz bloß schuldrechtlicher Vereinbarungen der Parteien .....	52
3.	Umsatzsteuerrechtliche Notwendigkeit einer Abgrenzung von Scheinbestandteilen zu wesentlichen Bestandteilen? .....	53
III.	Inhalt der Leistung .....	56
1.	Herstellung durch einen Generalunternehmer .....	56
a)	Relevanz des Eigentums für das Vorliegen einer Leistung? .....	56
b)	Maßgeblichkeit des materiellen Gehalts des Eigentums für die Annahme einer Leistung .....	59
aa)	Anwendbarkeit der Rechtsfigur des sog. wirtschaftlichen Eigentums? .....	59

bb)	Die Substanz des Bauwerks als maßgebender Leistungsinhalt .....	63
c)	Ergebnis.....	65
2.	Inanspruchnahme mehrerer Bauhandwerker u.ä. (Leistungsbündel bei der Herstellung eines Bauwerks) durch den Besteller.....	65
3.	Übertragung der Bauten auf den Eigentümer .....	67
4.	Ergebnis.....	71
<b>§ 5</b>	<b>Lieferungen bei der Herstellung oder Übertragung von Bauten auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>73</b>
I.	Die Substanz des Bauwerks als Gegenstand im Sinne des Umsatzsteuerrechts .....	73
1.	Die Bedeutung des Begriffs „Gegenstand“ .....	73
2.	Dingliche Rechte wie das Wegnahmerecht als untaugliche Gegenstände? .....	77
3.	Ergebnis.....	82
II.	Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Bauwerk .....	82
1.	Allgemeines.....	82
2.	Maßgeblichkeit des materiellen Gehalts des Eigentums .....	85
3.	Übergang der Substanz an einem Gegenstand .....	85
4.	Bedeutung des Besitzes am Bauwerk .....	88
5.	Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs .....	90
6.	Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand als ausreichende Voraussetzung für die Annahme einer Lieferung .....	92
III.	Ergebnis.....	96
<b>§ 6</b>	<b>Zeitpunkt der einzelnen Lieferungen .....</b>	<b>99</b>
I.	Lieferung bzw. Lieferungen des Bauunternehmers an den Besteller.....	99
II.	Lieferung des Bestellers an den Grundstückseigentümer .....	101
1.	Allgemeines.....	101
2.	Sofortige Lieferung mit der Errichtung bzw. Herstellung des Gebäudes? .....	103
3.	Ergebnis.....	104

III.	Unmittelbare Lieferung(en) der Bauunternehmer an den Grundstückseigentümer?.....	105
IV.	Ergebnis.....	106
<b>§ 7</b>	<b>Entgeltlichkeit der Weiterlieferung</b> .....	<b>107</b>
I.	Notwendigkeit einer finalen Gegenleistung?.....	107
II.	Verzicht auf Mietzins oder Mieterhöhung als Gegenleistung?.....	108
III.	Ergebnis.....	109
<b>§ 8</b>	<b>Steuerfreiheit der Weiterlieferung</b> .....	<b>111</b>
I.	Sinn und Zweck der Steuerbefreiung.....	111
II.	Grunderwerbsteuerpflicht der Weiterlieferung .....	112
1.	Gebäude auf fremdem Grund und Boden als Objekte der Grunderwerbsteuer .....	113
2.	Grunderwerbsteuerpflicht einer sofortigen Weiterlieferung .....	114
a)	Fehlen einer Verwertungsbefugnis?.....	114
b)	Teleologische Reduktion des Gesetzes?.....	117
c)	Vorliegen eines Erwerbsvorganges .....	120
d)	Ergebnis.....	121
3.	Ein- und Umbauten als Objekte der Grunderwerbsteuer .....	122
III.	Europarechtskonformität der nationalen Steuerbefreiung .....	124
IV.	Konkurrenz zu anderen Steuerbefreiungsvorschriften.....	127
V.	Steuerfreiheit einer fiktiv entgeltlichen Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden.....	128
VI.	Verzicht auf die Steuerfreiheit einer fiktiv entgeltlichen Lieferung .....	130
VII.	Ergebnis.....	133
<b>§ 9</b>	<b>Fragen des Vorsteuerabzugs, insbesondere bei der entgeltlichen Weiterlieferung des Bauwerks durch einen Nichtunternehmer</b> .....	<b>135</b>
I.	Die Problematik .....	135

II.	Maßgeblichkeit der Vertragsbeziehungen zur Bestimmung des vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängers? .....	136
1.	Ausgangslage .....	137
2.	Grundmaximen des Umsatzsteuerrechts .....	138
3.	Gegenteilige Argumentation in Literatur und Rechtsprechung .....	142
4.	Ergebnis.....	144
III.	Vorsteuerabzugsberechtigung außerhalb vertraglicher Beziehungen aufgrund wirtschaftlicher Belastung .....	145
1.	Allgemeines.....	146
2.	Die wirtschaftliche Stellvertretung im Umsatzsteuerrecht .....	149
a)	Vorherige Kostenerstattung durch den „Hintermann“ .....	149
b)	Vorherige Kostenersatzverpflichtung des „Hintermanns“ .....	152
c)	Nachträgliche Kostenerstattung durch den „Hintermann“ .....	153
3.	Notwendigkeit der ordnungsgemäßen Rechnung an den „Hintermann“? .....	154
a)	Ausgangslage .....	154
b)	Sinn und Zweck der Rechnung .....	157
4.	Ergebnis.....	163
IV.	Übertragbarkeit des Vorsteuervergütungsvolumens .....	164
V.	Der Vorsteuerabzug des Eigentümers beim nachträglichen Erwerb bzw. bei nachträglicher unternehmerischer Nutzung des Bauwerks .....	171
VI.	Ergebnis.....	176
<b>§ 10</b>	<b>Besonderheiten bei Leistungen von und an nahe stehende Personen .....</b>	<b>177</b>
I.	Allgemeines.....	177
II.	Besonderheiten im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit derartiger Leistungen .....	178
1.	Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei unentgeltlichen Lieferungen .....	178
a)	Kein Vorsteuerabzug trotz Vorsteuerberechtigung bzw. Entnahmebesteuerung beim Leistenden? .....	178
b)	Der Endverbrauch als immanentes Korrekturartbestandsmerkmal? .....	180
c)	Systemkonforme Lösung .....	181
aa)	unentgeltliche steuerpflichtige Lieferungen.....	182

bb) unentgeltliche steuerfreie Lieferungen.....	185
d) Ergebnis.....	187
2. Lieferung eines nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Bestellers .....	187
3. Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen .....	189
4. Leistungen durch den nichtunternehmerischen Gesellschafter an die Gesellschaft .....	193
5. Ergebnis.....	195
III. Besonderheiten im Hinblick auf die gemeinsame Wirtschafts- und Lebensgemeinschaft von Ehegatten.....	196
1. Allgemeines.....	196
2. Veränderung des Leistungsgegenstands aufgrund des Güterstandes? .....	198
3. Verschaffung der Verfügungsmacht bei Ehegatten .....	199
a) Allgemeines.....	199
b) Abweichende Gefahrtragung bei der Zugewinnngemeinschaft? .....	200
c) Ergebnis.....	203
4. Weiterlieferung des Bauwerks unter Ehegatten .....	203
5. Besonderheiten bei Grundstücksmitigentümern?.....	204
6. Ergebnis.....	208
<b>§ 11 Zusammenfassung .....</b>	<b>209</b>
Stichwortverzeichnis.....	219