

1.8. Übungsfälle

1.8.1. Übung 1: Immobilienmogul Stefan Sturm

1.8.1.1. Sachverhalt

Stefan Sturm (nachfolgend SS abgekürzt) ist begeisterter Immobilieninvestor und strebt das hauptberufliche „Bonzentum“ an. Im Jahr 00 gelang es ihm, einen interessanten Bauplatz im Ahrtal (nördliches Rheinland-Pfalz) zu erwerben. Der Kaufpreis enthielt keine Umsatzsteuer.

In den Jahren 01 und 02 ließ SS das Grundstück mit einem Gebäude bebauen. Das Erdgeschoss (180m²) gestaltete er als gewerblichen Gebäudeteil mit Ladenfläche, den er an einen Unternehmer (Einzelhandel für professionelle Wanderausrüstung) steuerpflichtig (§ 9 UstG) vermieten wollte. Das 1. Obergeschoss mit einer Wohnfläche von 150m² wollte er selbst bewohnen. Das 2. Obergeschoss (150m²) sollte an eine Arztpraxis steuerfrei vermietet werden.

Errichtung des Rohbaus

Die Bauarbeiten begannen am 01.07.01. Der Rohbau wurde kurz vor Weihnachten am 20.12.01 fertiggestellt. Die dazugehörigen Bauleistungen wurden von einem deutschen Generalunternehmer ausgeführt und von SS auch noch in 01 abgenommen. Mit Datum vom 31.12.01 wurde dem SS vom Generalunternehmer eine Rechnung über 1.000.000 € zzgl. 190.000 € Umsatzsteuer ausgestellt.

Innenausbau

Aufgrund des Fachkräftemangels in der Baubranche konnte SS für die Monate Januar und Februar 02 keine Handwerker für den Innenausbau finden. Im März gelang es ihm dann schließlich ein Unternehmen zu finden, das in der Zeit von März bis August 02 den Innenausbau beider Geschosse vornahm. Noch vor der Abnahme der entsprechenden Bauleistungen überlegte sich SS aufgrund seines derzeit noch bestehenden Hauptberufs nicht selbst das OG zu bewohnen, sondern dieses stattdessen für private Wohnzwecke zu vermieten.

Im August 02 wurde dann schließlich die Bauleistung abgenommen. Das Handwerksunternehmen stellte SS hierfür 400.000 € zzgl. 76.000 € USt in Rechnung. Die Ausstattungsmerkmale und Raumgrößen der einzelnen Geschosse unterscheiden sich nicht.

Ausbau des Dachgeschosses

Einige Jahre später (im Jahr 07) beschließt SS das Dachgeschoss des Objekts auszubauen, wodurch sich eine zusätzliche Nutzfläche von 120m² ergibt. Diese Fläche verteilt sich auf zwei Einheiten mit jeweils 60m² Fläche. Eine Einheit überlässt SS unentgeltlich an einen Verwandten, die andere Einheit wurde vom dem Einzelhandel aus dem EG zusätzlich als Bürofläche angemietet. Für den Ausbau des

Dachgeschosses wendet SS insgesamt 100.000 € zzgl. 19.000 € USt auf und erhält hierfür im Oktober 07 auch eine ordnungsgemäße Rechnung.

1.8.1.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie für Rohbau, Innenausbau und Dachgeschoss den Vorsteuerabzug. Gehen Sie davon aus, dass SS das Gebäude, soweit es möglich ist, dem Unternehmensvermögen zuordnen möchte.

1.8.1.3. Lösung

Errichtung des Rohbaus

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Bei der vom Generalunternehmer in Rechnung gestellten USt i.H.v. 190.000 € handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt (insbesondere keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, da SS selbst kein Bauunternehmer ist), die von einem Unternehmer (Generalunternehmer) ordnungsgemäß in Rechnung gestellt wurde, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 UStG. Bei SS handelt es sich als Vermieter ebenfalls um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UStG.

Die Abziehbarkeit der Vorsteuer ist in zeitlicher Hinsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (hier mit Bauabnahme in 01) zu beurteilen (Prognoseentscheidung), A. 15.2b Abs. 3 S. 3, A. 15.2c Abs. 12 UStAE. Zu diesem Zeitpunkt hatte SS beabsichtigt, EG (180m²) sowie 2. OG (150m²) unternehmerisch und das 1. OG (150m²) unternehmensfremd (eigene Wohnzwecke) zu verwenden. Für die Ermittlung des Verhältnisses einer teilunternehmerischen Verwendung ist gemäß A. 15.2c Abs. 8 S. 1 und S. 3 UStAE der Flächenschlüssel von § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden, sodass sich eine unternehmerische Nutzung von 68,75 % (180m² EG + 150m² 2. OG = 330m² / 480m² insgesamt) und eine unternehmensfremde Nutzung von 31,25 % ergibt.

Es liegt daher eine Mischnutzung vor, die für die Frage des Leistungsbezugs im Rahmen des Unternehmens nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG entsprechend zu würdigen ist.

Hierbei ist zu beachten, dass es sich bei dem Gebäude um einen einheitlichen Gegenstand handelt – somit gilt hier das Zuordnungswahlrecht gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UStG i.V.m. A. 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 b) S. 1 und S. 2 UStAE. Die Zuordnungsentscheidung sollte hier idealerweise mit 100 % getroffen werden, um im Falle späterer Nutzungsänderungen weiteres Vorsteuerabzugspotenzial über § 15a UStG zu ermöglichen. Dies ist laut Aufgabenstellung von SS auch so beabsichtigt.

Die Zuordnungsentscheidung mit 100 % muss jedoch auch (hier bis 31.07.02), dokumentiert werden, A. 15.2c Abs. 18, 19 UStAE. SS sollte daher bis zu diesem Zeitpunkt die Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt mitgeteilt haben.

Durch die Zuordnungsentscheidung sind damit 100 % der Vorsteuerbeträge abziehbar.

Hinweis

In diesem Fall wurde nur eine einzelne Bauleistung eines Generalunternehmers bezogen, sodass es in diesem Fall ohne Bedeutung ist, ob die einzelne Leistung oder der fertige Gegenstand als Zuordnungsobjekt betrachtet wird.

Aber auch, wenn hier für den Rohbau mehrere Bauunternehmer Leistungen erbracht hätten, wäre letztlich bei Herstellung eines einheitlichen Gegenstands das fertige Gebäude der entsprechende Maßstab für die Frage der unternehmerischen Nutzung (sog. Zuordnungsobjekt) gewesen. Denn es wäre kaum möglich, für jede Leistung, die in der Herstellung eines einheitlichen Gegenstands mündet, eine einzelne Zuordnungsentscheidung zu treffen. Diese Selektion des einheitlichen Gegenstands als Zuordnungsobjekt wird in der Literatur mit der „Ein-Topf-Lehre“ begründet.

Die „Ein-Topf-Lehre“ besagt aber nicht, dass die einzelnen Eingangsleistungen über die Zuordnungsfragen hinaus ihre Eigenständigkeit verlieren würden. Es handelt sich daher immer noch um einzelne Leistungsbezüge.

Bei Erhaltungsaufwendungen – also bei Leistungen, die nicht mit der Herstellung eines einheitlichen Gegenstandes im Zusammenhang stehen – bleibt es bei der Einzelzuordnung.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UStG

Da SS beabsichtigt, das 1. OG für seine privaten Wohnzwecke zu nutzen und es zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, ist der Vorsteuerabzug für das 1. OG zu 31,25 % v. 190.000 € = 59.375 € gemäß §§ 15 Abs. 1b S. 1, 15 Abs. 4 S. 1 - 4 UstG ausgeschlossen.

Abzugsfähigkeit

Von den noch übrig bleibenden Vorsteuerbeträgen i.H.v. 68,75 % v. 190.000 € = 130.625 € sind nur die Vorsteuern für das EG nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i.U. abzugsfähig, da nur insoweit steuerpflichtige Ausgangsumsätze (Vermietung mit Option zur USt) ausgeübt werden. Die Vorsteuern für das 2. OG können jedoch aufgrund der zwingend steuerfreien Vermietung an die Arztpraxis (keine Optionsmöglichkeit wegen § 9 Abs. 2 S. 1 UStG) nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG nicht abgezogen werden.

Somit sind 180m^2 (EG) / 480m^2 (Gesamtfläche = $37,5\%$ v. 190.000 € = 71.250 € an Vorsteuern abzugsfähig und 150m^2 (2. OG) / 480m^2 = $31,25\%$ v. 190.000 € = 59.375 € nicht abzugsfähig.

Zwischenergebnis

	Abziehbare VorSt § 15 Abs. 1 UstG	190.000 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 1b UstG	59.375 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 2 UstG	59.375 €
=	abzugsfähige VorSt in 01 (entspricht Anteil EG)	71.250 €

Zeitpunkt

Die Voraussetzungen der Abziehbarkeit (Leistungsausführung und Rechnung) lagen im Dezember 01 vor, sodass mit Ablauf VAZ Dezember 01 die Vorsteuer abgesetzt werden kann, § 16 Abs. 2 Satz 1 UstG.

Innenausbau

Auch bei den für den Innenausbau bezogenen Leistungen handelt es sich um Herstellungskosten für einen einheitlichen Gegenstand; Zuordnungsobjekt ist hier das fertiggestellte Gebäude, A. 15.2c Abs. 9 Nr. 1, A. 15.17 Abs. 5 S. 3 UStAE.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UstG

Bei der vom Handwerksunternehmen in Rechnung gestellten USt i.H.v. 76.000 € handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt, die von einem Unternehmer (Handwerksunternehmen) ordnungsgemäß in Rechnung gestellt wurde, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 UstG.

Zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Bauabnahme im August 02) hatte sich die beabsichtigte Nutzung bereits geändert – so wollte SS das Gebäude zu diesem Zeitpunkt bereits zu 100% unternehmerisch nutzen, da alle Geschosse vermietet werden sollten. Aufgrund der zu diesem Zeitpunkt beabsichtigten ausschließlichen unternehmerischen Nutzung bestand ein Zuordnungsgebot gemäß A. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE. Somit ist für diese Leistung auch keine Dokumentation i.S.d. Zuordnungswahlrechts erforderlich.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UstG

Da das Gebäude nicht mehr unternehmensfremd genutzt werden sollte, ergibt sich für diesen Leistungsbezug auch keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b S. 1 UstG.

Abzugsfähigkeit

SS beabsichtigte zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Abnahme im August 02) das fertiggestellte Gebäude (Zuordnungsobjekt) bezüglich des 1. und 2. OG für steuerfreie Umsätze zu verwenden, da für diese Vermietung eine Option nicht

möglich war (für das 1. OG nicht wegen § 9 Abs. 1 UstG, da der Mieter kein Unternehmer ist; für das 2. OG nicht wegen § 9 Abs. 2 S. 1 UstG, da Vermietung an eine Arztpraxis). Insofern tritt nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein. Für das EG tritt dieser Ausschluss aufgrund der zulässigen steuerpflichtigen Vermietung nicht ein.

Für die Ermittlung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer muss hier also nach § 15 Abs. 4 S. 1 – 3 ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab angewendet werden. Dies ist nach Auffassung der Finanzverwaltung mangels signifikanter Ausstattungsunterschiede der Flächenschlüssel, A. 15.17 Abs. 7 S. 5 Nr. 1 S. 1 UStAE.

Somit sind 150m^2 (1. OG) + 150m^2 (2. OG) = $300\text{m}^2 / 480\text{m}^2 = 62,5\%$ v. $76.000\text{ €} = 47.500\text{ €}$ der Vorsteuer wegen § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG nicht abzugsfähig.

Zwischenergebnis

	Abziehbare VorSt § 15 Abs. 1 UstG	76.000 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 1b UstG	0 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 2 UstG	47.500 €
=	abzugsfähige VorSt in 01 (entspricht Anteil EG)	28.500 €

Zeitpunkt

Die Voraussetzungen der Abziehbarkeit (Leistungsausführung und Rechnung) lagen im August 02 vor, sodass mit Ablauf VAZ August 02 die Vorsteuer abgesetzt werden kann, § 16 Abs. 2 Satz 1 UstG.

Hinweis

Die Änderung der Verwendungsabsicht in 02 ist für den Vorsteuerabzug in 01 irrelevant. Bei einer später tatsächlich abweichenden Verwendung kommt eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UstG in Betracht, die eine solche nachträgliche Änderung der Verhältnisse kompensiert. In diesem Fall würde eine Vorsteuerberichtigung der Höhe nach aber ins Leere laufen, denn an der Nichtabsetzbarkeit der Vorsteuer für das 1. OG ändert sich im Ergebnis nichts (diese wäre jetzt zwar nach § 15 Abs. 1b UstG abziehbar, aber trotzdem wegen § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG nicht abzugsfähig).

Ausbau des Dachgeschosses

Bei den Aufwendungen für das Dachgeschoss handelt es sich um nachträgliche Herstellungskosten. Das Dachgeschoss bildet dabei einen einheitlichen Gegenstand und ein eigenes Zuordnungsobjekt, das unabhängig von dem ursprünglich fertiggestellten Gebäude besteht, A. 15.2c Abs. 9 S. 3 Nr. 2 S. 3- 6 UStAE.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Für den Unternehmer SS ist die ihm von dem zuständigen Bauunternehmen für dessen tatsächlich erbrachte Werklieferung in Rechnung gestellte gesetzlich geschuldete USt nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG grundsätzlich abziehbar.

Hier ist allerdings zu beachten, dass das Dachgeschoss zur Hälfte unentgeltlich an einen Verwandten von SS überlassen (also unternehmensfremd verwendet) und zur Hälfte vermietet wird. Es liegt daher ebenfalls ein Fall des Zuordnungswahlrechts vor, das hier ebenfalls zu 100 % ausgeübt werden sollte. Die Vorsteuer wäre daher zu 100 % abziehbar.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UStG

Da das Dachgeschoss aber zu 50 % unternehmensfremd verwendet werden soll (Anwendung des Flächenschlüssels gemäß § 15 Abs. 4 S. 4 UStG), wäre insoweit die Vorsteuer wegen § 15 Abs. 1b S. 1 UStG nicht abziehbar.

Abzugsfähigkeit

Die an das Einzelhandelsunternehmen überlassene Fläche mit 50 % führt aufgrund der steuerpflichtigen Vermietung nicht zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG. Somit sind diese 50 % v. 19.000 € = 9.500 € auch abzugsfähig.

Hinweis

Da das fertiggestellte Dachgeschoss ein eigenständiges Zuordnungsobjekt ist, kann für die Vorsteueraufteilung nicht auf die Flächenverhältnisse im Bestandsgebäude abgestellt werden.

Zeitpunkt

Die Voraussetzungen der Abziehbarkeit (Leistungsausführung und Rechnung) lagen im Oktober 07 vor, sodass mit Ablauf VAZ Oktober 07 die Vorsteuer abgesetzt werden kann, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG.

2.1. Übungsfälle

2.1.1. Übung 1: Vermietung eines Gebäudes

2.1.1.1. Sachverhalt

Immobilienmogul Stefan Sturm (nachfolgend SS abgekürzt) erwirbt ein unbebautes Grundstück in 01 und lässt dieses im Jahr 02 mit einer Gewerbeimmobilie bebauen. Er wendet hierfür Herstellungskosten i.H.v. 1.000.000 € zzgl. 190.000 € USt auf. Die Bauabnahme erfolgt Ende August 02. Ab 01. September 02 wird das Gebäude steuerpflichtig an ein Ingenieurbüro vermietet.

Im Juli 07 kündigt das Ingenieurbüro den Mietvertrag, da es seinen Sitz in eine andere Stadt verlegen möchte. Im August und September 07 steht die Immobilie leer und wird renoviert. SS versuchte während dieser Zeit einen neuen gewerblichen Mieter zu finden. Selbst nach vielen Online-Anzeigen und Besichtigungen gelang es ihm nur eine Arztpraxis als Nachmieter zu finden. Am 02. September 07 schloss er daher mit den Ärzten einen neuen Mietvertrag, die Ärzte bezogen die Immobilie dann schließlich zum 01. Oktober 07. Die Vermietung erfolgte mangels Optionsmöglichkeit ab Oktober 07 steuerfrei.

2.1.1.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den ursprünglichen Vorsteuerabzug aus der Herstellung des Gebäudes im Jahr 02 und gehen Sie auf die Auswirkungen durch die Nutzungsänderung ab 07 ein. Die Herstellung in 02 wurde mit ordnungsgemäßen Rechnung abgerechnet.

2.1.1.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug in 02

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Bei den in Rechnung gestellten 190.000 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt der entsprechenden Bauunternehmer / Handwerksunternehmen („andere Unternehmer“), die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurde, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UStG. Auch handelt es sich bei SS als Vermieter um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UStG. Die Leistung wird auch im Rahmen des Unternehmens von SS bezogen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), da das Objekt vollständig vermietet und damit ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt wird (Zuordnungsgebot gemäß A. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE).

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UstG

Mangels privater Nutzung tritt auch kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1b S. 1 UstG ein.

Abzugsfähigkeit § 15 Abs. 2 UStG

Da die Gewerbeimmobilie zulässigerweise steuerpflichtig vermietet wird (Verzicht auf die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 12 a) UstG gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UstG), tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG i.U. nicht ein, sodass die Vorsteuer in 02 auch in voller Höhe (= 190.000 €) abzugsfähig ist.

Zeitpunkt

Die Leistungsausführung und Rechnungsstellung erfolgten im August 02, sodass ab diesem Zeitpunkt die Vorsteuer auch abzugsfähig ist, § 16 Abs. 2 S. 1 UstG.

Auswirkungen durch die Nutzungsänderung in 07

Vorliegen eines Berichtigungstatbestands dem Grunde nach

Auch nach dem Mieterwechsel wird die Gewerbeimmobilie noch unternehmerisch genutzt. Allerdings erfolgt die Vermietung gegenüber der Arztpraxis wegen §§ 9 Abs. 2 S. 1, 4 Nr. 14 a) UstG zwingend steuerfrei, sodass sich die Steuerpflicht des mit der Gewerbeimmobilie zusammenhängenden Ausgangsumsatzes nachträglich geändert hat. Gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 UstG liegen daher die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung dem Grunde nach vor, da es sich bei der Gewerbeimmobilie um ein Wirtschaftsgut handelt, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, und sich bei diesem Wirtschaftsgut die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben (denn wäre die Vermietung bereits ursprünglich steuerfrei gewesen, wäre die Vorsteuer wegen §§ 15 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, 4 Nr. 12 a), 9 Abs. 2 S. 1 i.U. UstG nicht abzugsfähig gewesen), A. 15a.2 Abs. 2 S. 3 Nr. 1 b) UStAE.

Ermittlung des Berichtigungszeitraums

Allerdings unterliegt die Nutzungsänderung durch die steuerfreie Vermietung ab 07 nur dann der Berichtigung von § 15a Abs. 1 S. 1 UstG, wenn die Nutzungsänderung innerhalb des Berichtigungszeitraums von § 15a Abs. 1 S. 2 UstG (hier 10 Jahre, da es sich um ein Gebäude und damit um einen wesentlichen Grundstücksbestandteil handelt) erfolgt. Der Berichtigungszeitraum ermittelt sich wie folgt:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (= Vermietung ab dem 01.09.02)
Dauer: 10 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 2 UstG
Ende: 30.08.12, § 45 UStDV

Die Änderung der Verhältnisse erfolgt hier mit Änderung der Verwendungsabsicht (ab dem Zeitpunkt, ab dem SS den Entschluss fasst, die Immobilie künftig steuerfrei zu vermieten, A. 15a.2 Abs. 8 UStAE) am 02. September 07 (Abschluss Mietvertrag)

und damit innerhalb des Berichtigungszeitraums. Der Tatbestand von § 15a Abs. 1 S. 1 UstG liegt daher vor.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags und Berichtigungsverfahren

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags erfolgt gemäß § 15a Abs. 5 S. 1 UstG in Tabellenform:

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
02	6.333 € (190.000 € / 10 J. x 4/12)	100 %	100 %	-	-	-	-
03 – 06	76.000 € (19.000 € p.a. x 4 J.)	100 %	100 %	-	-	-	-
07	19.000 €	100 %	66,67 % (100 % / 12 M. x 8 M)	./.. 33,33 %	./.. 6.332 €	Ja, § 44 UStDV i.U.	Jeweils UStVA, A. 15a.11 Abs. 6 S. 1 UStAE
08 – 11	76.000 €	100 %	0 %	./.. 100 %	./.. 76.000 €		
12	12.667 € (190.000 € / 10 J. x 8/12)	100 %	0 %	./.. 100 %	./.. 12.667 €		
Summe	190.000 €				./.. 94.999 €		

2.1.2. Übung 2: Verkauf eines Gebäudes

2.1.2.1. Sachverhalt

Immobilienmogul Stefan Sturm erwirbt mit Wirkung zum 01.02.04 ein Ferienhaus auf Sylt und zahlt beim Kauf eine Umsatzsteuer i.H.v. 76.000 €. Bereits zu diesem Zeitpunkt stand fest, dass er das Haus an ständig wechselnde Feriengäste über eine Online-Plattform vermieten würde. Allerdings musste er dieses noch möblieren, weshalb er es tatsächlich erst ab dem 01.05.04 vermieten konnte.

Mit Wirkung zum 30.09.12 verkauft er das Ferienhaus an eine Privatperson.

2.1.2.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den ursprünglichen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Grundstücks im Jahr 04 und gehen Sie auf die Auswirkungen durch die Nutzungsänderung in 12 ein. Gehen Sie davon aus, dass die Anschaffung in 04 mit ordnungsgemäßer Rechnung erfolgte. Gehen Sie auch davon aus, dass der Verkauf der Ferienwohnung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) darstellt.

2.1.2.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug in 04

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Bei den in Rechnung gestellten 76.000 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt des Verkäufers, die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurde, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UStG. Insbesondere war eine Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß §§ 4 Nr. 9 a), 9 Abs. 1 UStG zulässig, da SS als Vermieter ein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UStG ist. Die Leistung wird auch im Rahmen des Unternehmens von SS bezogen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), da das Objekt vollständig vermietet und damit ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt wird (Zuordnungsgebot gemäß A. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE).

Dass zwischen Erwerb und tatsächlicher erstmaliger Verwendung durch die Inneneinrichtung ein Zeitraum von 3 Monaten gelegen hat, ist ohne Bedeutung, da zwischen der Verwendungsabsicht (Prognose zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs, A. 15.2b Abs. 3 S. 3, A. 15.2c Abs. 12 UStAE) und der tatsächlichen erstmaligen Verwendung keine Abweichung besteht.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UStG

Mangels privater Nutzung tritt auch kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1b S. 1 UStG ein.

Abzugsfähigkeit § 15 Abs. 2 UStG

Da das Ferienhaus zwingend steuerpflichtig vermietet wird (die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Gästen ist gemäß § 4 Nr. 12 S. 2 UstG nicht steuerfrei), tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG i.U. nicht ein, sodass die Vorsteuer in 02 auch in voller Höhe (= 76.000 €) abzugsfähig ist.

Zeitpunkt

Die Leistungsausführung und Rechnungsstellung erfolgten im Februar 02, sodass ab diesem Zeitpunkt die Vorsteuer auch abzugsfähig ist, § 16 Abs. 2 S. 1 UstG.

Auswirkungen durch Verkauf in 12

Würdigung des Verkaufs

Der Verkauf der Ferienwohnung führt zu einer Lieferung nach § 3 Abs. 1 UstG durch Übereignung der Immobilie. Der Ort ist Sylt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UstG (unbewegte Lieferung), daher Inland nach § 1 Abs. 2 S. 1 UstG. Die Lieferung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG steuerbar und wird auch im Rahmen des Unternehmens von SS (Hilfsgeschäft) erbracht.

Der Verkauf ist nach § 4 Nr. 9 a) UstG zwingend steuerfrei. Eine Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UstG besteht nicht, da der Käufer die Immobilie nicht im Rahmen seines Unternehmens erwirbt.

Vorliegen eines Berichtigungstatbestands dem Grunde nach

Bei dem Ferienhaus handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Dessen Vorsteuern waren ursprünglich in 04 abziehbar und abzugsfähig. Der Verkauf in 12 ist jedoch zwingend steuerfrei, sodass zu diesem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug anders zu beurteilen wäre. Mithin liegt ein Berichtigungstatbestand nach § 15a Abs. 8 S. 1 UstG vor, sofern die Veräußerung innerhalb des Berichtigungszeitraums liegt.

Ermittlung des Berichtigungszeitraums

Der Berichtigungszeitraum beträgt gemäß § 15a Abs. 8 S. 1, Abs. 1 S. 2 UstG 10 Jahre und ermittelt sich wie folgt:

Beginn:	mit der erstmaligen Verwendung (= Vermietung ab dem 01.05.04)
Dauer:	10 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 2 UstG
Ende:	30.04.14, § 45 UStDV

Der Verkauf erfolgte mit Wirkung zum 30.09.12 und damit innerhalb des Berichtigungszeitraums. Der Tatbestand von § 15a Abs. 8 S. 1 UstG ist damit erfüllt. Gemäß § 15a Abs. 9 UstG ist die Berichtigung so vorzunehmen, als wäre das

Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags und Berichtigungsverfahren

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags erfolgt gemäß § 15a Abs. 5 S. 1 UstG in Tabellenform:

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
04	5.067 € (76.000 € / 10 J. = 7.600 € x 8/12)	100 %	100 %	-	-	-	-
05 – 11	53.200 € (7.600 € x 7 J.)	100 %	100 %	-	-	-	-
12	7.600 €	100 %	75 % (100 % / 12 M. x 9 M.)	./ 25 %	./ 1.900 €	Ja	Der gesamte Betrag für die Jahre 12 – 14 ist in der VA 09/12 zurückzuzahlen, § 44 Abs. 3 S. 2 UStDV
13	7.600 €	100 %	0 %	./ 100 %	./ 7.600 €		
14	2.533 €	100 %	0 %	./ 100 %	./ 2.533 €		
Summe	76.000 €				./ 12.033 €		

2.1.3. Übung 3: Vermietung mehrerer Einheiten

2.1.3.1. Sachverhalt

Immobilienmogul Stefan Sturm (nachfolgend SS abgekürzt) lässt ein unbebautes Grundstück in 02 bebauen. Hier werden ihm insgesamt 190.000 € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Das Gebäude wird im Dezember 02 fertiggestellt und ab Januar 03 wie folgt genutzt:

- EG (40 %): Vermietung steuerpflichtig an einen Einzelhändler
- 1. OG (30 %): Vermietung steuerfrei an eine Arztpraxis
- 2. OG (30 %): Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Ab dem 01. September 09 vermietet er das 2. OG ebenfalls an einen anderen Unternehmer steuerpflichtig.

Mit Wirkung zum 01. August 11 veräußert er das Grundstück steuerfrei an eine Privatperson (keine GiG).

2.1.3.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den ursprünglichen Vorsteuerabzug aus der Herstellung des Gebäudes im Jahr 02 und gehen Sie auf die Auswirkungen durch die Nutzungsänderungen ab 09 und 11 ein. Die Herstellung in 02 wurde mit ordnungsgemäßen Rechnung abgerechnet. Gehen Sie davon aus, dass SS das Gebäude weitestmöglich dem Unternehmensvermögen zuordnen möchte.

2.1.3.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug in 02

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Bei den in Rechnung gestellten 190.000 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt der entsprechenden Bauunternehmer / Handwerksunternehmen („andere Unternehmer“), die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurden, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UStG. Auch handelt es sich bei SS als Vermieter um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UStG.

Da das Gebäude zu 30 % unternehmensfremd (für eigene Wohnzwecke) genutzt werden soll, liegt eine teilunternehmerische Verwendung („im Rahmen des Unternehmens“ gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG) vor. Da es sich bei dem Gebäude um einen einheitlichen Gegenstand handelt, gilt hier gemäß A. 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 b) S. 1 UStAE das Zuordnungswahlrecht, welches SS zu 100 % ausüben möchte. Dies hat er nach den Grundsätzen von A. 15.2c Abs. 16 – 18 UStAE ordnungsgemäß zu dokumentieren.

Nach alledem sind 100 % v. 190.000 € = 190.000 € als Vorsteuer abziehbar.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UstG

Soweit das Gebäude unternehmensfremd genutzt wird (= 30 %) ist die Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1b S. 1 UstG nicht abziehbar (30 % v. 190.000 € = 57.000 €). Die Vorschrift findet hier insbesondere deshalb Anwendung, weil SS den für eigene Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile ebenfalls dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat.

Abzugsfähigkeit § 15 Abs. 2 UStG

Soweit die Immobilie im EG steuerpflichtig an den Einzelhändler vermietet ist, tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG nicht ein, da insoweit keine steuerfreien Ausschlussumsätze vorliegen; die Option ist insbesondere nach §§ 4 Nr. 12 a), 9 Abs. 1 und Abs. 2 UstG zulässig.

Soweit die Immobilie im 1. OG steuerfrei an den Arzt vermietet wird (§ 4 Nr. 12 a) UstG), ist die Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG nicht abzugsfähig, da es sich insoweit um einen zwingend steuerfreien Ausgangsumsatz handelt. Denn eine Option für diese Vermietung würde an §§ 9 Abs. 2 S. 1, 4 Nr. 14 a) UstG scheitern, da der Arzt als Leistungsempfänger steuerfreie Umsätze erbringt.

Das Verhältnis der Ausschluss- und der Abzugsumsätze ist gemäß § 15 Abs. 4 S. 1 – 3 UstG mit einem geeigneten Aufteilungsschlüssel zu ermitteln. Hier wird sich an dem im Sachverhalt verwendeten Schlüssel orientiert.

Demnach sind 40 % (= 76.000 €) der Vorsteuern abzugsfähig und weitere 30 % (= 57.000 €) nicht abzugsfähig.

Zwischenergebnis

	Abziehbare VorSt § 15 Abs. 1 UstG	190.000 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 1b UstG	57.000 €
./.	n.a. VorSt § 15 Abs. 2 UstG	57.000 €
=	abzugsfähige VorSt in 01 (entspricht Anteil EG)	76.000 €

Zeitpunkt

Die Leistungsausführung und Rechnungsstellung erfolgten im Dezember 02, sodass ab diesem Zeitpunkt die Vorsteuer auch abzugsfähig ist, § 16 Abs. 2 S. 1 UstG.

Auswirkungen durch die Nutzungsänderung in 09

Vorliegen eines Berichtigungstatbestands dem Grunde nach

Die Vermietung des 2. OG ab 01.09.09 führt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 6a i.V.m. Abs. 1 UstG, da sich die Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UstG verändert (= Verringerung der unternehmensfremden Verwendung durch Vermietung). Diese Änderung der Verhältnisse wirkt sich gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 UstG auch auf den Vorsteuerabzug aus, denn ursprünglich war die Vorsteuer für das 2. OG nicht abzugsfähig, mit der nunmehr steuerpflichtigen Vermietung an einen anderen Unternehmer wäre der ursprüngliche Vorsteuerabzug anders zu beurteilen gewesen.

Ermittlung des Berichtigungszeitraums

Allerdings unterliegt die Nutzungsänderung durch die steuerpflichtige Vermietung des 2. OG ab 09 nur dann der Berichtigung von § 15a Abs. 1 S. 1 und Abs. 6a UstG, wenn die Nutzungsänderung innerhalb des Berichtigungszeitraums von § 15a Abs. 1 S. 2 UstG (hier 10 Jahre, da es sich um ein Gebäude und damit um einen wesentlichen Grundstücksbestandteil handelt) erfolgt. Der Berichtigungszeitraum ermittelt sich wie folgt:

Beginn:	mit der erstmaligen Verwendung (= Vermietung ab dem 01.01.03)
Dauer:	10 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 2 UstG
Ende:	31.12.12, § 45 UStDV

Die Erhöhung der Vermietungs-Quote erfolgt zum 01.09.09 und damit innerhalb des Berichtigungszeitraums, sodass die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung insoweit vorliegen.

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags wird an späterer Stelle dargestellt.

Auswirkung durch die Nutzungsänderung in 11

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Dessen Vorsteuern waren ursprünglich in 02 abziehbar und abzugsfähig. Der Verkauf in 11 ist jedoch zwingend steuerfrei (§ 4 Nr. 9 a) UstG i.V.m. § 9 Abs. 1 UStG i.U.), sodass zu diesem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug anders zu beurteilen wäre. Auch liegt die Veräußerung mit Wirkung zum 01.08.11 innerhalb des Berichtigungszeitraums (s.o.). Mithin liegt ein Berichtigungstatbestand nach § 15a Abs. 8 S. 1 UstG vor. Gemäß § 15a Abs. 9 UstG ist die Berichtigung so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags und Berichtigungsverfahren

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags erfolgt gemäß § 15a Abs. 5 S. 1 UstG in Tabellenform:

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
03 – 08	114.000 € (190.000 € / 10 J. = 19.000 € x 6 J.)	40 %	40 %	-	-	-	-
09	19.000 €	40 %	50 % (40 % + (30 % x 4/12))	+ 10 %	+ 1.900 €	Ja, § 44 Abs. 2 UStDV i.U.	Jeweils Jahreserklärung, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV
10	19.000 €	40 %	70 % (40 % + 30 %)	+ 30 %	+ 5.700 €		
11	19.000 €	40 %	40,83 % (70 % x 7/12)	+ 0,83 %	+ 157,70 €	Nein, § 44 Abs. 2 S. 1 UStDV	UStVA 08/11, § 44 Abs. 3 S. 2 UStDV
12	19.000 €	40 %	0 %	./ . 40 %	./ . 7.600 €	Ja, § 44 Abs. 2 UStDV i.U.	
Summe	190.000 €				0 €		

2.1.4. Übung 4: ein Kleinunternehmer wechselt in die Regelbesteuerung

2.1.4.1. Sachverhalt

Andreas Sommer hat eine Ausbildung zum Mediengestalter abgeschlossen und zum Ende seiner Ausbildung den Entschluss gefasst, sich als Foto- und Filmemacher selbstständig zu machen. Daher kündigt er sein Dienstverhältnis zum 31.07.01 und ist ab dem 01.08.01 selbstständig tätig. Er wählt im Jahr 01 die Besteuerung als Kleinunternehmer, um erstmal ohne zu großen bürokratischen Aufwand Fuß in der Branche zu fassen.

Bis einschließlich ins Jahr 02 ist er als Kleinunternehmer tätig. Der Umsatz des Jahres 02 hat allerdings die Umsatzgrenze von 22.000 € überschritten (die Prognose zum Jahresbeginn 02 hat aber die Kleinunternehmerregelung erlaubt), sodass er ab 01.01.03 unter die Regelbesteuerung fällt.

Das Anlageverzeichnis des Einzelunternehmens von AS weist die folgenden Anlagengüter aus:

- Sony A7 III Kamera für 1.500 € netto (diese Kamera hatte AS von seinem Bruder noch in seiner Ausbildungszeit geschenkt bekommen; damals war er noch kein Unternehmer) (7 Jahre ND)
- Sony A7 SIII Kamera für 3.500 € netto, angeschafft am 10.08.01 und sofort verwendet (7 Jahre ND)
- Div. Lichtequipment von Aputure mit AK von 8.000 € netto, angeschafft am 26.03.02 (7 Jahre ND)
- Ein hochwertiger Computer für Videoschnitt (3 Jahre ND) mit AK von 3.000 € netto, angeschafft am 09.09.02

2.1.4.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie kurz den ursprünglichen Vorsteuerabzug der aufgezählten Wirtschaftsgüter und ermitteln Sie sich ggf. ergebende Vorsteuerberichtigungsbeträge zum 01.01.03. Gehen Sie davon aus, dass AS für alle Wirtschaftsgüter ordnungsgemäße Rechnungen erhalten hat und dass er alle Wirtschaftsgüter ausschließlich unternehmerisch nutzt.

2.1.4.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug

Grundsätzlich berechtigten die gelieferten Wirtschaftsgüter gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG zum Vorsteuerabzug, da es sich um Lieferungen von anderen

Unternehmern handelt, die auch durch ordnungsgemäße Rechnungen nachgewiesen wurden. Hier sind aber zwei Besonderheiten zu beachten:

- Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Sony A7 III Kamera war AS noch nicht unternehmerisch tätig (auch nicht mit Vorbereitungshandlungen); insofern wurde diese Kamera nicht im Rahmen des Unternehmens bezogen, sodass die Vorsteuer bereits nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG nicht abziehbar wird; Potenzial für eine Vorsteuerberichtigung ergibt sich für dieses Wirtschaftsgut daher nicht.
- Da AS die Kleinunternehmerregelung gewählt hat und zu den Zeitpunkten der einzelnen Anschaffungen der Wirtschaftsgüter auch noch Kleinunternehmer war, wird die Vorschrift des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG von § 19 Abs. 1 S. 4 UStG eingeschränkt, sodass er grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug hatte, obgleich die übrigen Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der Sony A7 III Kamera bereits im Rahmen des Unternehmens erworben und durch die ausschließlich unternehmerische Nutzung (Zuordnungsgebot, A. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE) auch dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden.

Auswirkungen durch den Wechsel der Besteuerungsform

Der Wechsel der Besteuerungsform von der Kleinunternehmerregelung in die Regelbesteuerung stellt gemäß § 15a Abs. 7 UStG eine Änderung der Verhältnisse dar, sodass für den zum 01.01.03 noch verbleibenden Rest des Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 S. 1 UStG, hier grundsätzlich 5 Jahre) für jedes Wirtschaftsgut des Unternehmensvermögens eine anteilige Vorsteuerberichtigung vorzunehmen ist (mit Ausnahme der Sony A7 III, s.o.). Hieraus ergeben sich die folgenden Vorsteuerberichtigungen zum 01.01.03, § 15a Abs. 5 S. 1 UStG:

Sony A7 SIII

Ermittlung des Berichtigungszeitraums, § 15a Abs. 1 S. 1 UStG:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (entspricht Anschaffung am 10.08.01, hier ist August mitzuzählen vgl. § 45 S. 1 UStDV i.U. und A. 15a.3 Abs. 6 UStAE)

Somit Beginn am **01.08.01**

Dauer: 5 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 1 UstG

Ende: 31.07.06, § 45 UStDV

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
01	55,42 €	0 %	0 %	-	-	-	-
02	133 €	0 %	0 %	-	-	-	-
03	133 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 133 €	Nein, vgl. § 44 Abs. 1 UStDV	-
04	133 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 133 €		
05	133 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 133 €		
06	77,58 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 77,58 €		

Lichtequipment von Aputure

Ermittlung des Berichtigungszeitraums, § 15a Abs. 1 S. 1 UStG:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (entspricht Anschaffung am 26.03.02, hier ist März nicht mitzuzählen vgl. § 45 S. 1 UStDV i.U. und A. 15a.3 Abs. 6 UStAE)

Somit Beginn am **01.04.02**

Dauer: 5 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 1 UStG
 Ende: 31.03.07, § 45 UStDV

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
02	228 €	0 %	0 %	-	-	-	-
03	304 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 304 €	Ja, § 44 UStDV i.U.	Jahres- erklärung, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV
04	304 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 304 €		
05	304 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 304 €		
06	304 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 304 €		
07	76 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 76 €		

Computer

Ermittlung des Berichtigungszeitraums, § 15a Abs. 1 S. 1 UStG:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (entspricht Anschaffung am 09.09.02, hier ist September mitzuzählen vgl. § 45 S. 1 UStDV i.U. und A. 15a.3 Abs. 6 UStAE)

Somit Beginn am **01.09.02**

Dauer: 3 Jahre, § 15a Abs. 5 S. 2 UstG

Ende: 31.08.05, § 45 UStDV

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
02	63 €	0 %	0 %	-	-	-	-
03	190 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 190 €	Nein, § 44 Abs. 1 UStDV	
04	190 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 190 €		
05	127 €	0 %	100 %	+ 100 %	+ 127 €		

2.1.5. Übung 5: Verkauf einer Photovoltaikanlage

2.1.5.1. Sachverhalt

Mutter und Vater Keiper lassen auf dem Dach ihres Mehrfamilienhauses von einem Solateur im Rahmen einer Werklieferung eine Photovoltaikanlage im Sommer 2022 installieren. Die Netto-Anschaffungskosten der gesamten Werklieferung betragen 20.000 € (zzgl. 3.800 € Vorsteuer). Die Photovoltaikanlage wird von den beiden Ehegatten im Rahmen einer eigens für den Betrieb der Anlage gegründeten GbR erworben. Am 26.06.2022 erfolgt die Endabnahme gegenüber dem Solateur.

Die Ehegatten-GbR hat zur Regelbesteuerung optiert und in der Umsatzsteuererklärung 2022 den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Für den im eigenen Haushalt verbrauchten Strom werden richtigerweise unentgeltliche Wertabgaben erklärt.

Nachdem bekannt geworden war, dass zum 01.01.2023 ein neues Steuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen geschaffen wird (Nullsteuersatz gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG) haben sich die beiden Ehegatten mächtig geärgert – denn sie haben noch Umsatzsteuer zahlen müssen und mussten nun den Weg in die Regelbesteuerung nehmen, um diese Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, während Photovoltaikbetreiber mit Fertigstellung ab 01.01.2023 in der Kleinunternehmerregelung bleiben können, keine Umsatzsteuer an den Solateur zahlen müssen und zugleich auch keine unentgeltliche Wertabgaben versteuern müssen.

Die beiden Ehegatten waren schon kurz davor sich mit dieser Ungerechtigkeit abzufinden, als dem Sohn Ken im Rahmen einer entsprechenden Diskussion vor dem gedeckten Weihnachtstisch eine Idee gekommen war, die die beiden gleich zu Beginn des Jahres 2023 umsetzten:

Mit Wirkung zum 01.03.2023 wurde die Photovoltaikanlage an den Sohn Ron – der ebenfalls in dem Mehrfamilienhaus lebt – vollentgeltlich für 20.000 € netto verkauft. Die Ehegatten wiesen beim Verkauf aufgrund des geltenden Nullsteuersatzes keine Umsatzsteuer aus.

Um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen zu vermeiden, schlug Ken vor, dass der Anlagenkäufer Ron die Anlage im Rahmen des ihm zustehenden Zuordnungswahlrechts (er nutzt Teile des Stroms in seiner Wohnung im Haus privat) bewusst seinem Privatvermögen zuordnet, wodurch nach derzeitiger Auffassung der Literatur mangels Unternehmensvermögens keine Fortführung einer unternehmerischen Tätigkeit angenommen wird¹⁵.

¹⁵ vgl. NWB Nr. 10 vom 10.03.2023, S. 706 mwN

2.1.5.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie kurz den ursprünglichen Vorsteuerabzug der Photovoltaikanlage in 2022 aus Sicht der Ehegatten-GbR. Gehen Sie auch darauf ein, ob sich durch den Verkauf im März 2023 ein Anlass für eine Vorsteuerberichtigung ergibt. Gehen Sie davon aus, dass die GbR für die Anlage eine ordnungsgemäße Rechnungen erhalten und die Zuordnungsentscheidung hinsichtlich der Mischnutzung der Anlage zu 100 % ausgeübt hat (zulässigerweise). Gehen Sie außerdem davon aus, dass kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vorliegt, weil es für den Verkauf der Anlage an Ron außersteuerliche Gründe gibt.

2.1.5.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug in 2022

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1 UStG

Bei den in Rechnung gestellten 3.800 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt des Solateurs (Unternehmer), die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurden, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UStG. Auch handelt es sich bei der Ehegatten-GbR als Erzeuger und Verkäufer von Strom um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UStG.

Da der Strom teilweise unternehmerisch, teilweise unternehmensfremd genutzt wird, liegt eine teilunternehmerische Nutzung vor, die beim Erwerb eines einheitlichen Gegenstands im Rahmen des Zuordnungswahlrechts zu beurteilen ist, A. 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 b) S. 1 UStAE. Hier wurde das Zuordnungswahlrecht zulässigerweise zu 100 % ausgeübt, sodass die Leistung insgesamt dem Rahmen des Unternehmens zugerechnet und 3.800 € Vorsteuer abziehbar sind, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 UStG.

Abziehbarkeit § 15 Abs. 1b UStG

Der Vorsteuerabzug wird auch trotz der teilweise unternehmensfremden Nutzung nicht von § 15 Abs. 1b S. 1 UStG eingeschränkt, da sich diese Vorschrift ausschließlich auf Grundstücke bezieht.

Hinweis

Stattdessen wird bei Photovoltaikanlagen ein Kompensation der Vorsteuer für unternehmensfremd genutzte Leistungen über uWA sichergestellt.

Abzugsfähigkeit § 15 Abs. 2 UStG

Die Lieferung des Stroms an den Energieversorger ist steuerpflichtig gemäß § 4 UStG i.U. Demnach tritt auch kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ein.

Zwischenergebnis

Die Vorsteuer ist i.H.v. 3.800 € abziehbar und abzugsfähig.

Zeitpunkt

Die Leistungsausführung und Rechnungsstellung erfolgten im Juni 02, sodass ab diesem Zeitpunkt die Vorsteuer auch abzugsfähig ist, § 16 Abs. 2 S. 1 UStG.

Vorsteuerberichtigung in 2023?

Durch die Veräußerung der Anlage in 2023 tritt kein Berichtigungstatbestand von § 15a UStG ein. Insbesondere tritt keine Berichtigung nach § 15a Abs. 8 S. 1 UStG ein, da die Veräußerung der Anlage in 2023 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer nicht anders zu beurteilen ist als die Anschaffung in 2022. Denn die Veräußerung in 2023 stellt eine steuerpflichtige Lieferung dar, die nicht zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG führen würde. Dass der Steuersatz auf 0 % ermäßigt ist, ändert an der Steuerpflicht dieser Lieferung (§ 4 UStG i.U.) nichts. Für Veräußerungen, die lediglich einem anderen Steuersatz als die Anschaffung unterliegen, kennt das UStG keinen Berichtigungstatbestand.

Auch liegt mangels Unternehmensfortführung keine GiG vor. Im Ergebnis bleibt damit der ursprüngliche Vorsteuerabzug der Ehegatten-GbR vollständig erhalten.

2.1.6. Übung 6: PKW-Reparatur

2.1.6.1. Sachverhalt

Tim ist Bauingenieur und erwirbt am 01.07.01 einen VW Multivan (AK 60.000 € zzgl. 11.400 € USt), den er als Baustellenfahrzeug sofort benutzt. Das Fahrzeug wird zu 100 % unternehmerisch genutzt. Im April 03 geht leider der Motor des Fahrzeugs kaputt und muss getauscht werden. Der neue Motor wird am 03.05.03 eingebaut und kostet 3.000 € zzgl. 570 € USt.

Am dem 01.07.05 erbringt Tim neben seinen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen als Bauingenieur auch steuerfreie Vermietungsumsätze. Er verwendet ab diesem Zeitpunkt den Multivan zu 70 % für steuerpflichtige und zu 30 % für steuerfreie Tätigkeiten.

2.1.6.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Vorsteuerabzug für den Multivan inkl. Austauschmotor. Gehen Sie dabei auch auf eine eventuelle Nutzungsänderung ein. Eine Stellungnahme zu den Ausgangsumsätzen ist nicht erforderlich. Gehen Sie davon aus, dass eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

2.1.6.3. Lösung

Ursprünglicher Vorsteuerabzug des Multivan

Bei den in Rechnung gestellten 11.400 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt des PKW-Händlers (Unternehmer), die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurden, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UstG. Auch handelt es sich bei Tim als Bauingenieur um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UstG. Die Vorsteuer ist daher abziehbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UstG.

Sie ist auch abzugsfähig nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG i.U., da Tim zum Zeitpunkt der Anschaffung ausschließlich steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbringt.

Ursprünglicher Vorsteuerabzug des Motors

Bei den in Rechnung gestellten 570 € Umsatzsteuer handelt es sich um gesetzlich geschuldete USt der Werkstatt (Unternehmer), die auch ordnungsgemäß abgerechnet wurden, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 UstG. Auch handelt es sich bei Tim als Bauingenieur um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 – 3 UstG. Die Vorsteuer ist daher abziehbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UstG.

Sie ist auch abzugsfähig nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UstG i.U., da Tim zum Zeitpunkt des Austauschs des Motors ausschließlich steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbringt.

Nutzungsänderung in 05Multivan

Die steuerfreie Vermietung führt zu einem Berichtigungstatbestand nach § 15a Abs. 1 S. 1 UstG, weil bei dem Multivan durch die teilweise Verwendung für steuerfreie Umsätze die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus heutiger Sicht anders zu beurteilen wäre als ursprünglich angenommen. Voraussetzung ist, dass die Nutzungsänderung innerhalb des Berichtigungszeitraums eingetreten wäre:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (= Nutzung ab dem 01.07.01)
 Dauer: 5 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 1 UstG
 Ende: 30.06.06, § 45 UStDV

Ergebnis: Die Nutzungsänderung ab dem 01.07.05 wird noch innerhalb des Berichtigungszeitraums erbracht.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags und Berichtigungsverfahren

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags erfolgt gemäß § 15a Abs. 5 S. 1 UstG in Tabellenform:

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
01	1.140 €	100 %	100 %	-	-	-	-
02	2.280 €	100 %	100 %	-	-	-	-
03	2.280 €	100 %	100 %	-	-	-	-
04	2.280 €	100 %	100 %	-	-	-	-
05	2.280 €	100 %	85 %	./ . 15 %	./ . 342 €	Ja, § 44 UStDV i.U.	USt-JE § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV
06	1.140 €	100 %	70 %	./ . 30 %	./ . 342 €		

Austauschmotor

Bei dem Austauschmotor handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das in einen anderen Gegenstand eingeht und dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart verliert. Bei solchen Wirtschaftsgütern wird gemäß § 15a Abs. 3 S. 1 UstG ein eigenes Berichtigungsobjekt fingiert, vgl. A. 15a.6 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UStAE. Auch hier liegt gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 UstG eine Änderung der Verhältnisse vor. Voraussetzung ist, dass die Nutzungsänderung innerhalb des Berichtigungszeitraums eingetreten wäre:

Beginn: mit der erstmaligen Verwendung (= Austausch, ab dem 01.05.03)
 Dauer: 5 Jahre, § 15a Abs. 3 S. 1, Abs. S. 1 UstG
 Ende: 30.04.08, § 45 UStDV

Ergebnis: Die Nutzungsänderung ab dem 01.07.05 wird noch innerhalb des Berichtigungszeitraums erbracht.

Ermittlung des Berichtigungsbetrags und Berichtigungsverfahren

Die Ermittlung des Berichtigungsbetrags erfolgt gemäß § 15a Abs. 5 S. 1 UstG in Tabellenform:

BRZ	Abziehbare VorSt	Ursprl. Abzgsf. (%)	Jetzt abzgsf. (%)	Änderung (%)	Betrag	Berichtigung ja/nein	Wann?
03	76 €	100 %	100 %	-	-	-	-
04	114 €	100 %	100 %	-	-	-	-
05	114 €	100 %	85 %	./ . 15 %	./ . 17,10 €	Nein, § 44 Abs. 1 UStDV, da 570 € < 1.000 €	
06	114 €	100 %	70 %	./ . 30 %	./ . 34,20 €		
07	114 €	100 %	70 %	./ . 30 %	./ . 34,20 €		
08	38 €	100 %	70 %	./ . 30 %	./ . 34,20 €		