

Nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG

Grundlagen und Besonderheiten in acht prüfungs- und praxisrelevanten Fragestellungen zzgl. Mini-Klausur

Philip Nürnberg*

In der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jeder Umsatz einzeln zu betrachten und tatbestandlich zu würdigen. Allerdings führt die Übertragung eines Unternehmens i. d. R. zu einer Vielzahl von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Aus Gründen der Vereinfachung bestimmt § 1 Abs. 1a UStG daher, dass die Übertragung eines Unternehmens unter bestimmten Voraussetzungen als einheitlicher Vorgang gewürdigt werden kann. Diese „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ ist dann, im Gegensatz zu der Verwirklichung der jeweiligen Einzelumsätze, nicht steuerbar. Die nachfolgende Fallstudie erläutert zunächst anhand der Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1a UStG prüfungs- und praxisrelevante Anwendungsfälle. Weiterhin werden wesentliche Problemfelder in der Anwendung der Geschäftsveräußerung im Ganzen näher beleuchtet. Abschließend veranschaulicht die Mini-Klausur die Gesamtzusammenhänge dieses Themenkomplexes in einem größeren Kontext.

i Das **Schaubild „Nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG“**, SteuerStud 1/2025 S. 3, NWB BAAAJ-78403, sowie die **Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht**, SteuerStud 1/2025 S. 56, NWB GAAAJ-78410, ergänzen die nachfolgende Fallstudie.

I. Tatbestandsmerkmale einer Geschäftsveräußerung im Ganzen

Gemäß § 1 Abs. 1a UStG unterliegen die Umsätze i. R. einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG, die für dessen Unternehmen ausgeführt werden, nicht der Umsatzsteuer. Dafür muss ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich an einen Erwerber übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht werden. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) erfüllt, tritt der Erwerber an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). **Eine Option für oder gegen § 1 Abs. 1a UStG ist nicht vorgesehen.**¹

Hierzu folgender (Grund-)Fall 1:²

FALL 1 ▶ Bäckermeister Anton Altback (A) betreibt in Hamburg eine Bäckerei in Form eines Einzelunternehmens. Da er beabsichtigt in den Ruhestand zu gehen, veräußert er seine Bäckerei sowie alle damit in Zusammenhang stehenden materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (WG) in einem einheitlichen Rechtsvorgang an den jungen Bäckermeister Bernhard Brötchen (B). Für die Übernahme der Bäckerei im Ganzen zahlt B an den A einen Kaufpreis i. H. von 100.000 €. B möchte die Bäckerei nach der Übernahme in ihrer derzeitigen Form ohne Änderungen weiterführen.

Aufgabe: Liegt in diesem Fall eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1 UStG vor?

LÖSUNG ▶ Die Bäckerei ist das **Unternehmen** des A und bildet insoweit den Rahmen des Unternehmens nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. A ist **Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG** und veräußert die Bäckerei in einem **einheitlichen Vorgang** an den B. Damit erfolgt die Veräußerung der Bäckerei im Ganzen; es werden **keine WG durch den A zurückbehalten**. Die Veräußerung erfolgt als entgeltlicher Vorgang, da der B 100.000 € für die Bäckerei zahlt. B erwirbt die Bäckerei **für sein Unternehmen**, denn er möchte ebenfalls als Bäcker tätig sein.³ Zudem beabsichtigt der B, die **Bäckerei weiterzuführen** und ist durch den Erwerb der gesamten materiellen und immateriellen WG auch dazu in der Lage.

Somit liegt eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor. Der B tritt in die Rechtsstellung des A (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).⁴

Die **einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen** der nichtsteuerbaren GiG nach § 1 Abs. 1a UStG werden im Folgenden anhand sich fortentwickelnder Fallbeispiele dargestellt.

* Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, M.J.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.

1 Vgl. Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 164.

2 Die einzelnen Fälle dieser Fallstudie konzentrieren sich jeweils auf die entsprechende Problemstellung des Kapitels. Daher werden weitere relevante Würdigungen der Übersichtlichkeit halber z. T. nicht dargestellt, sofern auf diese für die entsprechende Problemdarstellung verzichtet werden kann.

3 Die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers kann auch erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnen (Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 1 und Abschnitt 2.6 Abs. 1 UStAE).

4 Dazu im Einzelnen unter Kap. IV.1. dieser Fallstudie.

1. Veräußerung durch Unternehmer

Nur Umsätze, die grundsätzlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar sind, können gem. § 1 Abs. 1a UStG zur Nichtsteuerbarkeit führen.⁵ Erforderlich ist, dass der Veräußerer **Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG** ist, d. h. eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig und selbstständig mit Einnahmeerzielungsabsicht ausübt.

MERKE

Dabei ist zu beachten, dass **jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen** gewerblich oder beruflich ist, **selbst wenn keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt**. Bereits in der **Gründungsphase** eines Unternehmens ist der Gründer Unternehmer. Hierfür ist kein lebendes Unternehmen erforderlich;⁶ erste getätigte Investitionsausgaben reichen bereits aus. Hingegen ist die Unternehmereigenschaft des Veräußerers und mithin auch die GiG zu verneinen, wenn der Veräußerer Vorbereitungshandlungen zur Gründung eines Unternehmens nur vollzieht, um dieses anschließend nach § 1 Abs. 1a UStG nichtsteuerbar zu verkaufen. Die **bloße Erbringung einer nichtsteuerbaren GiG als einziger Ausgangsumsatz** steht der Begründung der Unternehmerstellung entgegen.⁷ Nicht erforderlich für eine GiG ist ferner, dass der Veräußerer seine Tätigkeit als Unternehmer durch die Veräußerung seines Unternehmens beendet.⁸

FALL 1A ▶ **Abwandlung von Fall 1:** Neben der Bäckerei betreibt A noch einen Friseursalon in der Hamburger Innenstadt. Auch der Friseursalon wird als Einzelunternehmen betrieben. Er bildet zusammen mit der Bäckerei den Rahmen des Unternehmens des A nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. A betreibt den Friseursalon nach der Veräußerung der Bäckerei an den B weiter.

Aufgabe: Steht die Weiterführung des Friseursalons durch A der Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung entgegen?

LÖSUNG ▶ Die unternehmerische Tätigkeit des A muss durch die GiG nicht enden, so dass die Weiterführung des Friseursalons der Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung in Bezug auf die Bäckerei nicht entgegensteht.⁹ Entscheidend ist vielmehr, dass **B mit der Bäckerei die wirtschaftliche Tätigkeit des A weiterführt**.

2. Gegenstand der Geschäftsveräußerung

a) Unternehmen

Gegenstand der GiG ist grundsätzlich das Unternehmen i. S. des UStG. Wie bereits in Fall 1A (s. zuvor, unter Kap. I.1.) gezeigt, kommt es hierbei **nicht** darauf an, dass die **gesamte** gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers als Rahmen des Unternehmens Gegenstand der Geschäftsveräußerung ist.

Entscheidend ist vielmehr, dass das fragliche **gegenstandsbezogene Unternehmen in Form des Unternehmensvermögens übertragen** wird. Sowohl die materiellen als auch immateriellen Gegenstände, die dem Unternehmen zugeordnet sind, müssen insoweit veräußert werden. Dies ergibt sich auch aus Art. 19 MwStSystRL, der als unionsrechtliche Grundlage der

GiG die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens fordert. Nach Auffassung des **EuGH** handelt es sich dabei um die Bestandteile, die zusammengenommen ein Unternehmen bilden bzw. dieses ausmachen.¹⁰

FALL 1B ▶ **Abwandlung von Fall 1:** Zu der von A zur Übertragung vorgesehenen Bäckerei gehören ungefähr 250 verschiedene materielle WG sowie 20 immaterielle WG. Alle WG zusammen bilden das Unternehmen für Zwecke des § 1 Abs. 1a UStG. Der A beabsichtigt, 50 materielle WG nicht der Veräußerung zu unterwerfen.

Aufgabe: Liegt dennoch ein Unternehmen i. S. des § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ Grundsätzlich ist durch den Zurückbehalt von 50 materiellen WG nicht mehr zwangsläufig ein Unternehmen i. S. des § 1 Abs. 1a UStG gegeben, da nicht alle Gegenstände, die das Unternehmen ausmachen, von der Veräußerung umfasst sind. Allerdings ist es **möglich, dass einzelne WG unter bestimmten Voraussetzungen zurückbehalten werden, ohne dass die GiG verneint werden muss**. Insoweit wird auf die Ausführungen in Kap. I.3. dieser Fallstudie verwiesen.

b) In Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb

Der Gesetzgeber lässt es weiterhin zu, dass anstatt eines Unternehmens ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb übertragen wird. Hieraus folgt, dass sich aus dem Unternehmensvermögen mehrere Teile einzeln herauslösen lassen können, die wirtschaftlich selbstständig sind und ebenfalls die Rechtsfolgen des § 1 Abs. 1a UStG auslösen.

Die **Finanzverwaltung** nimmt einen gesondert geführten Betrieb an, wenn der veräußerte Unternehmensteil vom Erwerber als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann.¹¹ Dabei ist es nicht erforderlich, dass bereits das übertragende Unternehmen einen organisatorisch selbständigen Unternehmensteil in dem gesondert geführten Betrieb angenommen hat. Als eine der wenigen Ausnahmen im Umsatzsteuerrecht, das ansonsten häufig eine eigenständige Würdigung erfordert, kann insoweit an den ertragsteuerlichen Begriff des **Teilbetriebs nach R 16 Abs. 3 EStR** angeknüpft werden.¹² Zu den Besonderheiten bei gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen vgl. aber Kap. III. dieser Fallstudie.

FALL 1C ▶ **Abwandlung von Fall 1:** Die Bäckerei des A hat in Hamburg zwei Filialen, die auf gegenüberliegenden Straßenseiten (Nord-Filiale und Süd-Filiale) liegen. Beide Filialen sind vollkommen identisch ausgestattet und werden eigenständig geführt. Lediglich die gesamte kaufmännische Arbeit im Zusammenhang mit den Filialen macht A in seiner „Lieblings“-Filiale auf der Südseite. A verkauft an den B nur die Filiale auf der Nordseite.

5 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1215.

6 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1215; Abschnitt 1.5 Abs. 1a Satz 3 UStAE.

7 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1218.

8 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 1a Satz 4 UStAE, Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 170.2.

9 Vgl. BFH, Urteil v. 23.8.2007 - V R 14/05, BStBl 2008 II S. 165 NWB QAAC-67043.

10 Vgl. EuGH, Urteile v. 30.5.2013 - Rs. C-651/11, „X BV“ NWB AAAAE-36971, Rn. 32; v. 10.11.2011 - Rs. C-444/10 „Christel Schriever“, BStBl 2012 II S. 848 NWB MAAAD-96071, Rn. 24; v. 27.11.2003 - Rs. C-497/01 „Zita Modes Sàrl“ NWB UAAAB-79462, Rn. 46.

11 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 6 Satz 1 UStAE; BFH, Urteil v. 19.12.2012 - XI R 38/10, BStBl 2013 II S. 1053 NWB GAAAE-32293.

12 Vgl. Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 166.

Aufgabe: Liegt in diesem Fall eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ Die an B veräußerte Filiale stellt einen in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb dar, da aus ertragsteuerlicher Sicht ein **Teilbetrieb** vorliegt. Die Filiale ist ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter und organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs. Sie ist eigenständig zu führen, auch wenn die kaufmännischen Aufgaben bisher in der Süd-Filiale erledigt wurden. Ertragsteuerlich ist eine völlig selbständige Organisation unter Nutzung einer eigenen Buchführung (in der Filiale) nicht erforderlich (**R 16 Abs. 3 Satz 2 EStR**). Der B kann auch umsatzsteuerlich sofort die Filiale eigenständig weiterführen und beabsichtigt dies lt. Sachverhalt auch. Der Vorgang stellt damit eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG dar.

3. Veräußerung im Ganzen

Wesentliche Voraussetzung einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung ist, dass diese „im Ganzen“ erfolgt. Die **Gesamtwürdigung der Umstände im Einzelfall** muss hier die Schlussfolgerung zulassen, dass das übertragende Unternehmensvermögen ein hinreichendes „Ganzes“ bildet, das es ermöglicht, die wirtschaftliche Tätigkeit auch nachfolgend so auszuüben wie bisher bzw. zumindest mit einer hinreichenden Ähnlichkeit die Tätigkeit weiterhin ausgeübt werden kann.¹³ In der Regel ist davon auszugehen, dass dies gegeben ist, wenn die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens übertragen werden, denn der **Erwerber soll in der Folge in der Lage sein, den Betrieb ohne großen Aufwand weiterzuführen**.¹⁴

Einen **Grenzbereich** dieser Übertragung im Ganzen bildet die **Übertragung nur einzelner WG**. Hier ist stets eine Würdigung im Einzelfall, ob ein hinreichendes Ganzes vorliegt, vorzunehmen. Dabei ist zu prüfen, ob die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1a UStG erfüllt sind. Allerdings ist anerkannt, dass auch die Übertragung eines einzelnen und vermieteten Grundstücks eine GiG darstellen kann.¹⁵ Zu weiteren Grundstücksumsätzen s. Kap. II. dieser Fallstudie.

FALL 1D ▶ **Abwandlung von Fall 1:** A betreibt neben seinen Bäckereifilialen noch eine Großbäckerei mit vielen Kunden aus Groß- und Einzelhandel. Diese Großbäckerei möchte er gerne veräußern, kann letztlich aber an B nur den Kundenstamm für insgesamt 100.000 € verkaufen.

Aufgabe: Kann die Übertragung eines Kundenstamms eine GiG begründen?

LÖSUNG ▶ Nach der **Rspr.** stellt die bloße Übertragung des Kundenstamms **kein** Gesamt- oder Teilvermögen dar, das einer GiG zugänglich ist. Denn der Erwerber wird dadurch nicht in die Lage versetzt, die bisherige Tätigkeit des A ohne großen eigenen Aufwand fortzuführen.¹⁶ Gleiches gilt i. Ü. für den **bloßen Verkauf des Warenbestands oder der Ausstattung des Unternehmens**.¹⁷ Damit handelt es sich bei dem Umsatz um eine steuerpflichtige sonstige Leistung nach **§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG**,¹⁸ für die die allgemeinen Regeln zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen des Umsatzes anzuwenden sind.

Sowohl in der Klausur als auch in der Praxis von großer Bedeutung ist des Weiteren, wenn der übertragende Unternehmer **einzelne WG** i. R. einer Geschäftsveräußerung **zurückbehält**. Fraglich ist wiederum, ob dies der Nichtsteuerbarkeit entge-

gensteht. Hierbei kommt es darauf an, ob die **WG** als **wesentliche Betriebsgrundlagen** zu würdigen sind.

FALL 2 ▶ Rechtsanwalt Reinhard Recht (R) hat kein Interesse mehr daran, als Rechtsanwalt tätig zu sein. Er veräußert daher seine Kanzlei an den jungen Rechtsanwalt Jochen Jung (J), d. h. sämtliche Gegenstände seiner Kanzlei, die gesamte Büroausstattung und den Mandantenstamm. Auch die Mitarbeiter des R führen ihre Tätigkeit bei J fort. Von einem Ausstattungsgegenstand seiner Kanzlei, einem alten Füllfederhalter, möchte sich R aber nicht trennen und besteht daher darauf, dass dieser Füllfederhalter nicht auf J übergeht. Einen Wert hat dieser alte Füllfederhalter nicht mehr, so dass der Zurückbehalt durch R für den J in Ordnung ist.

Aufgabe: Ist der Zurückbehalt des Füllfederhalters für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG schädlich?

LÖSUNG ▶ Eine nichtsteuerbare GiG ist auch dann anzunehmen, wenn bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übereignung eines Unternehmens im Ganzen **einzelne unwesentliche WG von dieser Übereignung ausgenommen** werden.¹⁹ Die Kanzlei kann sofort und problemlos ohne den Füllfederhalter fortgeführt werden, so dass dieser nicht als wesentlich für die Kanzlei einzuschätzen ist. Daher ist der von R vorgenommene Zurückbehalt des Füllfederhalters **unschädlich für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG**.

FALL 2A ▶ **Abwandlungen von Fall 2:** R möchte nun darüber hinaus das Gebäude in Hamburg Rotherbaum, in dem die Kanzlei betrieben wird, behalten.

- ▶ **Variante 1:** Damit J sich keine neuen Räumlichkeiten im ohnehin schwierigen Immobilienmarkt von Hamburg suchen muss und ohne Unterbrechung die Tätigkeit der Kanzlei weiterführen kann, vereinbaren R und J die Vermietung der Räumlichkeiten an J. Sie schließen dafür einen auf zunächst zehn Jahre befristeten Mietvertrag mit zwei Verlängerungsoptionen über jeweils fünf Jahre. Die monatlichen Mietaufwendungen des J betragen 2.500 € zzgl. der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.
- ▶ **Variante 2:** R möchte die bisherigen Räumlichkeiten der Kanzlei fortan zu eigenen privaten oder unternehmerischen Zwecken nutzen und daher zurückbehalten. J muss sich neue Räumlichkeiten für seine Kanzlei suchen

Aufgabe: Steht der Zurückbehalt der Immobilie hier jeweils einer GiG nach § 1 Abs. 1a UStG entgegen?

LÖSUNG ▶ Bei dem **Grundstück** handelt es sich um eine **wesentliche Betriebsgrundlage**.²⁰ Für dieses gelten daher strengere Grundsätze als für den Füllfederhalter im Grundfall (Fall 2). Dennoch liegt eine nichtsteuerbare GiG auch dann vor, wenn einzelne wesentliche WG, wie bspw. die dem Unternehmen dienenden Grundstücke, **nicht mit dinglicher Wirkung übertragen** werden. Dies steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass diese an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und somit eine **dauerhafte Fortführung des**

13 BFH, Urteile v. 23.8.2007 - V R 14/05, BStBl 2008 II S. 165 NWB QAAAC-67043; v. 18.9.2008 - V R 21/07, BStBl 2009 II S. 254 NWB JAAAD-00228; v. 25.11.2015 - V R 66/14, BStBl 2020 II S. 793 NWB BAAAF-49313.

14 Vgl. BFH, Urteil v. 10.12.1992 - V R 90/92, BStBl 1993 II S. 700 NWB RAAAA-94603; Abschnitt 1.5 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

15 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 4 Satz 3 UStAE; Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rz. 514.

16 FG Thüringen, Urteil v. 25.3.2009 - 4 K 988/07 NWB GAAAD-45227, rkr.

17 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.11.2003 - Rs. C-497/01 „Zita Modes Sàrl“ NWB UAAA8-79462, Rn. 40; Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 166.3.

18 EuGH, Urteil v. 22.10.2009 - Rs. C-242/08 „Swiss Re Germany Holding GmbH“, BStBl 2011 II S. 559 NWB KAAAD-33044; BfM, Schreiben v. 8.6.2011 - IV D 2 - S 7100/08/10009 : 001, BStBl 2011 I S. 582 NWB KAAAD-85225.

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

20 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1237.

Unternehmens durch den Erwerber **sichergestellt** ist.²¹ In diesem Zusammenhang hat die **Rspr.** definiert, dass eine **langfristige Vermietung oder Verpachtung für z. B. acht Jahre**²² ebenso ausreichend ist wie eine Vermietung oder Verpachtung auf unbestimmte Zeit.²³

- ▶ **Variante 1:** Da R mit J einen Mietvertrag über zehn Jahre mit zwei jeweils fünfjährigen Verlängerungsoptionen geschlossen hat, ist dies für die GiG ausreichend. Somit steht auch der Zurückbehalt der Immobilie durch R § 1 Abs. 1a UStG nicht entgegen.
- ▶ **Variante 2:** Da es sich wie oben dargestellt bei der Immobilie um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt, führt der Zurückbehalt durch R hier dazu, dass **keine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG** vorliegen kann. Somit bestehen für jede der materiellen und immateriellen Betriebsgrundlagen einzeln zu würdigende Leistungen i. S. des UStG. Für jeden Umsatz ist gesondert zu prüfen, ob dieser sich als Lieferung oder sonstige Leistung qualifiziert und welche umsatzsteuerlichen Folgen hieraus resultieren. Dies gilt auch für Zwecke der Steuerbefreiung, des Steuersatzes und der Steuerschuldnerschaft.

4. Übereignung des Unternehmens

Der Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1a UStG spricht davon, dass eine GiG die entgeltliche oder unentgeltliche Übereignung oder eine Einbringung voraussetzt. Demnach ist es gleich, ob der Vorgang mit einer Gegenleistung verbunden ist, sofern eine Übereignung i. S. einer Übertragung vorliegt.²⁴ Zwingend erforderlich ist, dass das **Eigentum verschafft wird. Sicherungsübereignungen²⁵ oder auch Verpachtungen²⁶** erfüllen dagegen **nicht** die Voraussetzung des § 1 Abs. 1a UStG. Die Übereignung eines verpachteten Unternehmens, bei dem der Erwerber die Verpachtung fortsetzt, soll indes für § 1 Abs. 1a UStG ausreichend sein.²⁷ In diesem Fall ist die Verpachtung des Unternehmens die maßgebliche Tätigkeit, auf die abzustellen ist.

a) Entgeltliche Übertragung

Entgeltliche Übertragungen können nach § 1 Abs. 1a UStG zur Anwendung der Nichtsteuerbarkeit führen. Dies ist in aller Regel insbesondere deshalb von Vorteil, da ansonsten eine Vielzahl von Umsätzen beurteilt werden müsste. Für die Entgeltlichkeit ergeben sich zumeist keine Besonderheiten. Bei diesen Vorgängen würden im Fall des § 1 Abs. 1a UStG weitgehend die gleichen Rechtsfolgen eintreten, als wenn ein steuerbarer Umsatz vorliegt. Allerdings können sich Abweichungen daraus ergeben, dass der Erwerber **in die Rechtsstellung des Veräußerers eintritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).**²⁸

FALL 1E ▶ **Fortführung von Fall 1:** Bäckermeister A überträgt seine Bäckerei auf den B.

Aufgabe: Sind die Voraussetzungen einer GiG nach § 1 Abs. 1a UStG nun erfüllt?

LÖSUNG ▶ Da ein **entgeltlicher Vorgang** vorliegt, sind die Voraussetzungen einer GiG nach § 1 Abs. 1a UStG erfüllt. B tritt nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG in die Stellung des A ein.

b) Unentgeltliche Übertragung

Unentgeltliche Übertragungen können nach § 1 Abs. 1a UStG ebenfalls zur Anwendung der Nichtsteuerbarkeit führen. Damit wird **vermieden**, dass der Veräußerer eine **unentgeltliche Wertabgabe** erbringt, bevor das Unternehmen auf den Erwerber übergeht. Außerdem ergeben sich **Vorteile bzgl.**

des Vorsteuerabzugs. Zu den Auswirkungen in Bezug auf den Vorsteuerabzug vgl. Kap. IV.2.

FALL 1F ▶ **Abwandlung von Fall 1:** A möchte seine Bäckerei unentgeltlich an seine Tochter Theresa (T) übertragen. T wurde jüngst ebenfalls Bäckermeisterin und möchte daher nunmehr in seine Fußstapfen treten.

Aufgabe: Steht die Unentgeltlichkeit einer nichtsteuerbaren GiG nach § 1 Abs. 1a UStG entgegen?

LÖSUNG ▶ Nein! Gäbe es die Norm des § 1 Abs. 1a UStG nicht, müsste A für **sämtliche Vermögenswerte** seiner Bäckerei prüfen, ob diese eine **unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG** auslösen. Aufgrund der Gleichstellung von Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit würde dies zu steuerbaren Umsätzen führen. Vorliegend wären unentgeltliche Wertabgaben wohl zu bejahen, so dass für den A auf die entsprechenden Umsätze Umsatzsteuer entstände, die von ihm nicht abgezogen werden könnte. Dieser Umstand wird jedoch vermieden, indem für den ansonsten steuerbaren Vorgang durch die Anwendung des **§ 1 Abs. 1a UStG die Nichtsteuerbarkeit unterstellt** wird. Die weiteren Voraussetzungen sind ebenfalls erfüllt, so dass hier keine definitive Umsatzsteuerbelastung auf dem A ruht, wenn er die Bäckerei an T überträgt. Ferner verbleibt A der Vorsteuerabzug, sofern er Beratungsleistungen für die Übertragung in Anspruch nimmt.²⁹

c) Einbringung

§ 1 Abs. 1a UStG Satz 2 UStG bestimmt, dass auch die Einbringung zur Nichtsteuerbarkeit führen kann. Dies wurde in Übereinstimmung mit Art. 19 MwStSystRL übernommen und ist dahingehend zu verstehen, dass **sämtliche Einbringungen – somit auch sonstige Umwandlungsvorgänge –** zu einer GiG führen können.³⁰

FALL 1G ▶ **Abwandlung von Fall 1:** A bringt seine Bäckerei in eine ebenfalls ihm gehörende Großbäckerei ein. Die Großbäckerei wird in der Rechtsform einer GmbH betrieben.

Aufgabe: Sind die ertragsteuerlichen und umwandlungssteuerlichen Folgen hier für die Beurteilung nach § 1 Abs. 1a UStG relevant?

LÖSUNG ▶ Der Einbringungsvorgang ist **unabhängig davon, welche ertragsteuerlichen und umwandlungssteuerrechtlichen Folgen an diesen anknüpfen**, eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG.³¹ Damit ist ohne Bedeutung, ob die Gesellschaft, in die das Unternehmen eingebracht wird, eine neugegründete Gesellschaft ist oder bereits länger besteht.³² Zudem hat es keine Auswirkungen, ob es sich um eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft handelt.

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

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

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

24 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1244.

25 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1244.

26 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1245.

27 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1245.

28 Vgl. im Einzelnen unter Kap. IV.1. dieser Fallstudie.

29 Vgl. EuGH, Urteile v. 12.2.2009 - Rs. C-515/07 „VNLTO“ NWB FAAAD-15376; v. 22.2.2001 - Rs. C-408/98 „Abbey National plc“ NWB QAAAB-72794, Rn. 35.

30 Vgl. Reiß, UR 1996 S. 357, 366 ff.; Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 965 ff.

31 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1204 ff. und 1248.

32 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1248.

MERKE

Bei einem **Formwechsel** kann **keine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG** vorliegen. Denn der Formwechsel stellt keine Leistung dar und berührt lediglich die Rechtsform des Unternehmens, nicht jedoch seine Identität.³³

5. Erwerb durch einen Unternehmer

Im Rahmen einer GiG müssen **sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber Unternehmer** sein, und der **Erwerb muss für das Unternehmen des Erwerbers** erfolgen.³⁴ Dies stellt sicher, dass kein unsteuerter Erwerb eines Letztverbrauchers vorliegt. Die Unternehmerstellung des Erwerbers richtet sich nach den allgemeinen Vorgaben des **§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG**. Möglich ist auch, dass der Erwerber erst durch den Erwerb des Unternehmens seine Unternehmerstellung begründet.³⁵

FALL 3 ▶ Der nichtselbständig tätige Jochen Jungheinz (J) ist als leitender Angestellter in einem großen Lebensmittelkonzern tätig. Er träumt davon, einen eigenen Döner-Imbiss zu betreiben. Daher kauft er von Georg Geizhals (G) für 50.000 € einen Döner-Imbiss in der Hamburger Innenstadt. Dabei werden sämtliche Gegenstände des Unternehmens übernommen, so dass unzweifelhaft ein hinreichend Ganzes vorliegt und übertragen wird.

Aufgabe: Sind die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 1a UStG erfüllt?

LÖSUNG ▶ Gemäß **§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG** erfordert die GiG, dass der Erwerber das Unternehmen in seiner umsatzsteuerlichen Stellung als Unternehmer erwirbt. Dies ist für den J bei Erwerb des Unternehmens nicht gegeben, da er als leitender Angestellter keine Unternehmerstellung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG begründet. Jedoch wird **durch seinen Erwerb die Unternehmerstellung begründet**. Diese Unternehmerstellung ist ausreichend, um die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren GiG zu erfüllen. Selbst wenn J den Döner-Imbiss im Anschluss zunächst als Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG führt, steht dies der Geschäftsveräußerung nicht entgegen, denn auch Kleinunternehmer weisen eine Unternehmerstellung nach § 2 Abs. 1 UStG auf.³⁶

MERKE

Beachten Sie, dass in **Organschaftsfällen** die **Organgesellschaft § 2 Abs. 1 UStG nicht erfüllt** und daher die entsprechenden Umsätze nicht unter § 1 Abs. 1a UStG subsumiert werden können. Da innerhalb einer Organschaft nichtsteuerbare Innenumsätze vorliegen, zieht dies jedoch keinen anderen Rechtsfolgen nach sich.³⁷

6. Fortführung der bisherigen Tätigkeit

Als letzte Voraussetzung des § 1 Abs. 1a UStG muss die bisherige Tätigkeit des Unternehmens fortgeführt werden. Dieses Tatbestandsmerkmal ist im Gesetz dadurch beschrieben, dass die Veräußerung an den Erwerber „für dessen Unternehmen“ erfolgen muss. Die Fortführbarkeit des Unternehmens ist eine wesentliche Voraussetzung, um den vom Gesetzgeber vorgegebenen Zweck der Vereinfachung gerecht zu werden. Die Auslegung des Begriffs ist nach Umsetzung der **EuGH-Rspr. objekt- und tätigkeitsbezogen** vorzunehmen.³⁸

Dies heißt, dass die weitere Ausübung der Unternehmens-tätigkeit möglich sein muss und die Tätigkeit mit jener vor der Übertragung übereinstimmt bzw. dieser zumindest ähnlich ist. Infolgedessen ist die ältere Rspr. des BFH,³⁹ wonach eine sofortige Weiterveräußerung oder der Erwerb eines Mitbewerbers mit dem Zwecke der sofortigen Stilllegung zur Beseitigung der Konkurrenz eine GiG auslösen kann, nicht mehr anwendbar.

FALL 1H ▶ **Fortführung von Fall 1:** B erweitert und modernisiert die von A erworbene Bäckerei durch die Ergänzung eines Cafés, in dem Kunden direkt vor Ort in gemütlicher Atmosphäre verweilen können. B muss die Bäckerei daher direkt nach dem Erwerb für einen Monat schließen, da die notwendigen Arbeiten diese Zeit unzweifelhaft in Anspruch nehmen.

Aufgabe: Hat dies Auswirkungen auf § 1 Abs. 1a UStG?

LÖSUNG ▶ Hier werden gleich zwei Problemfelder der Fortführung des Unternehmens nach dem Erwerb behandelt.

- ▶ Zum einen wird das **Unternehmen erweitert und modernisiert**, so dass nunmehr neben der Bäckerei auch ein Café vorhanden ist.
- ▶ Zum anderen wird die **Fortführung nicht sofort vorgenommen**, da für die Modernisierung Bauarbeiten erforderlich sind, so dass die Bäckerei kurzfristig geschlossen bleibt.

Beide Problemfelder führen jedoch nicht dazu, dass die GiG nach § 1 Abs. 1a UStG scheitert. Vielmehr ist eine Modernisierung durch B unschädlich möglich, weil der Kern des erworbenen Unternehmens erhalten bleibt und die Erweiterung des Unternehmens in der freien Disposition des Erwerbers B liegt. Dass dafür die Bäckerei **zeitweise geschlossen** werden muss, ist eine **notwendige Folgeerscheinung**. Dies steht der Geschäftsveräußerung nicht entgegen, da die Tätigkeit dennoch sofort – i. R. der notwendigen zeitlichen Einschränkungen der Modernisierung – fortgesetzt wird.⁴⁰

FALL 4 ▶ Unternehmer Martin Maß (M) betreibt in gemieteten Räumen eine Unternehmensberatung. Er beabsichtigt nunmehr, die bisher angemieteten Räumlichkeiten von seinem Vermieter zu erwerben und die Büros weiterhin für sein Unternehmen zu nutzen.

Aufgabe: Liegt eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ Der **Vermieter** des M ist infolge der Vermietung der Räumlichkeiten **Unternehmer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG)**. Der Vorgang der Veräußerung an M könnte demnach eine Geschäftsveräußerung sein, da ein Vermietungsunternehmen übertragen wird. Allerdings scheitert dies hier daran, dass das **Unternehmen nicht fortgeführt** wird. Denn M als Erwerber beendet die Vermietung, indem er die Räumlichkeiten fortan zu eigenen unternehmerischen Zwecken nutzt.⁴¹

33 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 966.

34 Dazu sogleich in Kap. I.6. dieser Fallstudie.

35 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

36 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1304.

37 Zu Organschaften vertiefend Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1307; Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 181 ff.

38 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1334, mit Verweis auf BFH, Urteile v. 28.11.2002 - V R 3/01, BStBl 2004 II S. 665 NWB BAAAA-88069; v. 4.2.2015 - XI R 14/14, BStBl 2015 II S. 908 NWB SAAAE-94258, Rn. 27; v. 25.11.2015 - V R 66/14, BStBl 2020 II S. 793 NWB BAAAF-49313; v. 3.12.2015 - V R 36/13, BStBl 2017 II S. 563 NWB TAAAF-48789, Rn. 15; v. 19.12.2012 - XI R 38/10, BStBl 2013 II S. 1053 NWB GAAAE-32293, Rn. 36.

39 Vgl. Benkert/Menner, UR 1995 S. 81, 84.

40 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.

41 Vgl. BFH, Urteile v. 4.9.2008 - V R 23/06 NWB DAAAD-03276; v. 24.9.2009 - V R 6/08, BStBl 2010 II S. 315 NWB EAAAD-37064; Abschnitt 1.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

MERKE

Die Fortführung der bisherigen Tätigkeit wurde vom EuGH in der **Grundlagenentscheidung „Zita Modes Sàrl“**⁴² umfassend betrachtet. Allerdings fordert der EuGH in dieser Entscheidung nur, dass „**eine selbständige Tätigkeit**“⁴³ fortgeführt wird, nicht jedoch, dass es sich hierbei um die Tätigkeit des Veräußerers handelt. Daher ist in der Lit. umstritten, inwieweit das tätigkeitsbezogene Merkmal tatsächlich noch erfüllt werden muss, um zur Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG zu gelangen.⁴⁴ Eine umfassende Klarstellung steht aus.⁴⁵

II. Besonderheiten bei Immobilienumsätzen

Immobilienumsätze sind in Klausurfällen beliebt und auch in der Praxis häufiger Bestandteil einer (vermeintlichen) nichtsteuerbaren GiG. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass Immobilien stets als wesentliche Betriebsgrundlagen zu würdigen sind und daher einen besonderen Einfluss auf das Vorliegen einer GiG nach § 1 Abs. 1a UStG haben können. Neben der zuvor in Fall 4 geschilderten Variante sind auch vielfältige andere Konstellationen im Zusammenhang mit Immobilien denkbar. Infolgedessen soll im Folgenden eine Auswahl weiterer wesentlicher Fallkonstellationen erläutert werden.

1. Veräußerung einer Immobilien von mehreren

Bei der veräußerten Immobilie kann es sich auch um eine von mehreren Immobilien des Veräußerers handeln. Dabei ist zu differenzieren, ob die **Immobilie vermietet ist oder leer steht bzw. eigengenutzt wird**. Für den Fall eines Leerstands wird auf Kap. II.3. dieser Fallstudie verwiesen. Hinsichtlich einer vermieteten Immobilie ist davon auszugehen, dass diese selbständig als Vermietungsunternehmen gelten kann und daher das übertragene Teilvermögen „Immobilie“ inkl. der dazugehörigen Mietverträge zu einer nichtsteuerbaren GiG nach § 1 Abs. 1a UStG führt.⁴⁶

FALL 5 ▶ Vermietungsunternehmer Emil Ehrlich (E) besitzt in Hamburg fünf Mehrfamilienhäuser, die jeweils vollständig vermietet sind. Da er kurzfristig finanzielle Mittel benötigt, veräußert er eine der Immobilien mit sechs vermieteten Wohnungen für 1.000.000 € an Ferdinand Frohsinn (F). F übernimmt sämtliche Mietverträge und führt diese fort. Im Kaufvertrag wird vereinbart, dass eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt.

Aufgabe: Kann diese Vereinbarung im Kaufvertrag eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG begründen?

LÖSUNG ▶ Nein, die **Vereinbarung im Kaufvertrag ist unerheblich**, da es für die umsatzsteuerliche Behandlung nur darauf ankommt, ob die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren GiG erfüllt sind. Dies ist hier zu prüfen. Da die **Immobilie** bereits für sich genommen ein **Teilvermögen** darstellt und auch **selbständig als Vermietungsunternehmen fortgeführt werden kann**, liegt eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor. Die Übernahme der Immobilien mit bestehenden Mietverträgen führt daher dazu, dass die Vermietung sofort durch den F fortgeführt werden kann und keine Unterbrechungen auftreten, die der Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG entgegenstehen.

2. Immobilienveräußerung neben anderer wirtschaftlicher Tätigkeit

Des Weiteren ist vorstellbar, dass ein Unternehmer i. R. seines einheitlichen Unternehmens i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG eine Immobilie vermietet und diese Vermietung nicht im Zusammenhang mit der anderen wirtschaftlichen Tätigkeit steht. In diesen Fällen ist die **Vermietung der Immobilie als Teil des gesamten Unternehmens** zu sehen, die als Teilvermögen für Zwecke einer GiG übertragen werden kann.

FALL 1 ▶ **Fortführung von Fall 1:** A vermietet neben seiner Bäckerei in Hamburg auch noch ein Mehrfamilienhaus in zentraler Lage in Hamburg. Diese Immobilie steht in keinem Zusammenhang mit seiner Bäckerei. Dennoch ist die Immobilie und das damit verbundene Vermietungsunternehmen Teil seines einheitlichen Unternehmens für Zwecke der Umsatzsteuer. Die Immobilie soll für 1.000.000 € an Christoph Clever (C) veräußert werden. Die Mietverträge werden von C übernommen.

Aufgabe: Liegt eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ Da die Immobilie ein **Teilvermögen** darstellt und auch **selbständig als Vermietungsunternehmen fortgeführt werden kann**, liegt eine **GiG nach § 1 Abs. 1a UStG** vor. Die **Übernahme der Immobilie mit bestehenden Mietverträgen** führt dazu, dass die Vermietung sofort durch den C fortgeführt werden kann und **keine Unterbrechungen** auftreten. Dass die Immobilie durch einen auch anderweitig wirtschaftlich tätigen Unternehmer veräußert wird, hat insoweit keine Auswirkungen auf die GiG.

FALL 1 ▶ **Abwandlung von Fall 1:** A betreibt seine Bäckerei in der eigenen Immobilie und beschließt, diese Immobilie an den C zu veräußern. Darüber hinaus schließen beide einen Mietvertrag über die Immobilie, damit A seine Bäckerei dort weiterhin betreiben kann.

Aufgabe: Ist die Veräußerung der Immobilie an C eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG?

LÖSUNG ▶ Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs an C wird eine Immobilie übertragen, die kein Vermietungsunternehmen darstellt (kein Übergang eines Mietvertrags). Gleichzeitig stellt die Immobilie eine wesentliche Betriebsgrundlage der Bäckerei des A dar. Nach der von der Finanzverwaltung übernommenen BFH-Rspr.⁴⁷ reicht es für eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG aus, wenn **zwar im Zeitpunkt der Veräußerung und Übertragung der Immobilie kein Mietvertrag besteht**, dieser jedoch **unmittelbar im Anschluss an die Übertragung abgeschlossen** wird. Insoweit sollte ebenfalls ein Vermietungsunternehmen nichtsteuerbar übertragen werden.

Streitig könnte dabei aber sein, ob die Tatsache, dass die Immobilie eine **wesentliche Betriebsgrundlage** der Bäckerei darstellt, der Geschäftsveräußerung entgegenstehen kann. Dies ist m. E. jedoch zu verneinen, denn die Immobilie kann als Teilvermögen herausgelöst werden und bildet daher zukünftig ein selbständiges Vermietungsunternehmen. Entsprechendes gilt für die Bäckerei: Diese kann ebenfalls als Unternehmen ohne Einschränkungen bestehen bleiben und durch den Mietvertrag die Immobilie auch in Zukunft nutzen.⁴⁸

42 EuGH, Urteil v. 27.11.2003 - Rs. C-497/01 „Zita Modes Sàrl“ NWB UAAAB-79462.

43 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.11.2003 - Rs. C-497/01 „Zita Modes Sàrl“ NWB UAAAB-79462, Rn. 40.

44 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1336.

45 Vgl. zum Vorgehen bei zweifelhaften Vorgängen und zu vorsorglichen Klarstellungen im Kaufvertrag Kap. V.2. dieser Fallstudie.

46 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1224.

47 BFH, Urteil v. 6.5.2010 - V R 25/09 NWB YAAAD-49025.

48 Vgl. im Einzelnen auch die Ausführungen in Kap. II.3. und Kap. II.4. dieser Fallstudie.

3. Leerstandsimmobilie

Für die Frage, ob auch die Veräußerungen von Leerstandsimmobilien GiG auslösen können, ist hinsichtlich der damit verbundenen Umsätze zu differenzieren, da eine pauschale Lösung der BFH-Rspr. nicht entnommen werden kann.

FALL 5A ▶ **Fortführung von Fall 5:** Vermietungsunternehmer E veräußert eine weitere seiner Immobilien. Diese ist jedoch nicht vermietet, sondern steht vollständig leer.

Aufgabe: Löst dieser Umsatz eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG aus?

LÖSUNG ▶ Der Umsatz kann keine GiG auslösen, weil nach Auffassung des BFH die Vermietung von leerstehenden Immobilien **ohne gleichzeitig übertragene Mietverträge** es dem Erwerber nicht ermöglicht, ein Unternehmen – hier ein Vermietungsunternehmen – selbständig fortzuführen.⁴⁹ Die Vermietung der Immobilie ist daher ein steuerbarer und grundsätzlich steuerfreier Umsatz nach **§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG**, sofern keine Option zur Steuerpflicht nach **§ 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG** im notariellen Kaufvertrag wirksam vereinbart wird. Wird die Option hingegen wirksam gezogen, ist zu beachten, dass der Umsatz nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 3 i. V. mit Abs. 5 UStG** zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers führt, wenn der Erwerber Unternehmer ist, was bei Anwendung der Option nach § 9 UStG angenommen werden sollte.

FALL 5B ▶ **Abwandlung von Fall 5A:** Die Immobilie ist nicht leerstehend, sondern vollständig vermietet. Allerdings sind bereits sämtliche Mietverträge im Zeitpunkt der Übertragung der Immobilie beendet. Erwerber F schließt mit einem neuen Mieter Mietverträge über die Räumlichkeiten.

Aufgabe: Wie ändert sich die rechtliche Einschätzung im Vergleich zu Fall 5A?

LÖSUNG ▶ Anders als in der Konstellation nach Fall 5A hat der BFH mit Urteil v. 11.10.2007⁵⁰ hier die GiG nach **§ 1 Abs. 1a UStG** **verneint, da kein Vermietungsunternehmen übertragen wird.** Dieses Urteil steht jedoch in Widerspruch zur BFH-Rspr. v. 6.5.2010⁵¹ und v. 24.2.2021⁵². Daher ist die Frage nach der **h. M. in der Lit.** danach zu lösen, welchen Charakter der Leerstand der Immobilie hat. Vgl. insoweit auch den nachfolgenden Fall 5C.

FALL 5C ▶ **Abwandlung von Fall 5A:** Der Mietvertrag der Immobilie wurde zwei Monate vor Übertragung gekündigt. E sucht bereits die gesamte Zeit vor Übertragung mithilfe von Anzeigen und eines Immobilienmaklers nach neuen Mietern. Auch F muss nach Übernahme der Immobilie noch zwei Monate suchen, so dass die Immobilie in Beachtung einer dreimonatigen Kündigungsfrist einen Monat leer steht. Aufgrund intensiver Suche in dieser Zeit findet er aber schnell einen neuen Mieter.

Aufgabe: Liegt jetzt eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ Nach der **h. M. in der Lit.** sollte in diesem Fall eine GiG angenommen werden können. Die **Gesamtumstände** machen erkennbar, dass der Leerstand lediglich eine vorübergehende Unterbrechung der Vermietungstätigkeit ist, für die der Vermieter im Zweifel nichts kann und die er auch nicht sofort beenden kann.⁵³ Etwas anderes sollte demnach nur gelten, wenn es sich um eine tatsächliche Beendigung der gesamten Vermietungstätigkeit handelt und nicht beabsichtigt ist, den Leerstand wieder zu beenden. Die **Fortsetzungsabsicht des Erwerbers F** sollte demnach das einzige Merkmal sein, das für die Entscheidung einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG von Bedeutung ist. Gleiches sollte m. E. auch gelten, wenn sich der Leerstand durch Renovierungen an der Immo-

bilie ergibt, eine Vermietung jedoch wieder beabsichtigt ist. Nichts anderes ist auch der BFH-Rspr. v. 24.2.2021⁵⁴ zu entnehmen.

FALL 6 ▶ Der angestellte Detlef Dark (D) vermietet neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit eine Ferienwohnung auf Usedom an der Ostsee. Die Ferienwohnung wird mit einer Auslastung von 75 % vermietet, steht jedoch einen Teil des Jahres aufgrund fehlender Nachfrage leer. Nunmehr möchte D die Immobilie an Ewald Ernst (E) für 250.000 € verkaufen. E möchte die Vermietung der Ferienwohnung fortsetzen. Im Zeitpunkt der Übertragung der Ferienwohnung steht diese leer.

Aufgabe: Scheidet eine GiG bei einer Ferienwohnung aus?

LÖSUNG ▶ In Abgrenzung zu den o. g. Fällen hat der BFH für eine **Ferienwohnung**, die regelmäßig an unterschiedliche Touristen vermietet wird, entschieden, dass es sich um eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG handelt, sofern der Erwerber beabsichtigt, die Vermietung der Immobilie fortzusetzen. Diesbezüglich ist es unerheblich, dass die Ferienwohnung zum Zeitpunkt der Übertragung nicht vermietet ist. Die **Gesamtwürdigung** spricht vielmehr dafür, dass es sich bei den Leerstandszeiten nur um vorübergehende Unterbrechungen der Vermietung handelt, die jedoch der Annahme einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung nicht entgegenstehen können.⁵⁵ Im Ergebnis geht diese Einschätzung des BFH mit der Meinung der h. M. in der Lit. (vgl. Fall 5C) konform, wonach es auf die **Verwendungsabsicht** bzgl. der Immobilie ankommt.⁵⁶

4. Nur teilweise vermietete Immobilie

Ebenfalls unterschiedlich gewertet werden kann die teilweise Vermietung von Immobilien, da auch hierbei verschiedene Fallkonstellationen denkbar sind. Im Grunde ist auch in diesen Fällen zu entscheiden, welche **Verwendungsabsichten** für die nicht vermieteten Flächen der Immobilie bestehen, und ob der Erwerber für diese Flächen ebenfalls beabsichtigt, eine Vermietung durchzuführen bzw. diese fortzusetzen.

FALL 5D ▶ **Abwandlung von Fall 5:** Vermietungsunternehmer E besitzt eine Immobilie mit insgesamt sieben Wohnungen, von denen fünf Wohnungen vermietet sind. Für die übrigen zwei Wohnungen sucht er bereits seit mehreren Wochen einen Nachmieter und hat seine diesbzgl. Aktivitäten zuletzt intensiviert. Diese Immobilie veräußert E an Willi Wunderlich (W).

Aufgabe: Führt die teilweise vermietete Immobilie zu einer GiG, wenn diese veräußert wird?

LÖSUNG ▶ Dies ist abhängig von der **Verwendungsabsicht** zu beurteilen.⁵⁷ Im vorliegenden Fall sollte die Übertragung zur Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG führen, da die Verwendungsabsicht der nicht vermieteten Flächen eindeutig und nachweisbar dafür spricht, dass diese ebenfalls vermietet werden und somit dem Vermietungsunternehmen auch in Zukunft dienen sollen. Ob dies der BFH in einem entsprechenden Fall genauso sehen würde, ist

49 BFH, Urteil v. 5.6.2014 - V R 10/13 NWB EAAAE-71564.

50 BFH, Urteil v. 11.10.2007 - V R 57/06, BStBl 2008 II S. 447 NWB ZAAAC-69477.

51 BFH, Urteil v. 6.5.2010 - V R 25/09 NWB YAAAD-49025.

52 BFH, Urteil v. 24.2.2021 - XI R 8/19, BStBl 2022 II S. 34 NWB HAAA-84229.

53 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1227; Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG (Stand: Juli 2024), § 1 Rz. 514; a. A. Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 179.4.

54 BFH, Urteil v. 24.2.2021 - XI R 8/19, BStBl 2022 II S. 34 NWB HAAA-84229.

55 BFH, Urteil v. 5.6.2014 - V R 10/13 NWB EAAAE-71564.

56 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1227.

57 Vgl. BFH, Urteil v. 30.4.2009 - V R 4/07, BStBl 2009 II S. 863 NWB AAAAD-26998; zustimmend Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG (Stand: Juli 2024), § 1 Rz. 514; Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 179.2.

zurzeit jedoch **ungeklärt**. Da hier nur ein **geringer Teil der Wohnungen leer steht**, spricht jedoch vieles dafür, dass die gesamte Immobilie als Vermietungsunternehmen nichtsteuerbar veräußert werden kann.

FALL 5E ▶ **Abwandlung von Fall 5D:** Erwerber ist nicht W, sondern der Mieter einer der fünf vermieteten Wohnungen. Dieser möchte auch weiterhin seine Wohnung bewohnen, mit einer der leer stehenden Wohnungen zusammenlegen und i. Ü. die Vermietung der vier bereits vermieteten und der einen leer stehenden Wohnung sofort fortsetzen.

Aufgabe: Inwieweit liegt nun eine GiG vor?

LÖSUNG ▶ In diesem Fall ist für Zwecke der GiG eine **Aufteilung der Veräußerung in einen nichtsteuerbaren und einen steuerbaren Teil** vorzunehmen. Nach jüngerer BFH-Rspr.⁵⁸ und Auffassung der Finanzverwaltung⁵⁹ liegt eine **GiG** vor, **soweit das Vermietungsunternehmen übertragen wird**. Dies betrifft vorliegend zum einen den Erwerb der vier Wohnungen, die bereits vermietet sind und – in Beachtung des Vorstehenden – zum anderen den Erwerb der Leerstandsimmobilie, für die eine Vermietung beabsichtigt ist. Soweit der Käufer jedoch die von ihm bewohnte Wohnung erwirbt und eine weitere Wohnung, um diese ebenfalls zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, handelt es sich **nicht** um eine GiG. Denn durch die Änderung der Stellung des Erwerbers vom Mieter zum Eigentümer kann das Vermietungsunternehmen nicht mehr die nunmehr nicht vermieteten Wohnungen mit umfassen.

Für die **fünf Wohnungen**, die dem Vermietungsunternehmen zuzuordnen sind, ist daher entsprechend des Verhältnisses der Wohnungsflächen zur Gesamtfläche § 1 Abs. 1a UStG anzuwenden, während hinsichtlich der **verbleibenden zwei Wohnungen** eine steuerbare und steuerfreie Veräußerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 4 Nr. 9a UStG vorliegt. Für diese beiden Wohnungen kann aufgrund der nicht beabsichtigten unternehmerischen Nutzung auch keine Option nach § 9 UStG gewährt werden.

5. Bruchteilsgemeinschaft

Ändern sich bisherige Eigentumsverhältnisse an einer Immobilie derart, dass nicht die gesamte Immobilie übertragen wird, sondern lediglich ein **Miteigentumsanteil** auf den Erwerber übergeht, kann ebenfalls eine GiG vorliegen.⁶⁰ Auch hierfür kommt es darauf an, **welcher Nutzung die Immobilie zugeführt** wird. Während bei einer Immobilie, für die keine Vermietung vorliegt, auch keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG angenommen werden kann, wird bei einer Weiterführung des Vermietungsunternehmens die Nichtsteuerbarkeit des § 1 Abs. 1a UStG ermöglicht.⁶¹ Dies gilt auch für **Kettenerwerbe**, falls durch die Miteigentümer letztlich weiterhin eine Vermietung erfolgt.⁶²

FALL 7 ▶ Vermietungsunternehmer Valentin Vornehm (V) besitzt ein sechsstöckiges und vollvermietetes Geschäftshaus in der Hamburger Hafencity. Er beabsichtigt, einen Miteigentumsanteil an der Immobilie an seine Ehefrau Irena Ihering (I) zu übertragen. Der zu übertragende Miteigentumsanteil beträgt 25 %. Vor der Übertragung herrscht Einigkeit zwischen V und I, die Vermietung der Immobilie ohne Änderungen fortzusetzen.

Aufgabe: Löst diese Übertragung eine GiG aus?

LÖSUNG ▶ Ja, die Übertragung löst eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG aus. Die sich aus dieser Übertragung bildende **Bruchteilsgemeinschaft** führt die Vermietung der Immobilie im

Außenverhältnis fort. Das Vermietungsunternehmen bleibt somit erhalten.

III. Besonderheiten bei Gesellschaftsanteilen

Die bisher dargestellten Fälle behandelten alle „Asset-Deals“, also Umsätze, bei denen das Eigentum an WG übertragen wird. Demgegenüber fällt die Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter den Begriff der „Share-Deals“, da lediglich die Anteile an einer Gesellschaft übertragen werden. Bei der Übertragung der Anteile ist neben der vollständigen Übertragung der „Shares“ auch die nur anteilige Übertragung eines Teils der Anteile möglich. Fraglich ist daher wiederum, ob die Übertragung nur eines Teils der Anteile an einer Gesellschaft bereits ausreichend sein kann, damit ein hinreichend Ganzes übertragen wird, das die Voraussetzungen einer GiG nach § 1 Abs. 1a UStG erfüllt.⁶³

FALL 8 ▶ Bauunternehmer Donald Dumb (D) hält eine Beteiligung i. H. von 20 % an der im Einzelhandel tätigen Shopping GmbH (S-GmbH). Die Beteiligung wird im ertragsteuerlichen Privatvermögen des D gehalten und wird nunmehr für 250.000 € an den Privatier Peter Protzig (P) übertragen.

Aufgabe: Liegt eine nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor?

LÖSUNG ▶ In diesem Fall ist zunächst zu beachten, dass das **bloße Halten einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung keine unternehmerische Tätigkeit begründet**.⁶⁴ Die Beteiligung des D an der S-GmbH qualifiziert nicht zu einer Unternehmerstellung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Die bereits bestehende Unternehmerstellung des D durch seine Tätigkeit als Bauunternehmer ist indes unbeachtlich.

Weiterhin ist hervorzuheben, dass dem D durch die Gesellschafterstellung nicht die entsprechenden WG der S-GmbH zustehen, sondern **D lediglich ein Recht auf Teilhabe am Gewinn der S-GmbH** hat. Die Übertragung erfolgt deshalb **nicht als GiG nach § 1 Abs. 1a UStG**, weil **kein Unternehmen Gegenstand der Übertragung** auf den P ist, sondern nur die Stellung als Gesellschafter – und damit das Recht auf Teilhabe am Gewinn – übertragen wird. Der Vorgang ist steuerbar und nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerbefreit. Eine Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG besteht nicht.

FALL 8A ▶ **Fortführung von Fall 8:** Konrad Klein (K), der eine Beteiligung i. H. von 80 % an der S-GmbH hält, veräußert diese zeitgleich an den P. Somit hält P nach den beiden Übertragungen von D und K eine Beteiligung i. H. von 100 % an der S-GmbH.

Aufgabe: Ändert sich nun die Rechtslage?

LÖSUNG ▶ Nein, auch dieser Vorgang bzw. dass P anschließend eine Beteiligung von 100 % an der S-GmbH hält, qualifiziert **nicht** für eine **GiG**, denn in Beachtung der umsatzsteuerlichen Regelungen sind **sämtliche Vorgänge stets einzeln zu bewerten**. Die Übertragung der Beteiligung i. H. von 80 % wird somit als selbständiger Vorgang gewürdigt, der keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG auslösen kann.⁶⁵

58 Vgl. BFH, Urteil v. 6.7.2016 - XI R 1/15, BStBl 2015 II S. 909 NWB TAAAF-82381.

59 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 2 Satz 5 und 6 UStAE.

60 Vgl. Peltner in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 189 ff., mit Beispielen.

61 BFH, Urteil v. 6.9.2007 - V R 41/05, BStBl 2008 II S. 65 NWB XAAAC-60542.

62 Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2015 - V R 66/14 NWB BAAAF-49313, Rn. 30, für den Fall einer GbR.

63 Vgl. hierzu Kap. I.3. dieser Fallstudie.

64 Vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

65 Vgl. EuGH, Urteil v. 30.5.2013 - Rs. C-651/11 „BV“ NWB AAAAE-36971, Rn. 51.

Fraglich ist, ob etwas anderes gelten kann, wenn **durch einen einzelnen Gesellschafter eine Beteiligung i. H. von 100 % auf einen Erwerber übertragen wird**. In diesen Fällen ist es vorstellbar, dass es keinen Unterschied macht, ob alle WG eines Unternehmens übertragen werden oder ob diese lediglich in Form der verbrieften Gesellschaftsanteile auf einen Erwerber übergehen.

FALL 8B ▶ **Fortführung von Fall 8:** D ist auch zu 100 % an der Grill-GmbH (G-GmbH) beteiligt, die verschiedene Restaurants in Hamburg betreibt. Da D beabsichtigt, in den Ruhestand zu gehen, veräußert er seine gesamte Beteiligung ebenfalls an den P. Der Kaufpreis beträgt 2.500.000 €.

Aufgabe: Kann aus einer Veräußerung von 100 %-Beiliegungen an Kapitalgesellschaften eine GiG resultieren?

LÖSUNG ▶ Die Rspr. zur **Veräußerung von 100 %-Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** war zunächst nicht einheitlich. Während der **BFH** diese Vorgänge ebenso wie die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen lange Zeit als nichtsteuerbar würdigte,⁶⁶ vertrat der **EuGH** die Auffassung, dass darin keine Geschäftsveräußerung gesehen werden kann.⁶⁷

Dieser Auffassung des EuGH hat sich nunmehr aber auch wiederholt der **BFH** angeschlossen.⁶⁸ Denn die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG erfordert in Umsetzung des Art. 19 MwStSystRL, dass „Gegenstände“ geliefert werden. Diese Voraussetzung wird bei der bloßen Übertragung von Gesellschaftsanteilen nicht erfüllt. Die WG sind weiterhin dem Unternehmen zuzurechnen, dessen Anteile übertragen werden. Dass der Erwerber nach der Übertragung Eigentümer der Anteile wird, ist somit nicht gleichzusetzen damit, dass diese „Anteile“ – die Gesellschaft – weiterhin Eigentümer der Vermögenswerte ist. Dies erscheint folgerichtig, da das Halten der Anteile an sich keine Unternehmereigenschaft begründet⁶⁹ und die Gesellschaft zudem sowohl vor als auch nach der Übertragung der Anteile weiterhin Unternehmer i. S. des UStG ist. Somit liegt hier keine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG vor. Der Vorgang ist vielmehr anhand der allgemeinen Regelungen zu beurteilen.⁷⁰

MERKE

Beachten Sie, dass der **EuGH** wohl in bestimmten Fällen auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen als **nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung** beurteilen würde.⁷¹ Welche Fälle davon konkret erfasst sind, ist in der **Lit. umstritten** und mangels weiterführender Rspr. zurzeit nicht rechtssicher zu beurteilen.⁷²

Weiterhin hat der **BFH** entschieden, dass die **Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer GmbH durch eine bisherige Organträgerin an eine neue Organträgerin** ggf. eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG auslösen kann.⁷³

IV. Folgewirkungen der Geschäftsveräußerung im Ganzen

1. Erwerber tritt an Stelle des Veräußerers

Rechtsfolge einer erfolgreichen GiG ist, dass der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Dies ist in Umsetzung des Art. 19 MwStSystRL die „objektbezogene Einzelrechtsnachfolge“.⁷⁴ Diese Rechtsfolge ist insbesondere für § 15a Abs. 10 UStG von Bedeutung, da die

Rechtsposition des Veräußerers auch im Hinblick auf eine mögliche Berichtigung des Vorsteuerabzugs zur Anwendung gelangt.⁷⁵ Des Weiteren ist dies für **Änderungen i. R. des § 17 UStG** bedeutsam, weil sodann der Erwerber für die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen einzutreten hat.⁷⁶

In der **Praxis** sollte dies folglich i. R. eines Erwerbs bedacht werden und insoweit eingepreist bzw. zumindest i. R. der Tax Due Diligence erwähnt werden. Für etwaige Steuerschulden ist § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG nicht heranzuziehen; jedoch ist § 75 AO zu beachten.

FALL 1K ▶ **Fortführung von Fall 1:** B übernimmt am 1.1.2025 die Bäckerei des A. Am 5.2.2025 tritt eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage ein. Hintergrund ist eine Veräußerung von Anlagevermögen durch A bereits vor der Übertragung an B, am 20.12.2024. Der veräußerte Gegenstand war überraschend defekt gegangen, und A hatte sich bereit erklärt, nachträglich einen Rabatt zu gewähren.

Aufgabe: Was muss B umsatzsteuerlich beachten?

LÖSUNG ▶ Da B nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG in die Rechtsstellung des A eingetreten ist, sind die steuerlichen Folgen der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG auch von ihm zu tragen. Er hat somit die Berichtigung in seiner Umsatzsteuervoranmeldung zu erklären und kann daher die von A damals zu viel gezahlte Umsatzsteuer nach erfolgreicher Änderung und Beseitigung der Risiken von Steuerausfällen zurückerhalten.

2. Vorsteuerabzug nach § 15 UStG

Durch das Eintreten des Erwerbers in die Rechtsstellung des Veräußerers können sich auch Auswirkungen im Vorsteuerabzug ergeben.

Hierbei ist zu differenzieren, ob die Folgen den Erwerber oder den Veräußerer treffen. So steht der **Vorsteuerabzug aus vor der Veräußerung erworbenen WG nur dem Veräußerer** zu. Unbeachtlich ist, ob der Vorsteuerabzug aufgrund der zeitlichen Vorgaben vor oder nach der Veräußerung vorgenommen werden darf, sofern dieser grundsätzlich durch den Veräußerer zulässig wäre.⁷⁷ Löst der **Erwerber Vorgänge nach § 3 Abs. 1b UStG** aus, ist für diese, in Beachtung des § 1 Abs. 1a UStG, auf die damalige Behandlung beim Veräußerer des Unternehmens abzustellen. Fehlerhaft wäre es, eine gleichgestellte Lieferung zu verneinen, da nicht der Erwerber den Vorsteuerabzug vornehmen durfte.⁷⁸

FALL 1L ▶ **Fortführung von Fall 1:** B möchte aus der von ihm übernommenen Bäckerei eine Kaffeemaschine zum privaten Gebrauch entnehmen. Die Maschine wurde bereits lange vor der Übertragung des Unternehmens auf B durch den A angeschafft. Die damaligen

66 BFH, Urteil v. 29.10.1987 - X R 33-34/81, BStBl 1988 II S. 92 NWB EAAAA-92698.

67 Vgl. EuGH, Urteile v. 30.5.2013 - Rs. C-651/11 „X“ NWB AAAAE-36971, Rn. 51; v. 29.10.2009 - Rs. C-29/08 „AB SKF“ NWB DAAAD-36785.

68 Zuletzt BFH, Urteil v. 18.9.2019 - XI R 33/18, BStBl 2021 II S. 243 NWB HAAAAH-41078.

69 Vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

70 Zustimmung nach jüngerer Rspr. BFH, Urteil v. 18.9.2019 - XI R 33/18, BStBl 2021 II S. 243 NWB HAAAAH-41078.

71 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.10.2009 - Rs. C-29/08 „SKF“ NWB DAAAD-36785, Rn. 38 und 40.

72 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1233.

73 BFH, Urteil v. 18.9.2019 - XI R 33/18, BStBl 2021 II S. 243 NWB HAAAAH-41078.

74 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 12/6078 S. 134.

75 Dazu im Einzelnen unter Kap. IV.3. dieser Fallstudie.

76 BFH, Urteil v. 7.12.2006 - V R 2/05, BStBl 2007 II S. 848 NWB VAAAC-38820.

77 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Juni 2024), § 1 Rz. 1355.

78 EuGH, Urteil v. 22.2.2001 - Rs. C-408/98 „Abbey National“ NWB QAAAAB-72794.

Anschaffungskosten betragen 300 €, und es konnte der komplette Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Unzweifelhaft würde eine etwaige gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe mit einer Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG i. H. von 150 € erfasst werden müssen. B denkt jedoch, dass dies nicht erforderlich ist, weil er aus der Kaffeemaschine keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte.

Aufgabe: Trifft die Einschätzung des B zu?

LÖSUNG ➤ Nein, die Einschätzung des B geht fehl. Aufgrund des Eintritts in die Stellung des A als Rechtsfolge der GiG nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG muss er auch eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG umsatzsteuerlich berücksichtigen. Andernfalls würde B im Vergleich zu einem Endverbraucher bessergestellt. Denn zumindest implizit war der Vorsteuerabzug des A bei der damaligen Kaufpreisfindung für die Bäckerei eingepreist, und B partizipiert über den Vorsteuerabzug des A von diesem für unternehmerische Zwecke. Dies darf jedoch nicht gelten, wenn B Gegenstände in seine private Sphäre überführt, so dass § 3 Abs. 1b UStG anzuwenden ist.

3. Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Das Eintreten in die Rechtsstellung des Veräußerers hat zur Folge, dass nach § 15a Abs. 10 UStG der entsprechende Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen wird. Eine etwaige Berichtigung des Vorsteuerabzugs muss daher der Erwerber nach § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG vornehmen. Der Veräußerer hat nach § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG die erforderlichen Angaben bereitzustellen. **Steuerliche Folgen sind somit vom Erwerber zu tragen.**

In der **Praxis** sollte dies i. R. eines Erwerbs bedacht werden und zumindest i. R. der Tax Due Diligence erwähnt werden.

V. Exkurs

1. Irrtümliche Geschäftsveräußerung im Ganzen

Irrtümer hinsichtlich der Beurteilung einer GiG sind grundsätzlich in zweierlei Hinsicht möglich:

- ▶ Zum einen ist denkbar, dass eine **GiG nicht vorliegt, diese jedoch bei Veräußerung angenommen wurde** und der Sachverhalt auch in Beachtung dieser Fehlannahme gewürdigt wurde.
- ▶ Zum anderen ist denkbar, dass **keine GiG angenommen wurde, diese jedoch tatsächlich gegeben ist** und die Vertragsparteien bei Veräußerung die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG unterlassen haben.

Da beides in der **Praxis** recht schnell passieren kann, sehen **Kaufverträge**, in denen die GiG zweifelhaft sein könnte, i. d. R. eine **Klausel** für den Fall vor, dass die Finanzverwaltung zu einer anderen Einschätzung gelangt.

Die **spätere Feststellung, dass keine GiG vorliegt**, begründet i. d. R. eine Steuerschuldnerschaft des Veräußerers für etwaige Steuerschäden. In den Grenzen des § 13b UStG kann dies jedoch auch den Erwerber treffen. Daneben ist eine etwaige Verzinsung der Steueransprüche nach § 233a AO zu beachten. Ob sich der Veräußerer die zu zahlende Umsatzsteuer vom Erwerber erstatten lassen kann, ist für solche Vorgänge zivilrechtlich zu klären. Der Erwerber kommt sodann jedoch in die Situation, dass er den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ggf. in Anspruch nehmen kann.

Im umgekehrten Fall hat der Veräußerer nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG Umsatzsteuer unrichtig ausgewiesen und muss diese tragen. Eine Berichtigung ist denkbar, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist. Dazu ist zu prüfen, ob der Erwerber einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Dieser Vorsteuerabzug wäre dann jedoch sowieso als unzulässig zu behandeln, weil nur die gesetzlich geschuldete Steuer abgezogen werden darf. Der Erwerber wird daher i. d. R. den unrichtigen Vorsteuerabzug zugunsten der Finanzverwaltung nach § 233a AO verzinsen müssen.

In der **Praxis** tritt der Fall, dass fehlerhaft eine GiG nach § 1 Abs. 1a UStG angenommen wird, häufiger auf als der umgekehrte Fall. Entsprechende Sachverhalte sind dann deutlich einfacher zu handhaben, und der Aufwand der Veräußerung wird umsatzsteuerlich gering gehalten. Zweifelsfälle betreffen – neben den in dieser Fallstudie dargestellten unsicheren Rechtsfragen – in aller Regel komplexe Immobilientransaktionen.

2. Vorgehen bei unklaren Vorgängen

Da die GiG nach § 1 Abs. 1a UStG bisweilen mit Unklarheiten verbunden ist, werden in der **Praxis** regelmäßig vertraglich Maßnahmen vorgenommen, um die steuerlichen Folgen auch bei einer anderweitigen Einschätzung der Finanzverwaltung möglichst gering zu halten. So hat sich neben einer **verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2–5 AO**, die i. d. R. nur bei größeren steuerlichen Auswirkungen sinnvoll ist, die **Nutzung von Steuerklauseln und Optionen nach § 9 UStG** als Vorsichtsmaßnahme durchgesetzt.

Mithilfe von vertraglich vereinbarten **Steuerklauseln** werden die steuerlichen Folgen von fehlerhaften Beurteilungen einer GiG zivilrechtlich zwischen den beteiligten Stpfl. ausgeglichen. Die **Option nach § 9 UStG** dient ebenfalls nur der Vorsorge. So hat auch die Finanzverwaltung anerkannt, dass eine übereinstimmende Option für den Fall, dass keine GiG vorliegt, vorsichtshalber im notariellen Kaufvertrag erklärt werden kann und sodann nachträglich zur Anwendung gelangen darf.⁷⁹

VI. Mini-Klausur

Zum Abschluss dieser Fallstudie soll die Thematik der GiG in einem kleinen Übungsklausursachverhalt besprochen werden. Dazu werden die zuvor ausgearbeiteten Grundsätze in einer Mini-Klausur zusammengetragen, um die Wirkungsweise des Zusammenspiels zu veranschaulichen.

Die **Bearbeitungszeit** beträgt **max. 20 Minuten**.

SACHVERHALT ➤ Ludwig Listig (L) vermietet eine Immobilie im Zentrum von Hamburg. Die gesamte Immobilie wird an einen Einzelhandel vermietet. L hatte die Immobilie am 10.4.2021 zu einem Kaufpreis von 15.000.000,00 € erworben. Die damals im Notarvertrag wirksam ausgeübte Option, mit der zu 100 %, für die schon damals an den Einzelhandel vermieteten Gebäudeteile, auf etwaige Umsatzsteuerbefreiungen verzichtet wurde, hatte ihm einen Vorsteuerabzug i. H. von 2.850.000,00 € ermöglicht. Der Vorsteuer-

⁷⁹ Vgl. Abschnitt 9.1 Abs. 3 Satz 2 und 3 UStAE.

abzug war unzweifelhaft rechtmäßig. Während der gesamten Zeit als Eigentümer der Immobilie hatte L nie eine Änderung seiner Nutzungsabsichten hinsichtlich der Vermietungen vorgenommen. Er hatte das von ihm bereits beim Erwerb der Immobilie übernommene Mietverhältnis stets unverändert fortgesetzt.

Da L für die Immobilie kein Potenzial mehr sieht, verkauft er diese an den Privatier Peter Protzig (P). Mit notariellem Kaufvertrag v. 14.5.2025 wird zwischen P und L ein Gesamtkaufpreis von 20.000.000,00 € für die Immobilie vereinbart. Nutzen und Lasten gehen vertragsgemäß zum 31.5.2025 auf P über. Ab diesem Zeitpunkt soll P als neuer Vermieter in den Mietvertrag mit dem Einzelhandel eintreten. Beim Kauf der Immobilie beabsichtigt P jedoch, die Vermietung von 20 % der Flächen so schnell wie möglich zu beenden, da ein Hausarzt die Flächen anmieten möchte und dafür eine attraktivere Miete geboten hat. Deshalb ändert er sofort den Mietvertrag. Der Einzelhandel ist aufgrund konjunktureller Verschlechterung auch damit einverstanden, ab Juni 2025 20 % der Räumlichkeiten freizugeben. So kann der Hausarzt die Räumlichkeiten sofort übernehmen.

AUFGABENSTELLUNG ▶ Beurteilen Sie den Sachverhalt bzgl. seiner umsatzsteuerlichen Auswirkungen auf P und L für den Besteuerungszeitraum 2025. Hierbei ist insbesondere auf die Art des Umsatzes, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu ermitteln. Zudem ist anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht und die Vorsteuer abgezogen werden kann. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

BEARBEITUNGSHINWEISE ▶ Zugunsten einer kompakten Darstellung wird dieser Mini-Klausur die Annahme zugrunde gelegt, dass alle erforderlichen Nachweise erfüllt sind sowie i. Ü. die standardmäßigen Voraussetzungen eines Klausursachverhalts gelten (Voranmeldungszeitraum = Kalendermonat, Erklärungspflichten, Buch- und Belegnachweise etc.).

LÖSUNG ▶ Die Immobilie ist als **Vermietungsobjekt** ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb. L ist **Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG** und veräußert die Immobilie in einem einheitlichen Vorgang an P. Die **Mietverträge** bestehen fort und werden übernommen. Auch, dass eine Teilfläche zunächst entmietet werden soll, um dann jedoch wieder vermietet zu werden, ist unschädlich. Damit erfolgt die Veräußerung im Ganzen; es werden keine WG durch L zurückbehalten.

Die Veräußerung erfolgt als **entgeltlicher Vorgang**, da P 20.000.000,00 € für die Immobilie zahlt. P erwirbt die Immobilie **für sein Unternehmen**, denn er möchte ebenfalls als Vermieter tätig sein.⁸⁰ Zudem beabsichtigt P, wie bereits dargestellt, die Vermietung weiterzuführen und ist durch den Erwerb der gesamten materiellen und immateriellen WG auch dazu in der Lage. Somit liegt eine **nichtsteuerbare GiG nach § 1 Abs. 1a UStG** vor.

P tritt in die Rechtsstellung des L ein.⁸¹ Etwas spätere Vorsteuerberichtigungen (§ 15a UStG), hat daher P zu tragen (§ 15a Abs. 10 UStG). Durch die **Vermietung an den Hausarzt** hat P eine Änderung der Nutzungsverhältnisse nach § 15a Abs. 1 UStG ausgelöst. Die Vermietung ist nunmehr anders zu beurteilen als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse.

Die Immobilie ist ein **WG, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet** wird. Damit beträgt der **Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG** zehn Jahre. Er beginnt im Grundsatz mit erstmaliger Verwendung am 10.4.2021 und endet zehn Jahre später, am 10.4.2031. Hier greift 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 folglich der **1.4.2021 bis zum 31.3.2031**. Eine Vereinfachung nach **§ 44 Abs. 1 UStDV entfällt**, da die auf die Anschaffungskosten entfallende Vorsteuer die Grenze von 1.000,00 € überstieg.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags für 2025

Beabsichtigte vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:

$$12 \text{ Monate} \times 100 \% = 1.200 \% / 12 \text{ Monate} = 100 \%$$

Tatsächliche vorsteuerunschädliche Nutzung 2025:

$$5 \text{ Monate} \times 100 \% = 500 \%$$

$$7 \text{ Monate} \times 80 \% = 560 \%$$

$$= 1.060 \% / 12 \text{ Monate} = 88,33 \%$$

Bisher in Abzug gebrachte Vorsteuer für 2025:

$$2.850.000,00 \text{ €} \times \frac{1}{10} \times 100 \% = 285.000,00 \text{ €}$$

Nunmehr in Abzug zu bringende Vorsteuer für 2025:

$$2.850.000,00 \text{ €} \times \frac{1}{10} \times 88,33 \% = 251.740,50 \text{ €}$$

Die **Differenz i. H. von 33.259,50 €** wurde in 2025 bisher zu viel an Vorsteuer berücksichtigt und **ist zuungunsten 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 somit nicht mehr zu prüfen. Der Zeitpunkt für die Berichtigung ist **im Umkehrschluss zu § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV** die monatliche Voranmeldung, weil der Betrag 6.000,00 € übersteigt.

Für die verbleibenden Jahre ist ebenfalls entsprechend eine Berichtigung durch P vorzunehmen. P hat jeweils die entsprechenden Vorsteuerbeträge an die Finanzverwaltung zurückzuzahlen.

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.

⁸⁰ Die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers kann auch erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnen (vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 1 und Abschnitt 2.6 Abs. 1 UStAE).

⁸¹ Dazu im Einzelnen unter Kap. IV.1. dieser Fallstudie.