

Musterübersicht

	Rz.	Seite
M1 Bauplatzkauf: Verkauf einer unbebauten Teilfläche mit Versorgungsdienstbarkeiten	1.349	69
M2 Kauf eines Mietshauses	1.371	78
M3 Kaufvertrag über Betriebsvermögen	1.580	117
M4 Grundstückskaufvertrag (Bodenschatzveräußerung)	1.698	149
M5 Kauf auf Leibrente	1.757	163
M6 Musterklausel bei ausgeübter Option	1.1240	295
M7 Musterklausel für eine vorsorgliche Option	1.1256	302
M8 Stellplatznutzung	2.31	383
M9 Mitverkauf beweglicher Sachen	2.42	386
M10 Einigung, Besitzübergang hinsichtlich der beweglichen Sachen	2.54	390
M11 Besitzkonstitut hinsichtlich der beweglichen Sachen im Gleichlauf mit Vormerkung	2.56	391
M12 Kaufvertrag: Ergänzungen beim Erwerb „in GbR“	2.76	392
M13 Haftung beim Verbrauchervertrag	2.91	398
M14 Auflassung – beurkundungsrechtliche Lösung	2.116	407
M15 Auflassung – grundbuchrechtliche Lösung	2.118	408
M16 Löschung der Vormerkung unter Vorbehalt von Zwischenverfügung	2.132	410
M17 Verwahrungsanweisung	2.137	412
M18 Rücktrittsrecht, Löschungsvollmacht	2.139	414
M19 Auflösend bedingte Vormerkung	2.144	416
M20 Räumung in der Immobilie vorhandener beweglicher Sachen	2.148	417
M21 Kein Haftungsausschluss, Geltung gesetzlicher Rechtsfolgen	2.175	426
M22 Haftung für zwischen Vertragsschluss und Übergabe entstehende Sachmängel	2.184	430
M23 Waldgrundstück, Erwerber „kauft“ Risiko mit	2.186	430
M24 Altlastenverdacht, Käufer trägt Risiko	2.191	432
M25 Energieausweis	2.206	437
M26 Vorkaufsrechtszeugnis	2.217	440
M27 Kaufpreisfälligkeit: Räumung	2.231	445
M28 Fälligkeitsmitteilung (deklaratorisch)	2.239	446
M29 Hinweis auf Verzugsseintritt	2.242	447
M29a Übernahmevereinbarung § 656d BGB	2.309	459
M30 Maklerklausel – Wissenserklärung	2.313	460
M31 Maklerklausel – unechter Vertrag zugunsten Dritter	2.317	462

	Rz.	Seite
M32 Urkundseingang – Insolvenzverwalter	2.353	471
M33 Löschung Vormerkung unter Vorbehalt von Zwischen- verfügungen	2.407	481
M34 Notarvollmacht für Zwangsversteigerungsverfahren	2.415	482
M35 Fälligkeitsvoraussetzung bei Zwangsversteigerungsverfahren .	2.417	483
M36 Vollstreckungsschutz als unechter Vertrag zugunsten Dritter	2.441	489
M37 Vollstreckungsschutz durch Grundpfandrechtsabtretung . . .	2.452	492
M38 Verzicht auf Anwendung der MaBV	3.19	504
M38a Erschließungskosten, Sicherung des Erwerbers.	3.42	511
M38b Auflösend bedingte Vormerkung	3.65	513
M38c Bürgschaft bei echter Vorauszahlungsverpflichtung	3.81	522
M39 Änderungsvorbehalt Bauträgervertrag	3.123	530
M39a Kaufpreisanpassung bei Umsatzsteuererhöhung	3.130	532
M39b Umsatzsteuerklausel	3.130	532
M40 Vorlageanweisung Auflassung Zug um Zug	3.136	534
M41 Abnahme	3.157	545
M41a Belehrung möglicher Anwendbarkeit der MaBV	3.229	558
M41b Denkmaleigenschaft	3.279	572
M42 Bauträgervertrag über eine noch zu errichtende Eigentumswohnung	3.343	578
M43 Bauträgervertrag über teilsanierte Altbauwohnung.	3.344	589
M44 Bauausführung, Abweichung vom Aufteilungsplan	4.26	608
M45 Betreutes Wohnen, Nutzungsbeschränkung	4.34	611
M46 Betreutes Wohnen, Kostentragung.	4.37	612
M47 Teileigentum, Nutzungsart	4.40	613
M48 Doppelhaushälften bzw. Reihenhäuser, Gemeinschafts- ordnung.	4.45	615
M49 Duplex-Parker (Stellplatzsondereigentum, § 3 Abs. 1 Satz 2 WEG n.F.)	4.48	618
M50 Sondernutzungsrechte, Zuweisung I	4.50	619
M51 Sondernutzungsrechte, Zuweisung II.	4.52	619
M52 Sondernutzungsrechte, Zuweisung III	4.54	620
M53 Mehrhausanlage, Haftungsregelung	4.59	622
M54 Verwalter, Kompetenzen	4.68	625
M55 Unterteilung von Wohnungseigentum	4.95	627
M56 Sondereigentumsfähige Räume, Tausch	4.100	629
M57 Umwandlung, Wohnungseigentum/Teileigentum	4.105	631
M58 Gemeinschaftsordnung, Änderung	4.111	633
M59 Wohnungseigentümergeinschaft, Bezeichnung	4.126	638

	Rz.	Seite
M60 Bauträgervertrag – Änderungsvorbehalt, Änderungs- vollmacht	4.165	646
M61 Abnahme, Gemeinschaftseigentum	4.171	648
M62 Gewährleistung, Gemeinschaftseigentum, Bindung Rechtsnachfolger	4.180	651
M63 Gewährleistung, Gemeinschaftseigentum, Wahrnehmung durch WE-Gemeinschaft	4.182	651
M64 Versammlung der Wohnungseigentümer, Protokoll	4.190	655
M65 Erbbaurecht	5.361	761
M66 Verkauf eines Erbbaurechts	5.362	769
M67 Eigentumsähnliches Dauerwohnrecht	6.102	803
M68 Bauverpflichtung und Dauernutzungsrecht	6.103	809
M69 Grundstücksschenkung mit Nießbrauchsvorbehalt und Rückforderungsrecht	7.309	895
M70 Vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft	8.109	941
M71 GmbH-Gründung	9.97	995
M72 Gesellschaftsvertrag der X Immo GmbH & Co. KG	9.99	998
M73 Registeranmeldung der X-Verwaltungs-GmbH	9.100	1004
M74 Registeranmeldung der X-Immo GmbH & Co. KG	9.101	1006
M75 Grundstückseinbringung mit Kapitalerhöhung	9.102	1008
M76 Registeranmeldung der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage .	9.104	1009
M77 Einbringung von GmbH-Anteilen in eine GmbH & Co. KG .	9.105	1009
M78 KG-Anteilsübertragung	9.106	1012
M79 Registeranmeldung der KG-Anteilsübertragungen	9.107	1015
M80 Satzung einer Immobilienverwaltungs-GmbH	9.188	1037
M81 GmbH-Geschäftsanteilsabtretung	9.263	1050

- 1.415 Die erstinstanzlichen **Zivilgerichte** sind auf die mittlerweile strengere Linie des BGH eingeschwenkt. So hat bspw. das LG Köln¹ entschieden, es liegt eine Amtspflichtverletzung des Notars vor, wenn dieser im Beurkundungstermin erklärt, auf die Käuferin treffe die Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus privaten Grundstücksgeschäften nicht zu. Der Notar sei zwar aufgrund seiner Pflicht zur Rechtsbelehrung oder seiner allgemeinen Betreuungspflicht nicht gehalten, auf steuerrechtliche Folgen des beurkundeten Geschäfts hinzuweisen, aber auch ohne eine allgemeine Pflicht zur Belehrung über steuerrechtliche Folgen könne sich eine Pflichtverletzung daraus ergeben, dass der Notar im Zusammenhang mit dem beurkundeten Geschäft über steuerrechtliche Fragen berät und dabei eine unrichtige, unklare oder nicht erkennbar unvollständige Auskunft erteilt (ferner s. Rz. 1.544).
- 1.416 Als **Grundsatz** kann daher heute gelten: Ein **Notar** ist aufgrund seiner allgemeinen Pflicht zur Rechtsbelehrung und zur Betreuung *grds.* nicht verpflichtet, auf die steuerlichen Folgen seines Rechtsgeschäfts hinzuweisen². Etwas anderes kann gelten, wenn der Notar aufgrund der *besonderen Umstände des Falles* Anlass zu der Vermutung haben muss, dass einem Beteiligten ein steuerlicher Schaden drohe, dessen er sich nicht bewusst ist³. Der Notar ist aber regelmäßig nicht verpflichtet, die tatsächlichen Voraussetzungen für den Anlass zu einer betreuenden Belehrung – insbesondere im Hinblick auf die steuerrechtlichen Folgen des beurkundeten Geschäfts – selbst erst zu ermitteln⁴ (ferner s. Rz. 1.543).
- 1.417–1.499 Einstweilen frei.

B. Einkommensteuer aufgrund Rechtsträgerwechsels

I. Überblick

Literatur: *Behrens*, Kein Wechsel vom Anlage- in das Umlaufvermögen bei Grundstücksverkäufen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1458; *Blum/Weiss/Abele*, Die Aufteilung von Grundstückskaufpreisen in Ertragsteuerrecht, StBP 2007, 231; *Eisele*, Aktuelle Finanzrechtsprechung zur Frage der Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, INF 2005, 944; *Ewald*, Ausgewählte ertragssteuerliche Aspekte bei Investment-Kommanditgesellschaften, DStR 2016, 1784; *Fahlenbach*, Behandlung von Erhaltungsaufwand, der mit anderen Aufwandsarten in zeitlicher Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes anfällt, DStR 2010, 2066; *Goetze*, Der lebzeitige Nießbrauch an Grundstücken des Privatvermögens im Steuerrecht,

1 LG Köln v. 29.09.2020 – 5 O 171/19, BWNotZ 2021, 34; s. hierzu *Wachter*, ZNotP 2021, 293, 294.

2 BGH v. 20.9.2007 – III ZR 33/07, DB 2007, 2423 = MDR 2008, 52 = NJW 2008, 1085 = DNotZ 2008, 370; s. hierzu *Wachter*, ZNotP 2021, 293, 294.

3 Vgl. BGH v. 23.8.2018 – III ZR 506/16 MDR 2018, 1241 = NJW-RR 2018, 1531 = DNotZ 2019, 37 Tz. 30, zur Nichteinhaltung der Zweiwochenfrist bei der Beurkundung von Verbraucherverträgen und zum unterlassenen Hinweis auf einen wieder gelöschten Zwangsversteigerungsvermerk.

4 BGH v. 13.6.1995 – IX ZR 203/94, DB 1995, 2065 = MDR 1995, 1170 = NJW 1995, 2794 = DNotZ 1996, 116.

RNotZ 2013, 147; *Hohage/Kraft*, Gestaltungsüberlegungen beim Verkauf von Anteilen an grundstücksverwaltende Gesellschaften, IStR 2014, 605; *Hoppenz*, Die latente Einkommensteuer im Zugewinnausgleich: Ein Rettungsversuch, FamRZ 2012, 1618; *Jacobsen*, Ertragsteuerliche Zuordnung geleaster Wirtschaftsgüter, SteuerStud 2006, 148; *Kröner*, Kauf und Verkauf von Kapital- und Personengesellschaften – Ein Überblick über die ertragssteuerlichen Folgen, BB 2012, 2403; *Meyer/Ball*, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – Trennwände des BFH, DStR 2012, 2260; *Schallmoser*, Praxisprobleme im Rahmen der Aufteilung von Anschaffungskosten bei gemischt genutzten Grundstücken, DStR 2009, 1685; ders. Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, SteuK 2013, 115; *Schäffler*, Finanzielle Effekte des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus, DStR 2016, 688; *Schmitt/Lenz*, Kurzfristiger Wiederkauf im Fokus der BFH-Rechtsprechung, DStR 2010, 735; *Weber/Kroh*, Erbschaft- und einkommensteuerliche Optimierung der Nutzungsentscheidung von Immobilienvermögen im Erbfall, DStR 2014, 1459; *Zwirner/Künkele*, Steuerliche Herstellungskosten – Rechtsunsicherheit und Anwendungsempfehlungen, DStR 2012, 319.

1. Einkunftsarten

Bei der entgeltlichen Übertragung einer Immobilie kann – je nach Sachverhaltsgestaltung – **jede der sieben** in § 2 EStG aufgeführten **Einkunftsarten** betroffen sein. Um festzustellen, ob eine Grundstücksübertragung der Einkommensteuer unterliegt, empfiehlt sich folgendes Prüfungsschema: 1.500

Übersicht: Prüfungsschema

1.501

Land- und Forstwirtschaft	§ 14 EStG (s. Rz. 1.550 ff.)
↓ Nein	
Gewerbebetrieb	§ 15 EStG (s. Rz. 1.570 ff.)
↓ Nein	
Gewerblicher Grundstückshandel	§ 15 EStG (s. Rz. 1.590 ff.)
↓ Nein	
Freiberufliche Tätigkeit	§ 18 EStG (s. Rz. 1.640 ff.)
↓ Nein	
Lohnsteuerpflichtiger Erwerb	§ 19 EStG (s. Rz. 1.660 ff.)
↓ Nein	
Kapitalvermögenseinkünfte	§ 20 EStG (s. Rz. 1.670 ff.)
↓ Nein	
Ausbeutegrundstück	§ 21 EStG (s. Rz. 1.680 ff.)
↓ Nein	
Privates Veräußerungsgeschäft	§ 23 EStG (s. Rz. 1.710 ff.)
↓ Nein	
nicht steuerbar	

- 1.502 – Die **Veräußerung** eines betrieblich genutzten oder bilanzierten Grundstückes durch einen **Land- und Forstwirt**, einen **Gewerbetreibenden** oder einen **Freiberufler** kann zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit führen, also zu **betrieblichen Einkünften** (s. Rz. 1.800).
- Auch der private Grundstückseigentümer kann durch **wiederholte Grundstücksveräußerungen** (vgl. dazu ausführlich Rz. 1.590 ff. und Kap. 11) **gewerbliche Einkünfte** erzielen.
- Der Arbeitgeber, der einem **Arbeitnehmer verbilligt** Grundbesitz, z.B. eine Werkswohnung, verkauft, muss für den in dem Veräußerungsgeschäft liegenden Sachbezug **Lohnsteuer** einbehalten und abführen.
- Der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, der ein Gesellschaftsgrundstück unter dem Verkehrswert erwirbt, tätigt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** (vgl. Rz. 1.671 ff.) in Höhe des gewährten **Preisbonus**, so dass die GmbH die verdeckt ausgeschüttete Dividende nachversteuern muss und der Gesellschafter Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG im Teileinkünfteverfahren zu versteuern hat.
- Die Veräußerung eines Grundstücks mit einem **Kies- oder Sandvorkommen** kann einen Ausbeutevertrag darstellen, der als Pachtvertrag zu Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung** gem. § 21 EStG führt.
- Wird ein Grundstück im steuerlichen Privatvermögen innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 EStG angeschafft und veräußert, wird der Tatbestand eines steuerbaren **privaten Veräußerungsgeschäfts** verwirklicht (s. Rz. 12.1 ff.).
- 1.503 Aus der Sicht des **Erwerbers** ergeben sich andere Perspektiven. Der Kapitalanleger, der eine Immobilie erwirbt, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, wird darauf achten, dass er seine Aufwendungen zumindest teilweise als **Werbungskosten**, ggf. im Wege der **Absetzungen für Abnutzung** (AfA) geltend machen kann.

Die im Rahmen von sog. Bauherrenmodellen als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen hat die Rechtsprechung weitgehend als Anschaffungskosten gewertet¹. Auch Renovierungsaufwendungen, die nach dem Erwerb innerhalb von drei Jahren („anschaffungsnah“) aufgewendet werden und den Erwerbspreis ohne Umsatzsteuer um 15 % übersteigen, stellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und keine Werbungskosten dar (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG; s. Rz. 1.960 ff.).

1 BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299 = FR 1990, 145.

2. Gebäude im Einkommensteuerrecht**Selbständige Wirtschaftsgüter sind**

1.504

- Zubehör gem. § 97 BGB;
- Scheinbestandteile¹ gem. § 95 BGB;
- Betriebsvorrichtungen gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG in der bis 31.12.2024 weitergeltenden Fassung²;
- Laden- und Schaufensteranlagen³;
- Anbauten (soweit kein einheitliches Gebäude entsteht);
- in einem gemischt genutzten Gebäude⁴ diejenigen Gebäudeteile, die einen eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (eigene Wohnzwecke; fremde Wohnzwecke; eigenbetriebliche Zwecke; fremdbetriebliche Zwecke) aufweisen;
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden⁵;
- Mietereinbauten (bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie Betriebsvorrichtung oder wirtschaftliches Eigentum des Mieters sind, bspw. die Photovoltaikanlage des Mieters auf dem Dach des Vermieters, s. Rz. 10.5); andernfalls handelt es sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter; der BMF⁶ erlaubt regelmäßig eine Verteilung der AfA auf die Mietdauer.

Keine selbständigen Wirtschaftsgüter sind

- thermische Solaranlagen zur Wassererwärmung für den sanitären Bereich oder zur Raumheizung; sie sind regelmäßig Gebäudebestandteil⁷.
- Photovoltaikanlagen für den Eigenbedarf; sie sind Gebäudebestandteil⁸, während bei Lieferung des erzeugten Stromes an Energieversorger ein Gewerbebetrieb vorliegt (s. Rz. 10.4 und Rz. 10.16 ff.)⁹.

1 Aus einem echten Bestandteil kann durch bloße Willensänderung des Eigentümers und eines nach außen tretenden Manifestationsaktes ein Scheinbestandteil entstehen, so dass für die Übertragung keine notarielle Beurkundung erforderlich ist, vgl. BGH v. 2.12.2005 – V ZR 35/05, MDR 2006, 921 = DNotZ 2006, 252; OLG Celle v. 22.5.2007 – 4 U 41/07, ZNotP 2007, 343; kritisch *Kessler*, ZNotP 2007, 330.

2 Siehe Art. 2 Nr. 6 i.V.m. Art. 18 Abs. 3 des Ges. zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts v. 26.11.2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, 1794.

3 BMF v. 30.5.1996 – IV A 8-S 1551-35/96, BStBl. I 1996, 643.

4 BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72 (74).

5 Zum Mobilheim (sog. „Tiny House“) s. Nds. FG v. 28.7.2021 – 9 234/17, EFG 2021, 1820, n. rkr., Rev., Az. d. BFH: IX R 22/21; s. hierzu *Heine*, NWB 2021, 3160.

6 BMF v. 15.1.1976 – IV B 2-S 2133-1/76, BStBl. I 1976, 66 Tz. 10.

7 BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949 = DB 2004, 2022.

8 Der entsprechende Kaufpreisanteil gehört damit zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage.

9 Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern v. 12.2.2008 – S 4503-4/St 35N, juris.

a) Aufteilung in einzelne Wirtschaftsgüter

- 1.505 Der sachenrechtliche Grundsatz gem. § 94 Abs. 1 BGB, wonach zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere die Gebäude, gehören, gilt nicht in derselben Weise für die steuerrechtliche Betrachtung. Vielmehr sind **je nach Steuerart** Grundstücke und Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten.
- 1.506 **Einkommensteuerrechtlich** wird der Kaufpreis in einen Grundstücks- und Gebäudeanteil aufgeteilt (zur Aufteilungsmethode vgl. Rz. 1.320 ff.). **Absetzungen** für Abnutzung werden nur für das Gebäude, nicht jedoch für das Grundstück gewährt. Selbst die einzelnen Gebäudeteile können unterschiedlich beurteilt werden.
- 1.507 Lastenaufzüge, Kräne, Kühlvorrichtungen (vgl. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG), Laderampen und die Kinobestuhlung sind **Betriebsvorrichtungen** und werden somit wie bewegliche Gegenstände behandelt.
- 1.508 Auch die **Schaufensteranlage** ist ein vom übrigen Gebäude getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut¹, der **Personenaufzug** ein unselbständiger Teil des Gebäudes. Nach Auffassung des OLG Düsseldorf² ist eine **Einbauküche** kein Bestandteil eines Einfamilienhauses und daher als Inventar und somit als beweglicher Gegenstand zu betrachten. Wird bei einem Grundstückskaufvertrag die mitverkaufte Einbauküche betragsmäßig ausgeschieden, tritt gem. BFH³ insoweit eine Minderung der Grunderwerbsteuer ein; gleichzeitig wird die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes vermindert, da die Einbauküche der AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter unterliegt. Die (anteilige) **Reparatur- oder Instandhaltungsrücklage bei einer Eigentumswohnanlage** ist ebenfalls nicht Bestandteil des Gebäudes, so dass dieser Anteil weder bei der AfA-Bemessung noch bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer angesetzt wird⁴.

b) Zuordnung eines Gebäudes zum Betriebs- oder Privatvermögen

1.509 **Beispiel:**

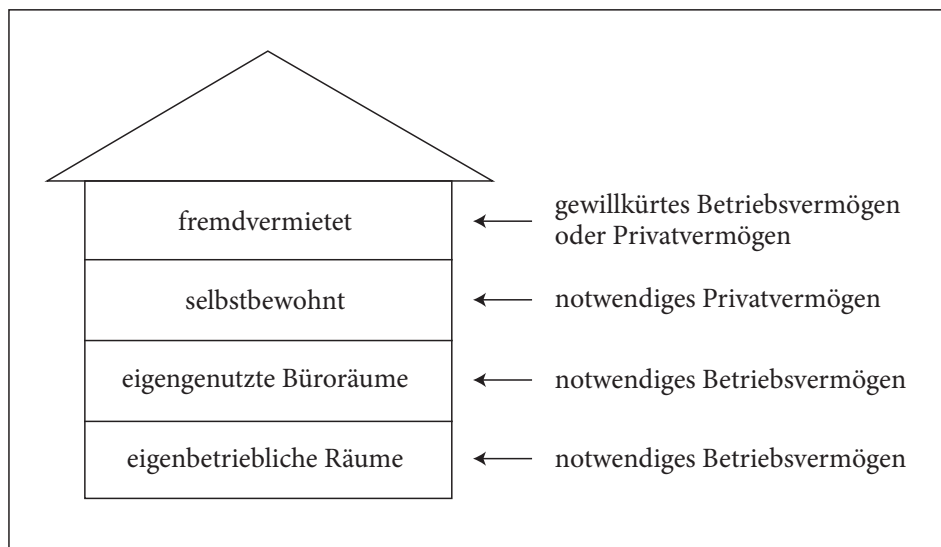
Tante Emma ist Alleineigentümerin eines bebauten Grundstückes, auf dem sie im Erdgeschoss ein Milchgeschäft betreibt. Die Büroräume der E befinden sich im Obergeschoss. Die zweite Obergeschosswohnung wird von der Eigentümerin zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die Wohnung im dritten Obergeschoss ist fremdvermietet.

1 Schmidt/Weber-Greller⁴¹, § 5 EStG Rz. 138.

2 OLG Düsseldorf v. 19.1.1994 – 11 U 45/93, MittRhNotK 1994, 145.

3 BFH v. 29.10.1976 – VI R 127/73, BStBl. II 1977, 152.

4 Vgl. BFH v. 9.10.1991 – II R 20/89, BStBl. II 1992, 152 = NJW-RR 1992, 656 = MittRhNotK 1991, 328; v. 5.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, 244.



aa) Funktionsbetrachtung

Als Gebäude ist ein Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist. Bauwerke, die sämtliche dieser Begriffsmerkmale aufweisen, sind als Gebäude zu behandeln. Der Gebäudebegriff erfordert andererseits nicht, dass ein Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen *bestimmt* ist¹. 1.510

Bei einem gemischt genutzten Gebäude sind, wie das vorstehende Beispiel zeigt, **vier selbständige Wirtschaftsgüter** zu unterscheiden, die nach ihrem jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (eigenbetriebliche Zwecke, fremdbetriebliche Zwecke, eigene Wohnzwecke, fremde Wohnzwecke) beurteilt werden:

(1) Notwendiges Privatvermögen

Zum notwendigen Privatvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die in einem privaten Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und nicht als gewillkürtes BV ausgewiesen werden. 1.511

(2) Notwendiges Betriebsvermögen

Dient ein Wirtschaftsgut dem Unternehmen eines Einzelunternehmers, handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen. Sofern ein Gesellschafter Eigentümer des der Personengesellschaft zur Nutzung überlassenen Grundstückes ist, liegt **Sonder-** 1.512

¹ Vgl. BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, INF 2005, 944 (945).

betriebsvermögen vor. Einer Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter werden Betriebsvermögen, wenn es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt und eine einheitliche Willensbildung bei der Betriebskapitalgesellschaft und dem Besitzunternehmen besteht (sachliche und personelle Verflechtung als Betriebsaufspaltung)¹.

(3) Gewillkürtes Betriebsvermögen

- 1.513 Nach Ansicht des BFH² ist die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen für das gesamte Objekt zulässig, wenn das Grundstück zu mindestens 10 % auch eigenbetrieblich genutzt wird, auch wenn die Restfläche durch Vermietung genutzt wird oder eigenen Wohnzwecken dient. Voraussetzung ist weiter, dass der Grundbesitz in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb des Vermieters steht oder ihn zu fördern bestimmt oder geeignet ist. In der Bilanzierung eines Grundstückes ist grundsätzlich eine Widmung zum Betriebsvermögen zu sehen³.

(4) Abgrenzung Privatvermögen – Betriebsvermögen

- 1.514 Nutzt ein Gesellschafter eine im Eigentum einer Personengesellschaft stehende Wohnung, kommt es darauf an, ob das Nutzungsverhältnis auf einem Mietvertrag beruht oder ob die Nutzung aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung erfolgt. Die vom Gesellschafter (oder ihm nahestehenden Personen) unentgeltlich auf Dauer bewohnten Wohnräume des Gesellschaftsvermögens stellen notwendiges Privatvermögen dar. Wird eine (nicht notwendig ortsübliche) Miete entrichtet, zählt die Wohnung indes weiter steuerlich zum Betriebsvermögen⁴ (s. auch Rz. 1.809).

Hingegen stellt die Wohnung im Eigentum einer Kapitalgesellschaft immer Betriebsvermögen dar, auch wenn sie ein Gesellschafter bewohnt, da eine Kapitalgesellschaft nur über eine betriebliche Sphäre verfügt. Die Nutzung zu einer nicht ortsüblichen (verbilligten) Miete stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar⁵.

- 1.515–1.520 Einstweilen frei.

1 Kritisch zu Recht mit vielen Hinweisen auf weitere Kritiker *Carlé*, Die Betriebsaufspaltung 2003, Rz. 3.

2 BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 = FR 2004, 90 = DStR 2003, 2156 m. Anm. *Bischoff*, DStR 2004, 1280.

3 Vgl. BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690 = FR 2002, 678 m. Anm. *Seeger*.

4 Schmidt/*Wacker*⁴¹, § 15 EStG Rz. 496 a.E., für den Fall einer Nutzungsüberlassung i.H.v. zumindest 10 % des ortsüblichen Entgelts, mit Verweis auf BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692 = DStRE 2011, 923 = ZNotP 2011, 339, zur Vereinbarung eines verbilligten Erbbauzinses zwischen einem Landwirt und seinem Kind; s.a. BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232 = FR 2001, 299.

5 Vgl. BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318 (Hapimag-Urteil).

bb) Anlage- und Umlaufvermögen

Bei Grundstücken im **Betriebsvermögen** ist zwischen Anlage- und Umlaufvermögen zu unterscheiden¹. Bei Grundstücken im **Umlaufvermögen**², z.B. bei Musterhäusern eines Bauträgers, wird keine AfA für den Gebäudeanteil gewährt; dasselbe gilt für Gebäude, die in einen gewerblichen Grundstückshandel verstrickt sind. 1.521

c) Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Der Hersteller eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden wird gem. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB **bürgerlich-rechtlicher** Eigentümer des Gebäudes, wenn es in Ausübung eines dinglichen Rechts, z.B. eines Nießbrauchs, errichtet wird³. Sofern dem Hersteller ein schuldrechtliches oder dingliches Nutzungsrecht nach Errichtung des Gebäudes auf dessen Standzeit eingeräumt wird, steht dem Nutzungsberechtigten das **wirtschaftliche** Eigentum an dem Gebäude zu⁴. 1.522

aa) Ehegattengrundstücke

Literatur: *Kiesow*, Zur entgeltlichen Übertragung von Mietimmobilien zwischen Ehegatten, DStR 2013, 2252; *Schoor*, Gestaltungsmöglichkeiten bei Bauten auf Ehegatten-Grundstücken, INF 2005, 705.

Beispiel⁵:

Ehemann M und Ehefrau F sind zu gleichen Teilen Eigentümer einer Immobilie, wobei M alle Herstellungskosten des Gebäudes getragen hat. Gesonderte Vereinbarungen existieren unter den Ehegatten nicht. Das Objekt nutzt M betrieblich. Er erhält die AfA für alle von ihm getragenen Gebäudeaufwendungen. Viele Jahre nach der Errichtung des Gebäudes erfolgt eine Betriebsaufgabe. Sind im Betriebsaufgabegewinn auch die stillen Reserven des Grundstücks- bzw. Gebäudeteils zu erfassen, der im Eigentum der nicht am Betrieb beteiligten F steht? 1.523

Nach der Rechtsprechung des BFH⁶ besteht bei Bauten auf fremdem Grund und Boden **wirtschaftliches Eigentum** des Unternehmers an dem im zivilrechtlichen Eigentum des Ehegatten stehenden Gebäudeteil, **wenn ein Wertersatzanspruch** nach §§ 951, 812 BGB besteht oder eine ausdrückliche Vereinbarung über die **Verpflichtung zum Wertausgleich** getroffen wurde. Bei Bauten im eigenen Interesse für eigene betriebliche Zwecke spricht – bei dem Fehlen einer Entschädigungsvereinbarung – keine tatsächliche Vermutung für eine Zuwendungsabsicht. Die von dem Ehemann 1.524

1 Vgl. Schmidt/*Kulosa*⁴¹, § 6 EStG Rz. 7.

2 BFH v. 12.9.1995 – X B 83/95, BFH/NV 1996, 206.

3 Vgl. Staudinger/*Stieper*, § 95 BGB Rz. 17 ff.; *Spiegelberger* in FS Bärmann und Weitnauer, 1990, 647 (650).

4 Vgl. BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 = FR 1997, 261 m. Anm. *Weber-Grellet* = MittBayNot 1997, 314.

5 Nach BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 = FR 2013, 764 m. Anm. *Kanzler* = GmbHR 2013, 554 m. Anm. *Suchanek*.

6 BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 = FR 2002, 1119 m. Anm. *Kanzler*.

gebildete Bilanzposition ist nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH¹ als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands anzusehen, die lediglich aus bilanz-technischen Gründen „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ zu behandeln ist.

- 1.525 Folgt man der Rechtsprechung des BGH², spricht bei Ehegatten, die im **gesetzlichen Güterstand** leben, einiges dafür, dass bereicherungsrechtliche Ausgleichsansprüche gem. §§ 951, 812 BGB durch die Regelungen über den **güterrechtlichen Ausgleich** verdrängt werden. In diesem Fall besteht von vornherein kein realisierbarer Wertersatzanspruch der Ehegatten untereinander. In Übereinstimmung mit dieser Rechtsprechung hat der X. Senat des BFH³ einen Ausgleichsanspruch zwischen Ehegatten im Zusammenhang mit einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus abgelehnt.

Wirtschaftliches Eigentum des M ist im Beispielsfall mithin nicht gegeben. Er kann F nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen.

- 1.526 Die Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ darf aber nicht dazu führen, dass Gewinne aus der Realisierung von stillen Reserven in eigenen Wirtschaftsgütern auf den Bilanzposten für den Aufwand auf ein fremdes Wirtschaftsgut übertragen werden. Mit Ende der Nutzungsbefugnis ist der verbliebene Aufwand dem Eigentümer als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzurechnen und ein verbliebener bilanzieller Ansatz beim Unternehmerehegatten erfolgsneutral auszubuchen.

bb) Baumaßnahmen auf Grundstücken der Eltern

- 1.527 Errichtet ein Kind auf dem Grundstück der Eltern mit deren Zustimmung ein Gebäude zu eigenen Wohnzwecken, steht das Gebäude nach der Rechtsprechung des BFH⁴ im wirtschaftlichen Eigentum des Kindes, wenn diesem für den Fall der Nutzungsbeendigung ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswertes des Gebäudes zusteht. Ein derartiger Anspruch besteht nach der Rechtsprechung des BGH⁵, wenn die Erwartung, später Eigentümer des Grundstücks zu werden, enttäuscht wird. Dieser gesetzliche Anspruch auf vollen Wertersatz hat zur Folge, dass der zivilrechtliche Eigentümer wirtschaftlich nicht über sein Eigentum verfügen kann, weil er im Falle einer Verfügung dem Nutzungsberechtigten Wertersatz leisten muss. Substanz und Ertrag des Gebäudes stehen daher wirtschaftlich nicht den Eltern, sondern dem das Bauwerk errichtenden Kind zu.

1 BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 = FR 1995, 268 m. Anm. *Kanzler*; v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778 = FR 1999, 1167 m. Anm. *Fischer*.

2 BGH v. 6.12.1965 – II ZR 137/63, NJW 1966, 542; v. 17.5.1983 – IX ZR 14/82, BGHZ 87, 265, 269 = MDR 1983, 748 m.w.N.

3 BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284 = DStR 2001, 1971.

4 BFH v. 18.7.2001 – X R 23/99, BStBl. II 2002, 281 = DStR 2001, 1971.

5 BGH v. 12.7.1989 – VIII ZR 286/88, BGHZ 108, 256 = MDR 1989, 1096 = NJW 1989, 2745.

cc) Wirtschaftliches Eigentum durch Nutzungsrechte

Literatur: *Spiegelberger*, Wirtschaftliches Eigentum durch schuldrechtliche und dingliche Nutzungsrechte, MittBayNot 1997, 278.

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Wird dem Erbauer eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ein schuldrechtliches oder **dingliches Nutzungsrecht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** eingeräumt, steht dem Nutzungsberechtigten gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO in der Regel (mindestens) das wirtschaftliche Eigentum an dem Gebäude zu, da er den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann¹. Nach der Rechtsprechung des BFH sind dem Nutzungsberechtigten Substanz und Ertrag des Gebäudes nicht nur zuzurechnen, wenn das Gebäude nach Ablauf der voraussichtlichen Nutzungsdauer wirtschaftlich verbraucht ist, sondern auch dann, wenn zwar die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes die Dauer der Nutzungsbefugnis überschreitet, der Nutzungsberechtigte, der die Kosten des Gebäudes getragen hat, bei Beendigung der Nutzung aber einen Anspruch auf Ersatz des Verkehrswertes des Gebäudes hat².

Wirtschaftliches Eigentum ist auch an ideellen **Miteigentumsanteilen** möglich; es kann bspw. durch eine Nutzungsregelung zwischen Miteigentümern gem. § 1010 BGB im Zuge einer Erbauseinandersetzung geschaffen werden: 1.529

Beispiel³:

Die Miterben A und B setzen sich über ein bebautes Grundstück in der Weise auseinander, dass beide je hälftiges Bruchteilsmiteigentum erhalten. Für die in einem Lageplan gekennzeichneten Grundstücksteile mit aufstehenden Gebäuden werden alleinige und ausschließliche Nutzungsrechte von A und B vereinbart. Das Recht, die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen, wird für immer ausgeschlossen und gem. § 1010 BGB im Grundbuch eingetragen.

Die Miteigentümer A und B werden aufgrund der Nutzungsregelung wirtschaftliche Eigentümer der ihnen räumlich zugeteilten Grundstücksteile samt den jeweiligen Gebäuden, weil durch die Benutzungsregelung und den Ausschluss der Teilungsversteigerungsmöglichkeit der „andere“ zivilrechtlichen Miteigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausgeschlossen wird.

Einstweilen frei.

1.530–1.540

1 Vgl. BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 = FR 1997, 261 m. Anm. *Weber-Grellet* = MittBayNot 1997, 314.

2 Vgl. BFH v. 7.3.2001 – X R 92/95, BStBl. II 2001, 481; *Sauer* in *Sauer/Ritzer/Schuhmann*, Handbuch Immobilienbesteuerung, B.III Rz. 72.

3 Siehe hierzu FG München v. 19.7.2007 – 5 K 87/06, MittBayNot 2008, 77.

3. Sachverhaltsermittlung

Literatur: *Jungk/Chab/Grams*, Pflichten und Haftung des Anwalts – Eine Rechtsprechungsübersicht, BRAK-Mitt. 2020, 81; *Wachter*, Haftungsfälle „Spekulationssteuer“, ZnotP 2021, 293.

- 1.541 Die geschilderten Beispiele zeigen, dass der Berater bei der Erstellung eines Vertragsentwurfes für eine Immobilienübertragung die bisherige Verwendung des Vertragsgegenstandes seitens des Verkäufers und die geplante Nutzung des Erwerbers kennen und berücksichtigen muss. Somit ist eine umfangreiche **Sachverhaltsaufklärung** erforderlich. Die Beteiligten schildern den zu regelnden Sachverhalt häufig unvollständig, insbesondere hinsichtlich erwarteter oder zu vermeidender Steuerfolgen.
- 1.542 Bei Rechtsgeschäften wie Grundstückserwerb, Schenkung, Veräußerung mit Gewinnrealisierung, verdeckten Einlagen, Ausschüttungen oder Spekulationsgeschäften obliegt einem **Rechtsanwalt** eine steuerliche Belehrungspflicht, da er zu einer umfassenden Beratung verpflichtet ist und die Belehrung über steuerliche Rechtsfolgen sich als Teil des umfassenden Mandats darstellt¹ (s. Rz. 1.410); ggf. hat er den Mandanten auf die Notwendigkeit der Einschaltung eines **Steuerberaters** hinzuweisen, sofern sich bei sachgerechter Bearbeitung wegen der Übertragung von Grundeigentum eine steuerliche Belastung aufdrängen kann und er zu einer steuerrechtlichen Beratung nicht bereit oder imstande ist².
- 1.543 Den **Notar** trifft im Allgemeinen keine steuerliche Ermittlungspflicht im Rahmen des § 17 BeurkG³ (allg. zur Notarhaftung s. Rz. 1.412 ff.). Der Notar muss daher nicht Tatbestände ermitteln, die für das evtl. Eingreifen von Steuertatbeständen von Bedeutung sein können⁴ (s. Rz. 1.416). Sofern allerdings die Beteiligten auf die Klärung steuerrechtlicher Folgen entscheidendes Gewicht legen und den Notar um eine solche Aufklärung ersuchen, darf er dies nicht außer Acht lassen⁵. In diesem Fall wird der Notar die Steuerberater der Beteiligten beiziehen oder den Beteiligten empfehlen, eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes zu beantragen (zu Einzelheiten s. Rz. 1.400 ff.). Ausnahmsweise kann sich im Einzelfall mit Blick auf die allgemeine Betreuungspflicht gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 BeurkG eine Verpflichtung des Notars ergeben, auf die Gefahr einer Steuerpflicht hinzuweisen⁶. Dies ist der Fall, wenn der Notar aufgrund besonderer Umstände Anlass zu der Besorgnis haben muss, einem Beteiligten drohe ein Schaden, weil er sich wegen mangelnder Kenntnis der Rechtslage oder von Sachumständen, welche die Bedeutung des zu beurkun-

1 Vgl. *Rehbinder*, Vertragsgestaltung, S. 58.

2 BGH v. 9.1.2020 – IX ZR 61/19, DStR 2020, 893 = DB 2020, 446 = MDR 2020, 314 = NJW 2020, 1139.

3 Vgl. Beck'sches Notar-Handbuch/*Spiegelberger*⁷, § 29 Rz. 71; *Haug*, DNotZ 1972, 479.

4 Vgl. BFH v. 5.2.1985 – IX ZR 248/83, MittBayNot 1985, 143; v. 13.6.1995 – IX ZR 203/94, DNotZ 1996, 116; Beck'sches Notar-Handbuch/*Spiegelberger*⁷, § 29 Rz. 66.

5 Vgl. OLG Oldenburg v. 9.7.1969 – 2 U 167/68, VersR 1971, 380; Beck'sches Notar-Handbuch/*Spiegelberger*⁷, § 29 Rz. 74.

6 Vgl. Beck'sches Notar-Handbuch/*Spiegelberger*⁷, § 29 Rz. 72.