

# LÖSUNG

## KLAUSUR 1 UMSATZSTEUERRECHT – „MARIE UND WOTAN“

### 1. Erwerb und Vermietung des gemischt genutzten Grundstücks „Steinweg 17“

#### a) Vermietung

Mit der **Vermietung** von Räumen in dem Anwesen „Steinweg 17“ an den Fachschriftsteller W.W. und Greta Streit führt M.M. **sonstige Leistungen** (§ 3 Abs. 9 UStG) aus. Der Ort der sonstigen Leistungen ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a UStG Gauting (Inland). Die Mietumsätze an den Fachschriftsteller W.W. und Greta Streit werden in monatlichen **Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2, 3 UStG) erbracht. Sie sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und grundsätzlich gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei; ein **Verzicht auf die Steuerfreiheit** ist gem. § 9 Abs. 1 UStG möglich, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und § 9 Abs. 2 UStG die Option nicht wieder ausschließt.

Zur **Eigennutzung** des **4. Obergeschosses** für **eigene Wohnzwecke** s. unten Tz. 1c.

#### aa) Vermietung der Räume im Erdgeschoss an W.W.

W.W. ist ab 1.6.2022 **umsatzsteuerlicher Unternehmer**, da er als selbständiger Fachschriftsteller eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG). W.W. verwendet das angemietete Erdgeschoss auch für unternehmerische Zwecke, so dass § 9 Abs. 1 UStG einer Option daher nicht im Wege steht.

Da Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist vor dem Hintergrund des § 9 Abs. 2 UStG im Folgenden – getrennt nach den Besteuerungszeiträumen 2022 und 2023 – zu untersuchen, ob die Kleinunternehmerregelung auf W.W. anzuwenden ist.

Für den Besteuerungszeitraum **2022** ist die **Kleinunternehmerregelung** des § 19 Abs. 1 UStG auf W.W. anwendbar. Er rechnete für das Jahr 2022 mit einem Bruttoumsatz von 7.000 €, der nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG in einen Jahresgesamtumsatz von  $(7.000 \text{ €} : 7 \times 12 =)$  12.000 € umzurechnen ist. Der voraussichtliche Jahresgesamtumsatz von 12.000 € überschreitet die für das Jahr 2022 maßgebende 22.000 €-Grenze des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht. Dabei ist auf den voraussichtlichen Umsatz des Gründungsjahres abzustellen. Entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG ist hierbei die Grenze von 22.000 € maßgebend, so dass entscheidend ist, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des Gründungsjahres voraussichtlich die Grenze von 22.000 € überschreitet. An der Maßgeblichkeit des voraussichtlichen Jahresgesamtumsatz 2022 ändert nichts, dass sich zu Beginn des Jahres 2023 herausgestellt hat, dass der **tatsächliche** Jahresgesamtumsatz des Jahres 2022 von  $(14.000 \text{ €} : 7 \times 12 =)$  24.000 € die 22.000 €-Grenze überschritten hat. W.W. ist im Besteuerungszeitraum 2022 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Vermieterin M.M. konnte daher für den **Besteuerungszeitraum 2022 nicht wirksam** auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG **verzichten** (§ 9 Abs. 2 UStG); der Vermietungsumsatz ist daher zwingend **steuerfrei**.

Die von M.M. im Mietvertrag auf die monatliche Miete insoweit **ausgewiesene Umsatzsteuer** in Höhe von 760 € schuldet M.M. gem. **§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG**. Diese Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG mit Ablauf eines jeden Monats ab Juni 2022. M.M. kann den unrichtigen Steuerausweis im Mietvertrag gegenüber W.W. berichtigen (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG); die nach § 14c Abs. 1 Satz 1

UStG geschuldete Steuer entfällt – ggf. nach einer entsprechenden Rückzahlung des Mehrbetragswieder (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG analog).

Im Besteuerungszeitraum **2023** findet die **Kleinunternehmerregelung** des § 19 Abs. 1 UStG auf W.W. **keine Anwendung**, da der tatsächliche Umsatz des Vorjahres (2022) umgerechnet in einen Gesamtjahresumsatz ( $14.000 \text{ €} : 7 \times 12 =$ ) von 24.000 € die 22.000 €-Grenze überschritten hat. Außerdem rechnet W.W. für das Jahr 2023 mit Umsätzen von 60.000 €, so dass auch die 50.000 €-Grenze des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG überschritten ist. Die Vermieterin M.M. konnte daher für den **Besteuerungszeitraum 2023 wirksam** auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG **verzichten** (§ 9 Abs. 2 UStG). Mit gesondertem Ausweis der USt hat M.M. von dieser Optionsmöglichkeit auch Gebrauch gemacht.

Die **BMGr** der monatlichen **Teilleistungen** der steuerbaren und steuerpflichtigen Mietumsätze beträgt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG 4.000 €, die USt 760 € (Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %). Die USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1-3 UStG mit Ablauf des jeweiligen monatlichen VAZ Januar bis Dezember 2023.

W.W. kann die monatliche USt iHv. 760 € als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

#### bb) Vermietung der Räume im 1. Obergeschoss

Greta Streit ist mit ihren Tätigkeiten als Bausparkassenvertreterin und als Immobilienmaklerin umsatzsteuerliche Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 UStG). Das 1. Obergeschoss verwendet Greta Streit für ihre Tätigkeit als Bausparkassenvertreterin, sie nutzt es somit unternehmerisch. Daher kann M.M. nach § 9 Abs. 1 UStG optieren. Die Option ist jedoch **nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen**, da Greta Streit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG iVm. § 4 Nr. 11 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Vermietungsumsatz ist daher zwingend **steuerfrei**.

Die von M.M. im Mietvertrag auf die monatliche Miete insoweit **ausgewiesene Umsatzsteuer** in Höhe von 19 % von ( $200 \text{ m}^2 \times 20 \text{ €/m}^2 =$ ) 4.000 € = 760 € schuldet M.M. gem. **§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG**. Zur Entstehung und zur Berichtigungsmöglichkeit s. oben aa).

#### cc) Vermietung der Räume im 2. und 3. Obergeschoss

Die Räume im 2. und 3. Obergeschoss nutzt Greta Streit als Immobilienmaklerin, so dass insoweit der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist. § 9 Abs. 2 UStG steht der Option durch M.M. nicht entgegen. Die **BMGr** der monatlichen **Teilleistungen** der steuerbaren und steuerpflichtigen Mietumsätze beträgt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG 8.000 €, die USt 1.520 € (Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %). Die USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1-3 UStG mit Ablauf des jeweiligen monatlichen VAZ Januar bis Dezember 2022 sowie Januar bis Dezember 2023.

#### b) Erwerb des Grundstücks

Der **Erwerb** des Geschäftsgrundstücks führt zu einem Übergang der Steuerschuld nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 Satz 1 UStG** auf M.M. Die Grundstückslieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) mit Ort in Gauting/Inland (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG) stellt keine Geschäftsveräußerung iSv. § 1 Abs. 1a UStG dar, da die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks keine Geschäftsveräußerung darstellt. Außerdem setzt M.M. mit der Vermietung des Anwesens nicht die Bauträgertätigkeit des Veräußerers fort. Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Grundstückslieferung ist zwar grundsätzlich nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, aber es wurde laut den Allgemeinen Klausurhinweisen nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 UStG wirksam **auf die Steuerbefreiung verzichtet**. Die BMGr (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) beträgt 1,5 Mio. €, die USt (§ 12 Abs. 1 UStG: 19 %) 285.000 € entsteht nach § 13b Abs. 2 UStG mit Ablauf des VAZ Februar 2022, da der Notarvertrag nicht als umsatzsteuerliche Rechnung ausgestaltet wurde.

M.M. kann die nach § 13b UStG geschuldete USt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 4** UStG grundsätzlich als **Vorsteuer** abziehen. Der Vorsteuerabzug ist jedoch bzgl. des an den W.W. zunächst steuerfrei vermieteten **Erdgeschosses** sowie bzgl. des an Greta Streit für Zwecke ihrer Bausparkassenvertretung steuerfrei vermietete **1. Obergeschoss** nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG iVm. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ausgeschlossen.

Hinsichtlich des selbstgenutzten **4. Obergeschosses** stellt sich die Frage nach dem Vorsteuerabzug. M.M. hat das gemischt-genutzte Gebäude und damit auch das 4. Obergeschoss laut den Allgemeinen Klausurhinweisen zwar (vollständig) dem Unternehmensvermögen zugeordnet, die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist überschritten. Jedoch ist der Vorsteuerabzug für das 4. Obergeschoss nach **§ 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ausgeschlossen**, da dieses für private Wohnzwecke genutzt wird.

Bei der Anschaffung von Gebäuden ist eine direkte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen zu einzelnen Gebäudeteilen nicht möglich, so dass die Vorsteuer gem. § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen ist. Laut den Allgemeinen Klausurhinweisen sind sämtliche Nutzungseinheiten von Gebäuden vergleichbar ausgestattet, so dass nur eine Aufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel in Betracht kommt. Eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel oder nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel ist nicht möglich, da der objektbezogene Flächenschlüssel präziser ist. Somit sind die Umsatzsteuerbeträge zu 2/5 von 285.000 € = 114.000 € mit Ablauf des VAZ Februar 2022 als Vorsteuer abziehbar.

#### c) Eigennutzung des 4. Obergeschosses als Wohnung

Die Eigennutzung zu Wohnzwecken stellt **keine unentgeltliche Wertabgabe** gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, da der Vorsteuerabzug für das 4. Obergeschoss nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen war (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbsatz 2 UStG).

#### d) Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG

W.W. wechselt von der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG im Jahre 2022 zur Regelbesteuerung im Jahr 2023. Dieser Wechsel führt bei der Vermieterin M.M. zu einer Änderung der Verhältnisse und damit zu einer **Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG**. Während sie im Jahr 2022 nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei vermietet hat, ist die Vermietung im Jahr 2023 umsatzsteuerpflichtig. Im Jahr 2022 ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG iVm. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ausgeschlossen. Dieser Ausschluss des Vorsteuerabzugs fiel durch den Übergang zur Regelbesteuerung im Jahr 2023 weg, so dass eine Änderung der Verhältnisse im Sinne von § 15a Abs. 1 UStG vorliegt.

*[Die folgenden, kursiv dargestellten Details der Berechnung waren laut Aufgabenstellung erlassen.]*

<i>Berichtigungszeitraum:</i>	<i>10 Jahre (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG)</i> <i>1.1.2022 (erstmalige Verwendung) bis 31.12.2031</i>
<i>Vorsteuerbetrag:</i>	<i>285.000 €</i>
<i>Jahresbetrag (1/10):</i>	<i>28.500 € (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG)</i>
<i>Vorsteuerabzugsquote 2022:</i>	<i>2 / 5 = 40 %</i>
<i>Vorsteuerabzugsquote 2023:</i>	<i>EG nun steuerpflichtig vermietet: 3 / 5 = 60 %</i>
<i>Änderungssatz:</i>	<i>20 %</i>
<i>Berichtigungsbetrag 2023:</i>	<i>28.500 € x 20 % = 5.700 €</i>

Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG für das Jahr 2023 in Höhe von 5.700 € ist zugunsten von M.M. mit der Jahreserklärung 2023 vorzunehmen (§ 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV), da der Berichtigungsbetrag nicht mehr als 6.000 € beträgt.

## 2. Fachschriftsteller W.W.

### a) Erwerb des Prüfstandes

Aus dem Erwerb des Prüfstandes kann W.W. **keinen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG** geltend machen, da er als **Kleinunternehmer** nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG im Besteuerungszeitraum 2022 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Wäre die Vorschrift des § 15 UStG anwendbar, würde der Vorsteuerabzug nicht an § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG scheitern, da sämtliche Rechnungsangaben nach § 14 Abs. 4 UStG vorliegen. Dass die Hausnummer von Norbert Buchbinder in der Rechnung fälschlicherweise mit „31“ angegeben wurde, lässt den Vorsteuerabzug aus der Rechnung nicht scheitern. **Ungenauigkeiten** führen nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs. Dass der **Rechnungsbetrag** falsch berechnet wurde, ist irrelevant, da der Rechnungsbetrag keine von § 14 Abs. 4 UStG geforderte Rechnungsangabe ist.

**HINWEIS:** Die Frage, ob die Rechnung vom 9.4.2022 zum Vorsteuerabzug berechtigt, wurde im vorangegangenen Absatz hilfsgutachtlich geprüft, weil es im Rahmen der sogleich zu behandelnden Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ankommt. Dieser Aufbau ist jedoch nicht zwingend. Sie können auch den Vorsteuerabzug mit Hinweis auf § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG verneinen und die Prüfung, ob die Rechnung ordnungsgemäß ist, im Rahmen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vornehmen.

### b) Wechsel der Besteuerungsform

Der Wechsel von der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG im Jahre 2022 zur Regelbesteuerung im Jahr 2023 führt bezüglich des Prüfstandes zu einer **Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG zugunsten** von W.W. Im Jahr 2022 hat die Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Dieser Ausschluss des Vorsteuerabzugs fiel durch den Übergang zur Regelbesteuerung im Jahr 2023 weg, so dass eine Änderung der Verhältnisse im Sinne von § 15a Abs. 7, Abs. 1 UStG vorliegt.

*[Die folgenden, kursiv dargestellten Details der Berechnung waren laut Aufgabenstellung erlassen.]*

Berichtigungszeitraum:	5 Jahre (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG) 1.3.2022 (erstmalige Verwendung) bis 28.2.2027
Vorsteuerbetrag:	1.330 €
Jahresbetrag (1/5):	266 € (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG)
Änderungssatz:	100 %
Berichtigungsbetrag 2023:	266 €

Der Berichtigungsbetrag übersteigt zwar 1.000 € nicht, gleichwohl entfällt die Vorsteuerberichtigung nach § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV nicht, da der Änderungssatz 100 % beträgt. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1, Abs. 7 UStG für das Jahr 2023 in Höhe von 266 € ist mit der Jahreserklärung 2023 vorzunehmen (§ 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV) da der Berichtigungsbetrag nicht mehr als 6.000 € beträgt.