

# Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht

## Wer veräußert was und ist das jetzt eine Geschäftsveräußerung?

Philip Nürnberg\*

Die nachfolgende Übungsklausur ergänzt die Fallstudie zum Thema nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG in dieser Ausgabe (SteuerStud 1/2025 S. 45, NWB JAAAJ-78409). Über diesen Themenkreis hinaus behandelt sie weitere umsatzsteuerrechtliche Problemfelder, wie z. B. Vorsteuerberichtigungen und umsatzsteuerliche Auswirkungen von Gesellschaftsvorgängen, in einem komplexen Sachverhalt. Mit einem hohen Schwierigkeitsgrad bietet sie eine gute Grundlage zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Für die Bearbeitung der Klausur sollten drei Zeitstunden eingeplant werden. Rechtsstand der Übungsklausur ist Dezember 2024.

**i** Über den **PrüfungsCoach schriftliche Steuerberaterprüfung, NWB GAAAH-44658**, haben Sie, sortiert nach Prüfungstagen, Zugriff auf **über 100 weitere Übungsklausuren**. Grobe Themenangaben und der angegebene Rechtsstand erleichtern Ihnen die Auswahl. Darüber hinaus finden Sie hier auch alle anderen SteuerStud-Lernmaterialien (z. B. Fallstudien, Schaubilder etc.). Diese Übersichtsseite wird von uns fortlaufend ergänzt.

### I. Sachverhalt

Am 11.1.2025 beschließen der bisher als Wirtschaftsprüfer tätige Armin Allright (A) und der Einzelunternehmer Berni Benders (B), die GeMüBaWa-OHG (OHG) in Hamburg zu gründen, und führen die Gründung sodann sofort aus. Die OHG beabsichtigt, mit Backwaren und Gemüse zu handeln und die Waren über alle erdenklichen Vertriebswege an Privatkunden und Unternehmer zu verkaufen.

Hintergrund der Neugründung ist, dass der A kein Interesse mehr daran hat, als Wirtschaftsprüfer tätig zu sein. Er veräußert daher seine florierende Kanzlei an den Wirtschaftsprüfer Jakob Jakobius (J) inkl. sämtlicher Kanzleigegegenstände sowie der gesamten Büroausstattung. Auch die Mitarbeiter des A führen ihre Tätigkeit bei J fort. Besonders wichtig ist es dabei für J, auch den gesamten Mandantenstamm des A zu erwerben. Nur von einem Ausstattungsgegenstand seiner Kanzlei, einem hübschen, aber nach objektiven Maßstäben wertlosen Bild, will A sich nicht trennen. Im Kaufvertrag wird daher vereinbart, dass dieses Bild nicht auf J übergeht, sondern vom A für seine künftigen unternehmerischen Tätigkeiten – als Deko in seinen Büroräumen – genutzt werden kann. Da das Bild keinen objektiven Wert hat, ist der Zurückbehalt durch A für J in Ordnung.

A möchte des Weiteren das Gebäude in der Hamburger HafenCity, in dem die Kanzlei betrieben wird, behalten. Er hat dieses vor vielen Jahren von seinen Großeltern geerbt und kann hiervon aus sentimental Gründen noch nicht lassen. Außerdem sind die aktuellen Wertsteigerungen in dieser Lage so immens, dass es auch aus wirtschaftlichen Gründen nicht sinnvoll wäre, die Immobilie zum jetzigen Zeitpunkt zu veräußern. Damit J sich keine neuen Räumlichkeiten suchen muss und ohne Unterbrechung die Tätigkeit der Kanzlei weiterführen kann, vereinbaren die beiden Herren jedoch, dass A die Räumlichkeiten fortan an J vermietet. Dafür schließen sie einen erst einmal auf zehn Jahre befristeten Mietvertrag mit zwei Verlängerungsoptionen über je fünf Jahre. Die monatliche Miete des J beträgt 2.500,00 € zzgl. der gesetzlich geschuldeten USt.

Der Beginn des Mietverhältnisses sowie der Verkauf der Kanzlei erfolgen mit Wirkung zum 1.1.2025. Vor der Weiterführung der Tätigkeit lässt J die Räumlichkeiten zunächst moder-

\* Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, M.I.Tax, ist Associate Partner im Hamburger Büro von Rödl & Partner und externer Doktorand am Interdisziplinären Zentrum für Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Fakultät für Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg. Daneben ist er beim Steuerseminar Dr. Huttegger & Partner u. a. als Dozent für die Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und das Bewertungsrecht bei der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig.

nisieren und öffnet sodann am 5.1.2025 die Türen der Kanzlei für die Mandanten. Als Kaufpreis für die Kanzlei zahlt J an A einmalig 500.000,00 €. Diesen Betrag hatte J kurze Zeit zuvor beim Online-Poker gewonnen.

A vermietet darüber hinaus noch ein größeres Portfolio an Mietwohnungen in Hamburg ausschließlich an Privatpersonen. Die entsprechenden Umsätze sind im Weiteren nicht gesondert zu prüfen.

B war bisher als erfolgreicher Gemüsehändler in Hamburg tätig. Nun möchte er seine letzten Berufsjahre nicht mehr ausschließlich im Gemüsehandel verbringen und sieht in der Mitgründung der OHG die Möglichkeit, mithilfe seiner Kontakte in die Restaurantszene einen teilweisen beruflichen Wandel zu vollziehen. Da er jedoch als „Lebemensch“ bisher nicht sonderlich viel gespart hat, kann er seinen Beitrag zur Gründung der OHG nicht durch eine Bareinlage leisten.

Daher verständigt er sich mit A darauf, sein bisheriges Einzelunternehmen als Gemüsehändler in die OHG einzubringen. Dieses bietet nicht nur ein geeignetes Büro in der Hamburger Innenstadt, sondern auch alle relevanten Büromaterialien sowie einen ausgezeichneten Mitarbeiterstamm. Des Weiteren sind die Kontakte, die B durch sein Unternehmen gesammelt hat und daher mit einbringen kann, für die angestrebte Tätigkeit nicht zu unterschätzen. Der Wert dieses Einzelunternehmens wird von einem unabhängigen externen Gutachter auf 499.000,00 € taxiert. Dieser Wert ist insoweit unzweifelhaft und wird sowohl von A als auch von B für die Einlage des B in die OHG akzeptiert.

Da die beiden Gründer ihre OHG gerne mit einem „glatten Betrag“ eröffnen wollen, der B jedoch über sein Einzelunternehmen hinaus nicht liquide ist, erklärt sich A bereit, neben den 500.000,00 €, die er für seine Kanzlei erhalten hat, noch weitere 1.000,00 € aus seinem Privatvermögen in die OHG einzulegen. Zur Gründung der OHG bringt A daher 501.000,00 € aus seinem Privatvermögen auf. B hingegen legt sein Einzelunternehmen mit dem Wert von 499.000,00 € in die OHG als Gesellschaftereinlage ein. Trotz der mehrheitlichen Beteiligung des A übernehmen beide Mitunternehmer die Geschäftsführung der OHG. Für die Geschäftsführung wird entsprechend der jeweiligen Profession der beiden Mitunternehmer der folgende Aufgabenbereich festgelegt:

- ▶ A als erfahrener Wirtschaftsprüfer übernimmt sämtliche rechtlichen, organisatorischen und steuerlichen Aspekte der OHG in seiner Funktion als Geschäftsführer;
- ▶ B kümmert sich um die kaufmännische Geschäftsführung der OHG.

Daneben wird gesellschaftsvertraglich für die nicht weisungsgebundene Geschäftsführertätigkeit des A eine angemessene Vergütung i. H. von 2.500,00 € zzgl. USt monatlich festgelegt. Die Geschäftsführertätigkeit des B soll durch seine Beteiligung am Gewinn der OHG abgegolten sein. Die Gesellschafter sind i. Ü. im Verhältnis ihrer Einlage an der Gesellschaft beteiligt und erhalten auch in dieser Höhe einen Anteil am Gewinn.

Durch die neuen Herausforderungen im Einzelhandel entdeckt A sein geschäftliches Gespür sowie sein unentwegt wachsendes Interesse daran, seine geschäftlichen Tätigkeiten zu erweitern. Zwar arbeitet er dabei gerne mit B zusammen, möchte darüber hinaus aber auch noch etwas Eigenes „aufziehen“. Er sucht daher nach Räumlichkeiten in Hamburg, um einen Handel jeglicher Art zu starten, und wird am 1.5.2025 fündig. Die Räumlichkeiten befinden sich in einem fünfstöckigen Gebäude im Zentrum von Hamburg. Erdgeschoss (EG) und das 1.–3. Obergeschoss (1.–3. OG) der Immobilie werden bisher von einem Einzelhandel für Bekleidung genutzt, der jedoch aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten zum 1.6.2025 aus der Immobilie ausziehen will. Bis dahin zahlt dieser stets pünktlich insgesamt 80.000,00 € (brutto) im Monat. Das 4. Obergeschoss (4. OG) wird von einem erfolgreichen Hautarzt genutzt, der dafür eine angemessene monatliche Miete i. H. von insgesamt 17.000,00 € an den bisherigen Eigentümer zahlt. Die Grundfläche der einzelnen Geschosse beträgt jeweils 200 m<sup>2</sup>.

Dieses Objekt möchte A gerne erwerben; dessen ist er sich sicher. Daher nimmt er sofort Kontakt mit dem bisherigen Eigentümer auf, um alles schnellstmöglich in die Wege zu leiten.

Bisheriger Eigentümer ist der Privatier und Immobilienvermieter Pedro Pasteis (P) aus Portugal. Dieser vermietet neben der Immobilie in Hamburg noch zahlreiche wei-

tere Immobilien in Portugal. P hatte die Immobilie am 1.4.2021 zu einem Kaufpreis von 2.000.000,00 € erworben. Die damals im Notarvertrag wirksam ausgeübte Option, mit der zu 80 % für die schon damals an den Bekleidungshandel vermieteten Gebäudeteile auf etwaige USt-Befreiungen verzichtet wurde, hatte ihm einen VoSt-Abzug i. H. von  $(380.000,00 \text{ €} \times 80 \% =) 304.000,00 \text{ €}$  ermöglicht. Der VoSt-Abzug war unzweifelhaft rechtmäßig. Während der gesamten Zeit als Eigentümer der Immobilie hat P nie eine Änderung seiner Nutzungsabsichten hinsichtlich der Vermietungen vorgenommen und die von ihm bereits beim Erwerb der Immobilie übernommenen Mietverhältnisse immer unverändert fortgesetzt.

In der Hamburger Immobilie häufen sich die Einbrüche. Die Mieter drängen daher P dazu, die seit einiger Zeit nicht vollständig funktionierende Alarmanlage der Immobilie reparieren zu lassen. Um Geld zu sparen, bittet P seinen Freund Saul Sirene (S), der in Portugal einen Reparaturdienstleistungsbetrieb für Alarmanlagen unterhält, die Alarmanlage zu reparieren. Die notwendigen Materialien bringt S vollumfänglich selbst bei. S ist dafür bekannt, innerhalb kürzester Zeit beste Arbeit zu leisten. Die Arbeiten werden vom 2.4.2025 bis zum 4.4.2025 ausgeführt. Hierfür werden dem P insgesamt 5.500,00 € in Rechnung gestellt, die er umgehend begleicht. Die Rechnung des S datiert vom 29.4.2025.

Da den P die Vermietung der Immobilie in Hamburg belastet, es in Deutschland sowieso zu kalt ist und er nach dem Auszug des Bekleidungsgeschäfts keine Lust hat, neue Mieter zu suchen, kommt ihm das Kaufangebot des A gerade recht. A kann die Immobilie zum 1.6.2025 übernehmen. Zu diesem Zeitpunkt gehen auch Nutzen und Lasten über. Die Vereinbarung erfolgt mit notariellem Kaufvertrag vom 16.5.2025 unter ausdrücklichem und vollumfänglichem Verzicht auf etwaige Steuerbefreiungen zwischen P und A zu einem Gesamtkaufpreis von 3.000.000,00 €.

Ab 1.6.2025 soll A grundsätzlich als neuer Vermieter in die Mietverträge für die Einheit im obersten Stockwerk eintreten. Bereits beim Kauf der Immobilie hat A allerdings beabsichtigt, die Vermietung des 4. OG so schnell wie möglich zu beenden und sein Büro im oberen Bereich des Gebäudes einzurichten. Daher fragt er den Hautarzt, ob dieser bereits zu Ende Mai 2025 ausziehen könnte. Da der Hautarzt sowieso in Rente gehen möchte, gefällt ihm diese Idee, und er geht darauf ein. Nach einer erforderlichen Renovierung nutzt A das 4. OG dann ab Anfang Juni 2025 als eigenes Büro.

## II. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie die oben angeführten Vorfälle bzgl. ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf den A, den B, die OHG, den P und den S für den Besteuerungszeitraum 2025. Hierbei ist insbesondere auf das jeweilige Unternehmen und seinen Umfang, die Art des Umsatzes, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den VoSt-Abzug einzugehen. Die USt für steuerpflichtige Umsätze ist zu ermitteln. Zudem ist anzugeben, in welchem VAZ die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist, und ob die VoSt abgezogen werden kann. Bei steuerfreien Umsätzen sind der VAZ und der Betrag anzugeben, mit dem der steuerbefreite Vorgang in den Voranmeldungen zu erfassen ist. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

## III. Bearbeitungshinweise

Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, sind die erforderlichen Belege, Nachweise sowie Aufzeichnungen vorhanden und ordnungsgemäß, und die Rechnungen enthalten die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben. § 19 UStG findet keine Anwendung. A, B, die OHG, P und S streben das umsatzsteuerrechtlich günstigste Ergebnis an und nutzen Wahlrechte entsprechend voll aus. Eine Option nach § 9 UStG ist unbeachtlich der steuerlichen Folgen zwingend gewünscht, sofern möglich. VAZ ist der Kalendermonat; es erfolgt die Regelbesteuerung nach Soll. Alle Datumsangaben sind fiktiv, ohne Sonn- oder Feiertage und Schaltjahre. § 4 Nr. 3 UStG findet explizit keine Anwendung. Sofern nichts anderes genannt ist, wird jeweils die USt-IdNr. des Staats verwendet, in dem der jeweilige Unternehmer ansässig ist.

## IV. Lösungshinweise

### 1. Unternehmereigenschaft der beteiligten Unternehmer und Umfang ihrer Unternehmen

Die OHG ist Unternehmerin i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG, da sie eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig und selbständig mit Einnahmeerzielungsabsicht

ausübt.<sup>1</sup> Die Unternehmertätigkeit beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren Handeln der OHG, somit am 11.1.2025.<sup>2</sup> Das Unternehmen umfasst den Handel mit Backwaren und Gemüse nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Die OHG ist zur Regelbesteuerung nach §§ 16, 18 UStG verpflichtet und hat monatliche Voranmeldungen abzugeben.<sup>3</sup> Die persönlichen Voraussetzungen zum VoSt-Abzug und zur Rechnungserstellung i. S. der §§ 14, 15 UStG sind erfüllt. [ 2,0]

**Gesellschafter A** begründet durch das bloße Erwerben, Halten und Veräußern seiner Beteiligung an der OHG keine Unternehmerstellung i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.<sup>4</sup> Mit der Bareinlage i. H. von 501.000,00 € erbringt A keine steuerbare Leistung an die OHG;<sup>5</sup> gleichwohl ist durch die Ausgabe der Anteile der OHG an A keine steuerbare Leistung gegeben.<sup>6</sup> Der gesamte Vorgang ist damit nicht steuerbar i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, denn es fehlt an einem umsatzsteuerlich erforderlichen Leistungsaustausch zwischen A und der OHG.

A ist jedoch (ab dem 1.1.2025) weiterhin Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG (vorher war er durch seine Kanzlei und die Immobilienvermietung Unternehmer; die Wirtschaftsprüfertätigkeit endet zwar, wird jedoch durch seine neuen Tätigkeiten ersetzt), weil er mit der Vermietung der Immobilie an J und die übrigen Mieter eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausübt. Daneben tritt ab dem 11.1.2025 seine Geschäftsführertätigkeit für die OHG. Seine Selbständigkeit diesbzgl. resultiert daraus, dass seine Tätigkeit nicht ausschließlich aus der Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten ist, sondern darüber hinaus ein Sonderentgelt<sup>7</sup> gewährt wird.<sup>8</sup> Der Rahmen des Unternehmens umfasst ab dem 11.1.2025 seine Geschäftsführertätigkeit nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, vorher, ab dem 1.1.2025, jedoch bereits die Vermietung der Immobilie an J als Teil der Unternehmertätigkeit und die weitere Vermietung von Immobilien an Privatpersonen. Ab Mitte 2025 tritt ein weiterer Teil zu seiner Unternehmertätigkeit hinzu, da er einen Handel jeglicher Art beginnt. A ist zur Regelbesteuerung nach §§ 16, 18 UStG verpflichtet und hat monatliche Voranmeldungen abzugeben.<sup>9</sup> Die persönlichen Voraussetzungen zum VoSt-Abzug und zur Rechnungserstellung i. S. der §§ 14, 15 UStG sind erfüllt. [ 2,5]

**Gesellschafter B** ist bis zum Ablauf des 10.1.2025 Unternehmer mit seinem Gemüsehandel, denn er übt eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig und selbständig mit Einnahmeerzielungsabsicht i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG mit einem Rahmen des Unternehmens nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG durch sein Einzelunternehmen aus. Durch den Übergang seines Einzelunternehmens auf die OHG zum 11.1.2025 endet seine unternehmerische Tätigkeit.<sup>10</sup> Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern der Beteiligung begründet für ihn keine unternehmerische Tätigkeit.<sup>11</sup> Anders als bei A begründet auch seine Geschäftsführertätigkeit keine Unternehmerstellung, weil kein Sonderentgelt vereinbart und die Tätigkeit durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten ist.<sup>12</sup>

B leistet als Gesellschafterbeitrag eine Sacheinlage durch Einbringung seines Einzelunternehmens in die Gesellschaft. Dieser Vorgang ist umsatzsteuerlich als **nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) nach § 1 Abs. 1a UStG** zu beurteilen. B bringt sein gesamtes Unternehmen inkl. aller wesentlichen Betriebsgrundlagen<sup>13</sup> in einem Vorgang,

1 Vgl. Abschnitt 2.2 Abs. 5 Satz 1 UStAE.

2 Vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

3 Laut den Bearbeitungshinweisen vorgegeben; im Neugründungsfall erforderlich nach § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG.

4 Vgl. EuGH, Urteile v. 14.11.2000 - Rs. C-142/99, „Floridienne und Berginvest“ NWB WAAAAB-72578, v. 27.9.2001 - Rs. C-16/00, „Gibo Participations“ NWB FAAAAB-79399 und v. 29.4.2004 - Rs. C-77/01, „EDM“ NWB HAAAAB-72865; Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

5 Vgl. BFH, Urteile v. 23.7.1959 - V 6/58 U, BStBl 1959 III S. 379 NWB RAAAA-89831, und v. 5.12.2007 - V R 60/05, BStBl 2009 II S. 486 NWB OAAAC-76535; Abschnitt 1.6 Abs. 1 Satz 3 UStAE.

6 Vgl. BFH, Urteil v. 1.7.2004 - V R 32/00, BStBl 2004 II S. 1022 NWB BAAAAB-25316; Abschnitt 1.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

7 Vgl. Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

8 Vgl. Abschnitt 1.6 Abs. 3 Satz 2 UStAE.

9 Laut den Bearbeitungshinweisen vorgegeben.

10 Vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 6 Satz 1 UStAE.

11 Vgl. EuGH, Urteile v. 14.11.2000 - Rs. C-142/99, „Floridienne und Berginvest“ NWB WAAAAB-72578, v. 27.9.2001 - Rs. C-16/00, „Gibo Participations“ NWB FAAAAB-79399 und v. 29.4.2004 - Rs. C-77/01, „EDM“ NWB HAAAAB-72865; Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

12 Vgl. Abschnitt 1.6 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

13 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 3 ff. UStAE.

mithin im Ganzen, in die Gesellschaft ein. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens kann von der OHG ohne großen finanziellen Aufwand fortgeführt werden, weil die OHG ebenfalls neben dem Backwaren- und Gemüsehandel tätig ist. Zudem wird die Tätigkeit auch tatsächlich fortgeführt. Die OHG tritt nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG an die Stelle des B. Damit ist die Ausgabe der Anteile an der OHG an B nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.<sup>14</sup> Die Unternehmertätigkeit des B endet mangels weiterer Angaben im Sachverhalt und Tatbestände mit Ablauf des 10.1.2025. [ 2,5]

Des Weiteren ist P Unternehmer, solange er die deutsche Immobilie in Hamburg vermietet (= Umfang des deutschen Unternehmens des P). Das zuvor Gesagte gilt entsprechend. Zu beachten ist allerdings, dass die Vermietung der Immobilien in Portugal nicht der deutschen Umsatzsteuer unterliegt, weil insoweit kein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vorliegt. Denn der Ort für die mit der Vermietung ausgeführten sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und befindet sich damit am Belegenheitsort der Immobilien in Portugal. Die deutsche Unternehmertätigkeit des P endet mangels weiterer Angaben im Sachverhalt mit Veräußerung der Immobilie mit Ablauf des 31.5.2025.<sup>15</sup> Zu diesem Zeitpunkt vollzieht sich der Übergang von Nutzen und Lasten der Immobilie auf den A.

Auch S ist Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Er übt eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig und selbständig mit Einnahmeerzielungsabsicht aus. Die Unternehmertätigkeit als Handwerker ist für S im gesamten Besteuerungszeitraum 2025 gegeben.

Die Unternehmer sind, soweit sie in Deutschland umsatzsteuerliche Pflichten haben, zur Regelbesteuerung nach §§ 16, 18 UStG verpflichtet und haben **monatliche Voranmeldungen** abzugeben. Die persönlichen Voraussetzungen zum VoSt-Abzug und zur Rechnungserstellung i. S. der §§ 14, 15 UStG sind erfüllt. [ 2,0]

## 2. Einzelsachverhalte

### a) Geschäftsveräußerung im Ganzen durch A

Für eine GiG gem. § 1 Abs. 1a UStG ist es erforderlich, dass die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. J übernimmt hier insoweit das gesamte Unternehmen des A, so dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Da die Tätigkeit jedoch grundsätzlich sofort fortgeführt werden muss, ist fraglich, ob die **Modernisierung** durch J der nichtsteuerbaren GiG entgegensteht. Allerdings steht es der Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit des Veräußerers gerade nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb – hier die Kanzlei – in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert.<sup>16</sup> Soweit für diese Modernisierung eine **kurzfristige und zeitlich unwesentliche Unterbrechung der Tätigkeit** erfolgt, ist dies für die GiG als nichtsteuerbarem Vorgang unerheblich. Die Tätigkeit der Kanzlei wird vorliegend unverzüglich – innerhalb nicht mal einer Woche – aufgenommen und von J fortgeführt. [ 3,0]

Weiterhin erscheint fraglich, ob der **Zurückbehalt einzelner WG** der nichtsteuerbaren GiG entgegenstehen kann. Dies betrifft zum einen das Bild und zum anderen die Immobilie, in der die Kanzlei als Wirtschaftsprüfer betrieben wird. Eine nichtsteuerbare GiG ist aber auch dann anzunehmen, wenn bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übereignung eines Unternehmens im Ganzen **einzelne unwesentliche WG** von dieser Übereignung **ausgenommen** werden.<sup>17</sup> Somit ist der von A vorgenommene Zurückbehalt des **Bildes** unschädlich für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG.

Bei dem **Grundstück** handelt es hingegen um eine **wesentliche Betriebsgrundlage**. Insofern gelten strengere Grundsätze. Dennoch bestehen auch hier Möglichkeiten einer nichtsteuerbaren GiG, selbst wenn das Grundstück nicht mit dinglicher Wirkung übertragen

#### HINWEIS

Im Folgenden werden je herausgearbeitetem Einzelsachverhalt der Übungsklausur **zunächst** die **Ausgangssätze** geprüft. Erst **danach** wird zu den **Eingangssätzen** je Einzelsachverhalt der Übungsklausur sowie anschließend zu etwaigen VoSt-Berichtigungen des Einzelsachverhalts Stellung genommen. An diese Reihenfolge sollten Sie sich halten. Zur besseren Übersicht wird im Folgenden jedoch auch, da die Klausur sachverhaltsseitig nicht unterteilt ist, jeder herausgearbeitete Einzelsachverhalt erst vollständig abgebildet.

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 1.7.2004 - V R 32/00, BStBl 2004 II S. 1022 NWB BAAAB-25316; Abschnitt 1.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

<sup>15</sup> Vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 6 Satz 1 UStAE.

<sup>16</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.8.2007 - V R 14/05, BStBl 2008 II S. 165 NWB QAAAC-67043; Abschnitt 1.5 Abs. 1a Satz 1 UStAE.

<sup>17</sup> BFH, Urteil v. 1.8.2002 - V R 17/01, BStBl 2004 II S. 626 NWB ZAAAA-69230.



wird. Dies steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass das **Grundstück an den Erwerber vermietet oder verpachtet** wird, und somit eine **dauerhafte Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber sichergestellt** ist.<sup>18</sup> In diesem Zusammenhang hat die Rspr. definiert, dass eine langfristige Vermietung oder Verpachtung für z. B. acht Jahre<sup>19</sup> ebenso ausreichend ist wie eine Vermietung oder Verpachtung auf unbestimmte Zeit.<sup>20</sup> Da A und J einen Mietvertrag über zehn Jahre mit zwei fünfjährigen Verlängerungsoptionen geschlossen haben, ist dies für die GiG ausreichend. Somit steht der Zurückbehalt der Immobilie durch A der GiG nicht entgegen.

Im Ergebnis tritt der J nach **§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG** an die Stelle des A, und der gesamte Vorgang ist nach **§ 1 Abs. 1a UStG** nicht steuerbar. [ 4,0]

#### b) Vermietung der Immobilie durch A an den J

Mit der Immobilienvermietung an J erbringt A eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG). Da er ausschließlich an einen Unternehmer, den J, vermietet, bestimmt sich der Ort grundsätzlich nach **§ 3a Abs. 2 UStG** (B2B-Umsatz). Hier ist aber **§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a UStG** einschlägig. Ausgeführt werden die sonstigen Leistungen somit an dem Ort, an dem die Immobilie belegen ist, in Hamburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Umsätze sind nach **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG** steuerbar und mangels Steuerbefreiung nach **§ 4 UStG** steuerpflichtig. Aufgrund monatlicher Mietzahlungen wird die Vermietung in monatlichen Teilleistungen gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG** erbracht. [ 2,0]

Die Räumlichkeiten sind an den J vermietet, der diese für sein Unternehmen nutzt. Die Voraussetzungen des **§ 9 Abs. 1 UStG** sind somit erfüllt. Aus seiner unternehmerischen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer erzielt J grundsätzlich nur steuerpflichtige Ausgangsumsätze, die ihn zum VoSt-Abzug berechtigen (§ 15 Abs. 1 UStG). Auch die Voraussetzungen des **§ 9 Abs. 2 UStG** sind daher erfüllt. Ausschlussgründe für den VoSt-Abzug des J aus der Wirtschaftsprüfertätigkeit nach **§ 15 Abs. 2 UStG** liegen grundsätzlich nicht vor. Für die Vermietung an den J kann A daher wirksam zur Steuerpflicht optieren, so dass die Vermietung steuerpflichtig ist. Gemäß **§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG** beträgt die Bemessungsgrundlage als Entgelt 2.500,00 €. Bei einem Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) fällt USt i. H. von 475,00 € an. Die Steuer entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG** mit Ablauf des jeweiligen VAZ, in dem die entsprechende Teilleistung erbracht wird, also mit Ablauf der VAZ Januar–Dezember 2025. Steuerschuldner ist gem. **§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG** der leistende Unternehmer A. [ 2,5]

#### c) Geschäftsführertätigkeit des A

Durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer erbringt A eine sonstige Leistung i. S. des **§ 3 Abs. 9 UStG** an die OHG. Der Ort dieser sonstigen Leistung bestimmt sich nach **§ 3a Abs. 2 UStG** als B2B-Umsatz danach, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, somit in Hamburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Eine Sondervorschrift bzgl. der Ortsbestimmung gem. **§ 3a Abs. 3 ff. UStG** greift nicht. Die Leistung des A an die Gesellschaft erfolgt gegen ein Sonderentgelt i. R. eines Leistungsaustauschs zwischen A und der OHG (s. o.). Folglich liegt ein steuerbarer Umsatz nach **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG** vor, der mangels Steuerbefreiung des **§ 4 UStG** steuerpflichtig ist. Der anzuwendende Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Bemessungsgrundlage ist nach **§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG** das Entgelt, also alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, abzgl. der gesetzlich geschuldeten USt. Das Entgelt beträgt lt. Vorgabe im Sachverhalt 2.500,00 € monatlich, die USt hierauf (2.500,00 € x 19 %) 475,00 €.

Somit könnte eine **Teilleistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG** vorliegen. Diese Leistungen setzen voraus, dass eine nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sinnvoll teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern jeweils in einzelnen Teilen geschuldet

18 BFH, Urteile v. 15.10.1998 - V R 69/97, BStBl 1999 II S. 41 NWB GAAAA-96513, und v. 4.7.2002 - V R 10/01, BStBl 2004 II S. 662 NWB SAAAA-69228.

19 BFH, Urteil v. 23.8.2007 - V R 14/05, BStBl 2008 II S. 165 NWB QAAAC-67043.

20 EuGH, Urteil v. 10.11.2011 - Rs. C-444/10 „Schriever“, BStBl 2012 II S. 848 NWB MAAAD-96071, und BFH, Urteil v. 18.1.2012 - XI R 27/08, BStBl 2012 II S. 842 NWB IAAAE-03562.

21 Vgl. Abschnitt 13.4 Satz 1 ff. UStAE mit entsprechenden Beispielen.

und bewirkt wird.<sup>21</sup> Damit eine Leistung in Teilen geschuldet wird, muss für bestimmte Teile dieser Leistung das jeweilige Entgelt gesondert vereinbart werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG). Auch in diesen Fällen ist das Entgelt nach den Grundsätzen des § 10 Abs. 1 UStG zu ermitteln. Für die jeweils monatliche Abrechnung der Geschäftsführervergütung ist dies daher gegeben. Die Steuerentstehung erfolgt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG als wirtschaftlich sinnvoll teilbare Teilleistung mit Ablauf des jeweiligen VAZ Januar–Dezember 2025. Steuerschuldner ist A als Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). [ 3,5]

Aus der für die OHG ausgeführten Tätigkeit hat diese einen **VoSt-Abzug**, weil sie Unternehmerin i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG ist und die Voraussetzung des **§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG** erfüllt ist: Hier handelt es sich um eine gesetzlich geschuldete Steuer, die bei der sonstigen Leistung des A an die OHG gezahlt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Somit hat die OHG in den VAZ Januar–Dezember 2025 jeweils einen VoSt-Abzug i. H. von 475,00 €; Ausschlussgründe nach **§ 15 Abs. 2 UStG** bestehen nicht. [ 2,0]

#### d) Vermietung der Immobilie durch P von Januar bis Mai 2025

Mit der Vermietung der Immobilie erbringt P sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG. Da ausschließlich an Unternehmer (= das Bekleidungsunternehmen und den Hautarzt) vermietet wird, bestimmt sich der Ort grundsätzlich nach § 3a Abs. 2 UStG als B2B-Umsatz. Allerdings ist hier die Vorschrift des **§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a UStG** einschlägig. Ausgeführt werden die sonstigen Leistungen somit an dem Ort, an dem die Immobilie belegen ist, also in Hamburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Umsätze sind daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Aufgrund der monatlichen Mietzahlungen wird die Vermietung in monatlichen Teilleistungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG erbracht. [ 2,0]

Das **EG** und das **1.–3. OG** sind an den Handel mit Bekleidung vermietet. Dieser nutzt die angemieteten Räumlichkeiten für sein Unternehmen. Die Voraussetzungen des **§ 9 Abs. 1 UStG** sind somit erfüllt. Aus seiner unternehmerischen Tätigkeit als Bekleidungshandel erzielt das Unternehmen grundsätzlich nur steuerpflichtige Ausgangsumsätze, die zum VoSt-Abzug berechtigen (§ 15 Abs. 1 UStG). Auch die Voraussetzungen des **§ 9 Abs. 2 UStG** sind daher erfüllt. Ausschlussgründe für den VoSt-Abzug des Bekleidungshandels nach **§ 15 Abs. 2 UStG** liegen grundsätzlich nicht vor. Für die Vermietung an den Bekleidungshandel kann P somit wirksam zur Steuerpflicht optieren, so dass die Vermietung steuerpflichtig ist. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG beträgt die Bemessungsgrundlage als Entgelt (80.000,00 € / 1,19 =) 67.226,89 €, die USt bei einem Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) somit 12.773,11 €. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG mit Ablauf des jeweiligen VAZ, in dem die entsprechende Teilleistung erbracht wird, also mit Ablauf der VAZ Januar–Mai 2025. Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer P. [ 3,0]

Das **4. OG** ist an den Hautarzt vermietet. Dieser ist unzweifelhaft Unternehmer und nutzt die Räume für sein Unternehmen. Damit sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG erfüllt. Mit seiner Tätigkeit als Hautarzt führt der Mieter jedoch steuerfreie Ausgangsumsätze i. S. des **§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG** aus. Die Voraussetzung zur Option nach **§ 9 Abs. 2 UStG** scheidet, weil die **Umsätze nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG den VoSt-Abzug ausschließen**. Damit ist eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich, und die Vermietungen sind zwingend steuerfrei. Die Umsätze mit einer Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG von 17.000,00 € bleiben somit steuerfrei. Sie sind analog § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG in den monatlichen VAZ Januar–Mai 2025 als steuerbefreite Umsätze zu erklären. [ 2,0]

#### e) Grundstücksveräußerung durch P an A

Mit Übergang von Nutzen und Lasten mit Ablauf des 31.5.2025 veräußert P die Immobilie an A. Eine GiG (**§ 1 Abs. 1a UStG**) ist in der Veräußerung des P an A **nicht** zu sehen. Zwar bestand die unternehmerische Tätigkeit des P in der Vermietung der Immobilie, jedoch beabsichtigt A als Erwerber, diese Vermietung nicht fortzusetzen. A plant, das bisher fremdvermietete Gebäude in Zukunft für eigene unternehmerische Zwecke zu

#### HINWEIS

Bei **Teilleistungen** ist jeweils auf eine wirtschaftlich sinnvolle Teilbarkeit abzustellen.

nutzen, kündigt daher mit sofortiger Wirkung die bestehenden Mietverträge und möchte diese nicht fortführen. Hier ist allein auf die weitere Verwendungsabsicht des A abzustellen, also dem Willen, die Vermietung fortzuführen oder diese, wie vorliegend, zu beenden.<sup>22</sup>

Somit erbringt P mit der Veräußerung der Immobilie eine **Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG**. Ort dieser ruhenden Lieferung ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Hamburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Es ist **nicht von Bedeutung**, dass es sich bei P um einen **Unternehmer aus Portugal** handelt. Sein Wohnsitz oder von wo aus er die Immobilie vermietet, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts unbeachtlich. Somit ist die Lieferung in Deutschland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Sie ist mit Übergang von Nutzen und Lasten mit Ablauf des 31.5.2025 ausgeführt. Es handelt sich um einen Umsatz, der unter das GrEStG fällt. Daher ist auf die Lieferung die Vorschrift zur steuerbefreiten Grundstückslieferung nach **§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG** anzuwenden. [ |3,5]

Vorliegend konnte jedoch wirksam auf die Steuerbefreiung verzichtet und zur USt-Pflicht optiert werden. A als Unternehmer ist Erwerber und erwirbt die Immobilie für sein Unternehmen, den Betrieb des Handels jeglicher Art. Die nach **§ 9 Abs. 1 UStG** notwendigen Voraussetzungen sind daher erfüllt. Zudem ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung lt. Sachverhalt gem. **§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG** ausdrücklich im Notarvertrag erfolgt. Die ruhende Lieferung ist somit steuerpflichtig, wobei die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG 3.000.000,00 € beträgt. Bei dem im Notarvertrag vereinbarten Gesamtkaufpreis handelt es sich um einen Betrag ohne USt gem. **§ 14a Abs. 5 Satz 2 UStG**. Die USt ist auf den Nettobetrag zu berechnen und beträgt bei dem Steuersatz von 19 % nach § 12 Abs. 1 UStG (3.000.000,00 € x 19 % =) 570.000,00 €.

**Steuerschuldner ist hier nicht P, sondern A.** Dies ist darauf zurückzuführen, dass es sich um ein Fall des **§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG** handelt. Hier ist ein umsatzsteuerpflichtiger Umsatz, der unter das GrEStG fällt, gegeben. Damit bleibt der portugiesische P von umsatzsteuerlichen Folgen aus der Veräußerung in Deutschland befreit. Gemäß § 13b Abs. 2 UStG entsteht die USt mit Ausstellung der Rechnung, hier mit Abschluss des Notarvertrags, der eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. des UStG darstellt,<sup>23</sup> am 16.5.2025, mithin im VAZ Mai 2025. Die Steuer entsteht spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats, jedoch aufgrund der Rechnungstellung mit Ausstellung dieser, folglich im VAZ Mai 2025. Die Steuerschuldnerschaft geht gem. **§ 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 3 UStG** auf den Leistungsempfänger, den Unternehmer A, über. [ |5,0]

#### f) Erneuerung der Alarmanlage durch S

S ist Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Mit der Erneuerung der Alarmanlage erbringt er eine Leistung, die gem. **§ 3 Abs. 4 UStG** als **Werklieferung** zu qualifizieren ist, so dass auf sie die Grundsätze für Lieferungen Anwendung finden. S bringt sämtliche Hauptstoffe selbst bei.<sup>24</sup> Daher gelten zur Ortsbestimmung die Regeln zur Lieferung. Weil die Alarmanlage sich im Gebäude des P befindet, handelt es sich um eine unbewegte Lieferung gem. **§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG**. Der Ort ist somit Hamburg, wodurch ein steuerbarer Umsatz des S vorliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), der mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig ist. Die Bemessungsgrundlage umfasst alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, abzgl. der USt, damit das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %. Hierbei ist zu beachten, dass es sich um einen Fall des **§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG** handelt. S erbringt an P eine Werklieferung und ist weiterhin gem. § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG im Ausland (= Portugal) ansässig. Daraus folgt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers P nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG. Die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats gem. § 13b Abs. 2 UStG, hier also i. H. von (5.500,00 € x 19 % =) 1.045,00 € mit Ablauf des VAZ Mai 2025, da in diesem die Rechnung ausgestellt wurde. [ |4,0]

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.9.2008 - V R 21/07, BStBl 2009 II S. 254 NWB JAAAD-00228, und EuGH, Urteil v. 27.11.2003 - Rs. C-497/01 „Zita Modes Sári“ NWB UAAAB-79462; Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1a Satz 2 UStAE.

<sup>23</sup> Vgl. Abschnitt 14.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE sowie Herleitung aus BFH, Urteil v. 11.10.2007 - V R 27/05, BStBl 2008 II S. 438 NWB AAAAC-74133.

<sup>24</sup> Zur Differenzierung von Werklieferung und Werkleistung vgl. Abschnitt 3.8 UStAE.



**g) Vorsteuerabzug des A aus der Lieferung der Immobilie**

Für den steuerbaren und steuerpflichtigen Erwerb der Immobilie nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG kann A gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG** in demselben VAZ, in dem der Umsatz anzu-melden ist, einen VoSt-Abzug geltend machen. Es handelt sich um eine Leistung, die A für sein Unternehmen bezogen hat. Die Grenze des **§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG** i. H. von mind. 10 % ist überschritten. Hinsichtlich der beim Kauf der Immobilie beabsichtigten Nutzung für eigene unternehmerische Zwecke reicht die **Verwendungsabsicht** des A für die Geltend-machung des VoSt-Abzugs aus.<sup>25</sup> Für die zum Zeitpunkt des Kaufs noch an einen Hautarzt vermieteten Räumlichkeiten besteht somit **kein Ausschlussgrund gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG**. Die Kündigung der Mietverhältnisse wurde so schnell wie möglich durch den A umgesetzt, folglich direkt zur Übernahme der Nutzen und Lasten der Immobilie. Die VoSt ist komplett abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, somit i. H. von 570.000 €. [ 2,0 ]

**h) Vorsteuerabzug des P aus der Alarmanlage (Rechnung des S)**

Die Reparatur der Alarmanlage wurde am 4.4.2025 beendet. P hat diese somit im April 2025 von einem anderen Unternehmer, dem S, für sein Unternehmen in Anspruch genommen, wobei die gesetzlich geschuldete USt i. H. von 1.045,00 € entstanden ist. Laut Sachverhalt wurde im April 2025 eine ordnungsgemäße Rechnung erteilt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers findet Anwendung. Der Anspruch auf VoSt-Abzug für P entsteht im VAZ April 2025 gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG**. In diesem wurde die Leistung ausgeführt. Die Grenze des **§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG** i. H. von mind. 10 % ist überschritten.

Auf die Höhe der tatsächlich abziehbaren VoSt hat jedoch die **Vermietung des 4. OG** Aus-wirkung. Da dieses steuerfrei vermietet war, bestand nach **§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG** ein Ausschlussgrund. Die VoSt muss gem. **§ 15 Abs. 4 UStG** aufgeteilt werden. Dabei ist als Aufteilungsmaßstab die vermietete Grundfläche des Gebäudes heranzuziehen.<sup>26</sup>

- ▶ 800 m<sup>2</sup> von 1.000 m<sup>2</sup> (= 80 %) sind steuerpflichtig vermietet.
- ▶ 200 m<sup>2</sup> von 1.000 m<sup>2</sup> (= 20 %) sind steuerfrei vermietet.

Abziehbar als VoSt ist ein Betrag i. H. von (1.045,00 € x 80 % =) 836,00 €. Dieser Betrag ist im Monat der Rechnungserteilung, im VAZ April 2025, durch P abziehbar. [ 3,5 ]

**i) Vorsteuerberichtigung bei P bzgl. der Veräußerung der Immobilie**

Gemäß § 15 UStG entsteht das Recht zum VoSt-Abzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs oder im Fall der Vorauszahlung bzw. Anzahlung im Zahlungszeitpunkt. Wenn sich bei einem der in § 15a Abs. 2 UStG genannten Berichtigungsobjekte aber die für den ursprünglichen VoSt-Abzug maßgebenden Verhältnisse ändern, ist der maßgebliche VoSt-Abzug zu berichtigen. Erforderlich ist, dass die Grenzen des § 44 UStDV überschritten sind. Wird das WG bzw. die sonstige Leistung dabei nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet, ist auf die tatsächliche Verwendung und die maßgeblichen Verhältnisse während des gesamten Berichtigungszeitraums abzustellen.

Der **maßgebliche Berichtigungszeitraum**, für den eine Anpassung des VoSt-Abzugs durch-zuführen ist, beträgt i. d. R. volle fünf Jahre ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung des entsprechenden WG. Unter anderem bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile verlängert sich der Berichtigungszeitraum auf volle zehn Jahre (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG). Haben WG eine kürzere tatsächliche Verwendungsdauer, ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Für die Prüfung, ob von einer kürzeren Verwendungsdauer auszugehen ist, ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach ertragsteuerlichen Grundsätzen für das WG anzusetzen ist, abzustellen. Zu beachten ist, dass § 45 UStDV für die Ermittlung des Beginns des Berichtigungszeitraums analog anzuwenden ist.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.3.2001 - V R 46/00, BStBl 2003 II S. 433 NWB ZAAAA-97039; Abschnitt 15.12 Abs. 1 Satz 5–8 UStAE.

<sup>26</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.3.1992 - V R 70/87, BStBl 1992 II S. 755 NWB YAAAA-94216; Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 4 UStAE.

<sup>27</sup> Vgl. für diese Einleitung zu VoSt-Berichtigungen Abschnitt 15a.3 Abs. 1 UStAE.

Aufgrund der Veräußerung der Immobilie wird eine VoSt-Berichtigung (§ 15a UStG) ausgelöst. Grund dafür ist, dass P bei Erwerb für den **steuerpflichtig vermieteten Teil (EG und 1.–3. OG)** aus **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG** der volle VoSt-Abzug zustand, für den **steuerfrei vermieteten Teil (4. OG)** dagegen nicht. Durch die nunmehr in Gänze steuerpflichtige Veräußerung der gesamten Immobilie im Mai 2025 mit Wirkung zum 1.6.2025 haben sich die für den ursprünglichen VoSt-Abzug maßgeblichen Verhältnisse, bezogen auf das 4. OG, geändert. Die damit einhergehende Änderung der Nutzungsverhältnisse nach **§ 15a Abs. 8 und 9 UStG** lässt die VoSt-Berichtigung zu. P hat ein nicht nur einmalig verwendbares WG, das noch verwendungsfähig ist, vor Ablauf des nachfolgend aufgezeigten maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert. Diese Veräußerung ist anders zu beurteilen als die für den ursprünglichen VoSt-Abzug maßgeblichen Verhältnisse. [ |5,0]

**HINWEIS**

Zur Vermeidung von Fehlern sollte i. R. des **§ 45 UStDV** immer vom ermittelten Enddatum des Berichtigungszeitraums ausgegangen werden (und nicht vom Beginn).

**HINWEIS**

Die **Darstellung des § 15a UStG bzw. der Berechnung** kann auch anders erfolgen. Wichtig ist dabei allein, dass neben dem Ergebnis auch die Berechnung nachvollzogen werden kann.

Die Immobilie ist ein WG, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Daher beträgt der Berichtigungszeitraum nach **§ 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG** zehn Jahre. Er beginnt im Grundsatz mit erstmaliger Verwendung am 1.4.2021 und endet zehn Jahre später, am 31.3.2031. § 45 Satz 1 UStDV, wonach der Berichtigungszeitraum in den Fällen, in denen dieser vor dem 16. eines Kalendermonats endet, ohne Berücksichtigung dieses Monats ermittelt wird, führt zu keiner Änderung. Eine Vereinfachung nach § 44 Abs. 1 UStDV entfällt, weil die auf die AK entfallende VoSt die Grenze von 1.000,00 € überstieg. [ |2,0]

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2025****Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:**

12 Monate x 80 % = 960 % / 12 Monate = 80 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:**

5 Monate x 80 % = 400 %; 7 Monate x 100 % = 700 %; insgesamt 1.100 % / 12 Monate = 91,67 %

**Bisher in Abzug gebrachte VoSt für 2025:** 380.000,00 € x  $\frac{1}{10}$  x 80 % = 30.400,00 €.

**Nunmehr in Abzug zu bringende VoSt für 2025:** 380.000,00 € x  $\frac{1}{10}$  x 91,67 % = 34.834,60 €.

Die **Differenz i. H. von 4.434,60 €** wurde 2025 bisher zu wenig an VoSt berücksichtigt und ist **zugunsten des P zu berichtigen**, sofern keine Vereinfachung nach § 44 Abs. 2 UStDV greift. Bei der Berichtigung handelt es sich um einen Betrag über 10 % Nutzungsänderung, so dass § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV entfällt. Die Vereinfachung nach § 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV ist daher nicht mehr zu prüfen. [ |3,0]

Weil es sich hier um einen Fall des **§ 15a Abs. 8 UStG** handelt, sind **§ 15a Abs. 9 UStG und § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV** einschlägig. Die Berichtigung ist demnach so vorzunehmen, als wäre die Immobilie bis zum Ende des Berichtigungszeitraums für das Unternehmen verwendet worden. Dabei ist die Berechnung für das Jahr der Lieferung und die folgenden Kj. bereits in dem VAZ vorzunehmen, in dem die Lieferung stattgefunden hat. Somit ist für Juni 2025 (Übergang Nutzen und Lasten) die gesamte Berichtigung anzumelden.

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2026–2030****Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2026–2030 jeweils:**

12 Monate x 80 % = 960 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2026–2030 jeweils:**

12 Monate x 100 % = 1.200 %

Die **Differenz i. H. von (240 % / 12 Monate =) 20 %** ist **zusätzlich zugunsten des P als VoSt** in Abzug zu bringen: 380.000,00 € x  $\frac{1}{10}$  x 20 % = 7.600,00 €; für die fünf Jahre: 7.600,00 € x 5 = **38.000,00 €**.

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2031****Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2031:**

3 Monate x 80 % = 240 % / 3 Monate = 80 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2031:**

3 Monate x 100 % = 300 % / 3 Monate = 100 %

Die **Differenz i. H. von 60 % / 3 Monate = 20 %** ist **zusätzlich zugunsten des P als VoSt** zum Abzug zu bringen: 380.000,00 € x  $\frac{1}{10}$  x  $\frac{3}{12}$  x 20 % = **1.900,00 €**.

## HINWEIS

Die Korrektur macht rechnerisch auch im Umkehrschluss Sinn. Hier handelt es sich um einen Zeitraum von 50 Monaten, in dem ein 80 %iger VoSt-Abzug korrekt ist. Auf diese 50 Monate entfallen nach nebenstehender Rechnung für die 20 % ( $380.000,00 \text{ €} \times \frac{20}{100} \times 20 \% \Rightarrow 31.666,67 \text{ €}$ ). Addiert man 31.666,67 € mit den 44.334,60 €, resultiert hieraus ein Betrag von 76.001,27 € (Rundungsdifferenz 1,27 €), der bisher nicht in Abzug gebracht wurde.

**Ermittlung des im Juni 2025 zusätzlich zum Abzug zu bringenden Gesamtbetrags aus der VoSt-Berichtigung für P**

2025:	4.434,60 €
2026–2030:	38.000,00 €
2031:	1.900,00 €
<b>Gesamt</b>	<b>44.334,60 €</b>

[ |6,0]

**j) Vorsteuerberichtigung bei P bzgl. der Alarmanlage**

Mit dem Verkauf der Immobilie geht für P eine weitere VoSt-Berichtigung einher. Die steuerpflichtige Veräußerung der Immobilie an A führt zu einer Änderung der ursprünglichen Nutzungsabsicht, so dass der Tatbestand des **§ 15a Abs. 3 UStG** erfüllt wird. Dies ermöglicht i. V. mit **§ 15a Abs. 8 UStG** die VoSt-Berichtigung, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Änderung der Nutzungsabsicht lässt den Ausschlussgrund vom VoSt-Abzug für die Reparatur der Alarmanlage im Nachhinein wegfallen (**§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG**) und ermöglicht die VoSt-Berichtigung. Die Erneuerung der Alarmanlage ist als eigenständiges Berichtigungsobjekt<sup>28</sup> zu beurteilen und unterliegt analog der Immobilie einem Berichtigungszeitraum von zehn Jahren nach **§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG**. Eingetreten ist die Änderung der Nutzungsverhältnisse durch die Veräußerung der Immobilie (**§ 15a Abs. 8 UStG**).

Der Berichtigungszeitraum beginnt im Grundsatz mit erstmaliger Verwendung am 4.4.2025 und endet zehn Jahre später, am 3.4.2035. Hier greift sodann allerdings **§ 45 Satz 1 UStDV**, wonach der Berichtigungszeitraum in den Fällen, in denen dieser vor dem 16. eines Kalendermonats endet, ohne Berücksichtigung dieses Monats ermittelt wird. Berichtigungszeitraum ist daher der 1.4.2025 bis zum 31.3.2035. Die Veräußerung der Immobilie erfolgt zum 1.6.2025, mithin innerhalb des Berichtigungszeitraums.

Eine Vereinfachung nach **§ 44 Abs. 1 UStDV** entfällt, denn die auf die AK entfallende VoSt übersteigt die Grenze von 1.000,00 €. [ |4,0]

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2025**

**Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:**

9 Monate  $\times$  80 % = 720 % / 9 Monate = 80 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:**

2 Monate  $\times$  80 % = 160 %; 7 Monate  $\times$  100 % = 700 %; insgesamt 860 % / 9 Monate = 95,55 %

**Bisher in Abzug gebrachte VoSt für 2025:**

1.045,00 €  $\times$   $\frac{1}{10} \times \frac{9}{12} \times 80 \% = 62,70 \text{ €}$

**Nummehr in Abzug zu bringende VoSt für 2025:**

1.045,00 €  $\times$   $\frac{1}{10} \times \frac{9}{12} \times 95,55 \% = 74,89 \text{ €}$

Die Differenz i. H. von **12,19 €** wurde 2025 bisher zu wenig an VoSt berücksichtigt und ist **zugunsten des P zu berichtigen**, sofern keine Vereinfachung nach **§ 44 Abs. 2 UStDV** greift. Da es sich bei der Berichtigung um einen Betrag über 10 % Nutzungsänderung handelt, entfällt **§ 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV**. Die Vereinfachung nach **§ 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV** ist mithin nicht mehr zu prüfen. [ |3,0]

Jedoch handelt es sich hier um einen Fall des **§ 15a Abs. 8 UStG**. Daher sind **§ 15a Abs. 9 UStG** und **§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV** einschlägig. Die Berichtigung ist demnach so vorzunehmen, als wäre das WG bis zum Ende des Berichtigungszeitraums für das Unternehmen verwendet worden. Dabei ist die Berechnung für das Jahr der Lieferung und die folgenden Kj. bereits in dem VAZ vorzunehmen, in dem die Lieferung stattgefunden hat. Mithin ist für Juni 2025 die gesamte Berichtigung anzumelden.

<sup>28</sup> Vgl. Abschnitt 15a.6 Abs. 5 Satz 1 und 2 UStAE.

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2026–2034**

**Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2026–2034 jeweils:**

12 Monate x 80 % = 960 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2026–2034 jeweils:**

12 Monate x 100 % = 1.200 %

Die **Differenz i. H. von** (240 % / 12 Monate =) **20 %** ist zusätzlich **zugunsten des P** als **VoSt** in Abzug zu bringen: 1.045,00 € x  $\frac{1}{10}$  x 20 % = 20,90 €; für die neun Jahre: 20,90 € x 9 = **188,10 €**.

**Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2035**

**Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2035:**

3 Monate x 80 % = 240 % / 3 Monate = 80 %

**Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2035:**

3 Monate x 100 % = 300 % / 3 Monate = 100 %

Die **Differenz i. H. von** 60 % / 3 Monate = **20 %** ist zusätzlich **zugunsten des P** als **VoSt** zum Abzug zu bringen: 1.045,00 € x  $\frac{1}{10}$  x  $\frac{3}{12}$  x 20 % = **5,23 €**.

**Ermittlung des im Juni 2025 zusätzlich zum Abzug zu bringenden Gesamtbetrags aus der VoSt-Berichtigung für P**

<b>2025:</b>	12,19 €
<b>2026–2034:</b>	188,10 €
<b>2035:</b>	5,23 €
<b>Gesamt</b>	<b>205,52 €</b>
	[ <b>6,0</b> ]

**Summe der Punkte** [ **80,0** ]

**HINWEIS**

Die Korrektur macht rechnerisch auch im Umkehrschluss Sinn. Hier handelt es sich um einen Zeitraum von zwei Monaten, in dem ein 80 %iger VoSt-Abzug korrekt ist. Auf diese zwei Monate entfallen nach nebenstehender Rechnung für die 20 % (1.045,00 € x  $\frac{2}{12}$  x 20 % =) 3,48 €. Addiert man 3,48 € mit den 205,52 €, resultiert hieraus ein Betrag von 209,00 €, der bisher nicht in Abzug gebracht wurde.

**V. Punktschlüssel**

Von	Bis	Note
76,0	80,0	1,0
70,0	75,5	1,5
64,5	69,5	2,0
59,0	64,0	2,5
53,5	58,5	3,0
47,0	53,0	3,5
40,0	46,5	4,0
32,0	39,5	4,5
24,0	31,5	5,0
16,0	23,5	5,5
0,0	15,5	6,0

**AUTOR**



**Philip Nürnberg,**

Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, M.I. Tax, ist Associate Partner im Hamburger Büro von Rödl & Partner und externer Doktorand am Interdisziplinären Zentrum für Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Fakultät für Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg. Daneben ist er beim Steuerseminar Dr. Huttegger & Partner u. a. als Dozent für die Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und das Bewertungsrecht bei der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig.