

Brennpunkte der Umsatzsteuer bei Immobilien

Bearbeitet von
Hans-Hinrich von Cölln

2., erweiterte Auflage 2015. Buch. 312 S. Gebunden
ISBN 978 3 95554 139 2
Format (B x L): 17 x 24 cm

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

4. Der Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug unterliegt im Bereich der Immobilien im Grundsatz nur wenigen Besonderheiten. Dennoch kann er sich zum einen insbesondere dadurch komplex gestalten, dass ein Grundstück bzw. Objekt mehrfachen Zwecken dienen kann. Zum anderen unterliegt die Verwendung eines Grundstücks oder eines Teils davon einem oder gar mehreren 10 Jahre währenden Berichtigungszeiträumen i.S.d. § 15a UStG. Jegliche Veränderung innerhalb dieses Zeitraums hat zwar keine Auswirkungen auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug für das Objekt, sei es auf seine Anschaffung, Herstellung oder auch Renovierung oder Modernisierung. Dennoch führen diese Veränderung zur Berichtigung des ursprünglich geltend gemachten Vorsteuerbetrags gemäß § 15a UStG.

Typischerweise sind für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Immobilien folgende Bereiche sensibel:

- Gemischt genutzte Gebäude.
- Der Aufteilungsmaßstab zur Ermittlung des Vorsteuerschlüssels für nicht direkt zuzuordnende Aufwendungen.
- Die Zuordnung der Aufwendungen auf die gemischt genutzten Gebäudeteile
- Darlegung der Verwendungsabsicht bei Erwerb eines Grundstücks oder Herstellung eines Gebäudes.
- Korrektur des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verwendung während des Berichtigungszeitraums i.S.d. § 15a UStG.
- Korrektur des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verwendung während des von dem Rechtsvorgänger übernommenen Berichtigungszeitraums i.S.d. § 15a UStG nach einer Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG.
- Zuordnung der Aufwendungen auf neue bzw. selbständige Berichtigungsobjekte i.S.d. § 15a UStG.

4.1 Die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ergeben sich regulär aus § 15 UStG. Diese sind zusammengefasst:

- Der Leistungsempfänger erhält eine im Inland umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung.¹¹⁰¹
- Der Leistungsempfänger ist Unternehmer und bezieht diese Leistung für sein Unternehmen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.¹¹⁰²
- Der Leistungsempfänger verwendet die bezogene Leistung gemäß § 15 Abs. 2 UStG vollständig oder gemäß § 15 Abs. 4 UStG teilweise¹¹⁰³ für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen oder beabsichtigt dies.

Hinweis! Die Verwendungsabsicht wird anhand objektiv nachprüfbarer Beweisanzeichen festgestellt.¹¹⁰⁴ Bloße Behauptungen des Unternehmers sind nicht ausreichend.¹¹⁰⁵

- Sofern keine umgekehrte Steuerschuldnerschaft i.S.d. § 13b Abs. 5 UStG vorliegt: Der Leistungsempfänger ist gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG im Besitz einer Rechnung i.S.d. §§ 14 f. UStG.

Hinweis! Der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt nur voraus, dass der Leistungsempfänger eine ordnungsgemäße Rechnung erhalten hat. Geht diese Rechnung nach Erhalt

¹¹⁰¹ Vgl. A 15.2. Abs. 1 Satz 3, 4 UStAE.

¹¹⁰² A 15.1. UStAE.

¹¹⁰³ A 15.16. f. UStAE.

¹¹⁰⁴ A 15.12. Abs. 1 Satz 11, Abs. 2 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 40, § 190, Rz. 2.

¹¹⁰⁵ A 15.12. Abs. 2 Satz 3 UStAE.

unter, bleibt der Vorsteuerabzug bestehen. Der Steuerpflichtige kann mit allen zulässigen Mitteln den Nachweis antreten, dass er die Rechnung ursprünglich erhalten hat.¹¹⁰⁶

- Sofern die umgekehrte Steuerschuldnerschaft gegeben ist, bedarf der Leistungsempfänger für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG keiner Rechnung.¹¹⁰⁷

Hinweis! Die umgekehrte Steuerschuldnerschaft ist für den Vorsteuerabzug nicht ohne Tücken. Denn wenn Leistender und Leistungsempfänger von einer umgekehrten Steuerschuldnerschaft ausgehen, diese aber nicht vorliegt, fehlt es für den Vorsteuerabzug an einer Rechnung mit dem Ausweis der Umsatzsteuer. In diesem Fall kann in bestimmten, aber nicht für alle irrig angenommenen Fällen der umgekehrten Steuerschuldnerschaft die Vereinfachungsregel der Finanzverwaltung Abhilfe schaffen.¹¹⁰⁸

Hinweis! Die umgekehrte Steuerschuldnerschaft ist nicht der einzige Fall, in dem ein Vorsteuerabzug ohne eine Rechnung möglich ist. Auch in den Fällen der § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 5 UStG bedarf es dieser nicht.¹¹⁰⁹ Im Bereich der Immobilien bildet aber die umgekehrte Steuerschuldnerschaft den Schwerpunkt für den Vorsteuerabzug ohne Rechnung.

4.2 Die Rechnung im Bereich der Immobilienumsätze

Für Rechnungen, mit denen über Leistungen im Immobilienbereich abgerechnet wird, enthält § 14 UStG zwar keine Besonderheiten. Allerdings werden über Immobilienumsätze häufig keine „regulären“ Rechnungen gestellt, denn häufig werden hierbei förmliche Verträge abgeschlossen. Das gilt insbesondere für Geschäfte mit den Rechten an Grundstücken, weil diese gemäß § 311b BGB der notariellen Form bedürfen, als auch für Miet- und Pachtverträge, die die Rechtsbeziehungen für lange Zeiträume regeln.

Sofern Verträge zugleich als zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen wirken sollen, ist dies möglich, aber Sorgfalt geboten.¹¹¹⁰ Der Vertrag muss – wie jede andere Rechnung auch – alle Angaben enthalten, die § 14 UStG voraussetzt.¹¹¹¹ Da sich eine Rechnung auch aus mehreren Dokumenten zusammensetzen kann¹¹¹², können nicht im Vertrag enthaltene Angaben in ergänzenden Dokumenten enthalten sein. Ein Miet- oder Pachtvertrag enthält typischerweise folgende Pflichtangaben i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG nicht:

- Die von dem Finanzamt erteilte Steuernummer oder von dem Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG.
- Eine fortlaufende Nummer, die nur einmal vergeben wird, zur Identifizierung der Rechnung, § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG.
- Den Leistungszeitraum und den – wie bei Miet- und Pachtzahlungen üblich – Zeitpunkt der Vereinigung der (Voraus-)Zahlung für die noch nicht erbrachte Leistung, § 14 Abs. 4 Nr. 6; Abs. 5 UStG.
- Den Umsatzsteuersatz, § 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG.

1106 BFH vom 23.12.2014, BStBl II 2015, 313, Rz. 20 f., 23.

1107 A 15.10. Abs. 4 i.V.m. A 13b.15. Abs. 2 UStAE.

1108 A 13b.8. UStAE; vgl. 3.3.5.3 für die umgekehrte Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen; vgl. 3.4.3.2 für die umgekehrte Steuerschuldnerschaft bei Gebäudereinigungsleistungen.

1109 A 15.10. Abs. 1 UStAE.

1110 BFH vom 10.01.2013, BFH/NV 2013, 783, Rz. 13.

1111 A 14.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

1112 § 31 Abs. 1 Satz UStDV; A 14.1. Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Insbesondere, wenn gemäß § 9 UStG zur Umsatzsteuer optiert wurde und der Leistungsempfänger die Vorsteuer abzuziehen gedenkt, ist darauf zu achten, dass die in dem Vertrag nicht enthaltenen Pflichtangaben gemäß § 14 UStG in ergänzenden Dokumenten aufgeführt werden. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Angabe des Leistungszeitraums. Obwohl es nicht so aussieht, fehlt dieser zumeist in Miet- oder Pachtverträgen. Dies liegt darin begründet, dass zumeist monatliche oder quartalsweise Mietzinszahlungen vereinbart sind. Die Vermietungsleistung ist dadurch in Teilleistungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a) Satz 3 UStG unterteilt.¹¹¹³ Zwar ist fest vereinbart, welchen Betrag der Mieter allmonatlich oder quartalsweise zu zahlen hat. Bezogen auf die jeweilige Zahlung ergibt sich aber aus dem Vertrag nicht, für welchen der (Teil-)Mietzeiträume sie konkret entrichtet wurde. Diese Angabe muss dann zum Beispiel durch eine allmonatliche Zahlungsaufforderung des Vermieters oder durch die Zahlungsbelege – wie etwa der Überweisungsauftrag – ergänzt werden.¹¹¹⁴

Werden Dauermietrechnungen ausgestellt, empfiehlt es sich, diese ausdrücklich zu stornieren, wenn neue Dauermietrechnungen ausgebracht werden, z.B. im Falle von Mieterhöhungen. Zwar lässt sich argumentieren, dass mit der neuen Rechnung die bisherige storniert wurde. Dennoch ist das Risiko dann nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung eine der beiden Rechnungen aber als Rechnung i.S.d. § 14c UStG ansieht, aus der die ausgewiesene Umsatzsteuer zusätzlich geschuldet wird.

4.3 Der Vorsteuerabzug bei Anschaffung oder Herstellung einer Immobilie

Der richtige Umgang mit dem Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung einer Immobilie setzt einerseits Überlegungen über die Zuordnung der Immobilie oder deren Teile zu dem Unternehmen und andererseits eine sorgsame Aufteilung der Immobilie voraus, wenn verschiedene Bereiche unterschiedlich genutzt werden.

4.3.1 Zuordnung der Immobilie zu dem Unternehmen

Erwirbt ein Unternehmer umsatzsteuerpflichtig ein Grundstück oder ein grundstücksgleiches Recht, setzt ein Abzug der Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG voraus, dass er es für sein Unternehmen erwirbt.¹¹¹⁵

Das Zuordnungsobjekt ist dabei das einheitlich durch die Leistung Bezogene, also der jeweilige Gegenstand oder die sonstige Leistung.¹¹¹⁶

Beispiel:
Erwirbt der Käufer ein Grundstück mit aufstehendem Mehrparteienhaus, ist das Zuordnungsobjekt dieses bebaute Grundstück. Weder sind Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits zwei getrennte Zuordnungsobjekte, noch sind die einzelnen Wohnungen des Gebäudes ein separates Zuordnungsobjekt. ¹¹¹⁷
Erwirbt der Käufer hingegen eine Eigentumswohnung innerhalb eines Mehrparteienhauses, ist diese Eigentumswohnung zusammen mit den anteilig erworbenen Flächen ein separates Zuordnungsobjekt.

1113 BFH vom 10.01.2013, BFH/NV 2013, 783, Rz. 15.

1114 BFH vom 10.01.2013, BFH/NV 2013, 783, Rz. 23; A 14.1. Abs. 2 Satz 2 UStAE.

1115 A 15.2b. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

1116 A 15.2c. Abs. 9 Satz 1 UStAE.

1117 BFH vom 25.02.2014, BFH/NV 2014, 914, Rz. 3.

Grundsätzlich ist der Unternehmer frei darin zu entscheiden, ob er das erworbene Objekt seinem Unternehmen zuordnet oder nicht.¹¹¹⁸ Ursprünglich bestand die einzige Voraussetzung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG dabei darin, dass das Grundstück mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wird.¹¹¹⁹

Die jüngere Rechtsprechung allerdings schränkt eine Zuordnung des Grundstücks zu dem unternehmerischen Bereich ein:

Beabsichtigt der Unternehmer bei Leistungsbezug, das Grundstück ausschließlich für die Erbringung für unternehmensfremde Zwecke, also unentgeltlicher Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b, 9a UStG zu verwenden, ist die Zuordnung des Grundstücks zu seinem Unternehmen insgesamt ausgeschlossen.¹¹²⁰

Beabsichtigt der Unternehmer bei Leistungsbezug, das Grundstück teilweise unternehmerisch und teilweise für nicht-wirtschaftliche Zwecke einzusetzen, ist die Zuordnung des für nicht-wirtschaftliche Zwecke vorgesehenen Teils zum Unternehmen nicht zulässig.¹¹²¹ Wird dieser Teil hingegen für die privaten Zwecke des Unternehmers oder seines Personals, also unternehmensfremde Zwecke, die unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b, 9a UStG, darstellen, verwendet, ist die Zuordnung auch dieses Teils zu dem Unternehmen doch wieder zulässig.¹¹²²

Hinweis! Hier ist dann allerdings in einem zweiten Schritt das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG zu beachten.

Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen.¹¹²³

Hinweis! Darf das Objekt nicht dem Unternehmen zugeordnet werden, entfällt dann folgerichtig eine Umsatzbesteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß den § 3 Abs. 1b, 9a UStG.

Beispiele:

1. Unternehmer U erwirbt umsatzsteuerpflichtig eine Eigentumswohnung. Er beabsichtigt, seine Tochter T für die Dauer ihres Studiums dort unentgeltlich wohnen zu lassen.
2. Unternehmer U erwirbt umsatzsteuerpflichtig eine Eigentumswohnung. Er beabsichtigt, diese an seine Tochter T entgeltlich zu vermieten.

Lösung:

1. U kann die Eigentumswohnung nicht seinem Unternehmen zuordnen, weil er sie ausschließlich zu nichtunternehmerischen Zwecken zu verwenden beabsichtigt.¹¹²⁴ Mangels Zuordnung der Wohnung zur unternehmerischen Sphäre entfällt andererseits eine umsatzsteuerrechtliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

¹¹¹⁸ BFH vom 11.07.2012, Az. XI R 17/09, Rz. 35.

¹¹¹⁹ Der BFH zweifelt allerdings daran, dass die 10%-Hürde nicht nur für unternehmensfremde Zwecke, sondern auch für nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten gilt. Der BFH hat diese Frage dem EuGH vorgelegt, BFH vom 16.06.2015, DB 2015, 1697, Rdz. 56.

¹¹²⁰ BFH vom 09.12.2010, BStBl II 2012, 53; A 15.2b. Abs. 2 Satz 5 UStAE; Vgl. 2.17.

¹¹²¹ BFH vom 03.03.2011, BStBl II 2012, 74; A 15.2b. Abs. 2 Satz 6 UStAE.

¹¹²² A 15.2b. Abs. 2 Satz 7 UStAE.

¹¹²³ A 15.2b. Abs. 2 Satz 6 UStAE.

¹¹²⁴ A 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

2. U kann die Eigentumswohnung seinem Unternehmen zuordnen, da er diese durch Vermietung unternehmerisch zu verwenden beabsichtigt. Ein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Immobilie scheitert aber gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus, da U die Wohnung unmittelbar für gemäß § 4 Nr. 12a) UStG umsatzsteuerfreie Ausgangsleistungen einsetzt. Dafür entfällt ebenfalls die Umsatzversteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, weil die unternehmerische Verwendung der Eigentumswohnung nicht zum vollständigen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.¹¹²⁵

Umgekehrt steht es dem Unternehmer aber frei, denjenigen Teil des Gebäudes, der unternehmerisch nutzbar ist, dennoch nicht seinem Unternehmen zuzuordnen.¹¹²⁶ Ist eine unternehmerische Nutzung möglich, kann die Zuordnung zu dem Unternehmen also nicht unterstellt werden.¹¹²⁷ Es bedarf zwingend einer Entscheidung des Unternehmers über die Zuordnung zu seinem Unternehmen.¹¹²⁸

4.3.1.1 Abgrenzung zu dem sogenannten „Seeling“-Modell

Hierzu unterscheiden ist die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG, der zum 1. Januar 2011 in Kraft trat.¹¹²⁹ Gemäß dieser Vorschrift ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit das Grundstück für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird. § 15 Abs. 1b UStG berührt das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers dabei nicht.¹¹³⁰ Stattdessen untersagt er den Vorsteuerabzug für ein insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäude, soweit es unternehmensfremd genutzt wird.

Diese Vorschrift wurde eingeführt, um das sog. „Seeling“-Modell¹¹³¹ zu unterbinden, dass der EuGH in der gleichnamigen Rechtssache vor Einführung dieser Vorschrift bestätigte. Da ein Wirtschaftsgut gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG dem Unternehmen insgesamt zugeordnet werden kann, wenn es zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird¹¹³², konnte insbesondere bei der Errichtung oder der Anschaffung eines Grundstücks ein Finanzierungsvorteil erlangt werden.¹¹³³ Der Unternehmer, der ein Objekt erwarb oder herstellte, um es sowohl – und mindestens zu 10 % – unternehmerisch und dabei für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze als auch privat zu nutzen, konnte das Objekt insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die Umsatzsteuer auf Anschaffung oder Herstellung vollständig abziehen. Zwar musste er den Anteil der privaten Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG wieder umsatzversteuern. Allein dieser Finanzierungsvorteil durch den zunächst vollständigen Vorsteuerabzug war der Finanzverwaltung aber ein Dorn genug im Auge, um den Gesetzgeber zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzugs zu bewegen.

Für Grundstücke, die vor dem 1. Januar 2011 rechtswirksam angeschafft oder übertragen oder mit deren Herstellung vor diesem Datum begonnen wurde¹¹³⁴, gilt die Beschränkung des § 15 Abs. 1b UStG gemäß § 27 Abs. 16 UStG nicht.¹¹³⁵

1125 Vgl. 2.17.

1126 BFH vom 25.02.2014, BFH/NV 2014, 914, Rz. 4.

1127 A 15.2c. Abs. 17 Satz 3 UStAE; BFH vom 25.02.2014, BFH/NV 2014, 914, Rz. 4.

1128 BFH vom 25.02.2014, BFH/NV 2014, 914, Rz. 4 f.

1129 Art. 4 JStG 2010, BGBl I 2010, 1768; Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15, Rz. 11.

1130 A 15.6a. Abs. 1 Satz 3 UStAE.

1131 EuGH vom 08.05.2003, C-269/00, Rs. „Seeling“.

1132 A 15.2c. Abs. 1 Satz 3 UStAE; A 3.3. Abs. 1 Satz 6 UStAE.

1133 Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15, Rz. 530.

1134 Zum Begriff des „Beginnens“ vgl. 1.6.1.3.1.2.

1135 Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15, Rz. 539.

Hinweis! Grundsätzlich sollte ein Erwerber sich nur darauf einlassen, dass der Veräußerer eine Teiloption zur Umsatzsteuer insoweit ausübt, als der Erwerber das Objekt für Ausgangsumsätze verwenden wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.¹¹³⁶

Ist ihm dies aber nicht möglich und muss er sich auf eine Option in voller Höhe einlassen, kann es trotz des durch § 15 Abs. 1b UStG beendeten Seeling-Modells aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Sinn machen, das Objekt – soweit möglich¹¹³⁷ – bei Anschaffung oder Herstellung dennoch vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Zwar kann für einen privat, also unternehmensfremd genutzten Teil trotz seiner Zuordnung zum Unternehmen gemäß § 15 Abs. 1b UStG der Vorsteuerabzug insoweit nicht mehr geltend gemacht werden. Die Zuordnung zu dem Unternehmen verhindert § 15 Abs. 1b UStG dabei aber gerade nicht.¹¹³⁸ Sollte zu einem späteren Zeitpunkt, aber noch innerhalb des 10jährigen Berichtigungszeitraums i.S.d. § 15a UStG eine Nutzung des unternehmensfremd genutzten Teils für unternehmerische und vorsteuerunschädliche Zwecke beabsichtigt werden, kann die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus Herstellungs- oder Anschaffungskosten dann teilweise noch zum Abzug gebracht werden.¹¹³⁹ Dies ist aber nicht möglich, wenn der Unternehmer den unternehmensfremd genutzten Teil bei Anschaffung oder Herstellung des Objekts nicht dem Unternehmen zugeordnet hat.

4.3.1.2 Verhältnis der Beschränkung des Zuordnungswahlrechts zu § 15 Abs. 1b UStG

Da § 15 Abs. 1b UStG das Zuordnungswahlrecht nicht versagt, sondern den Vorsteuerabzug bezüglich eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks begrenzt, greift er systematisch erst nach der unter 4.3.1 dargestellten Rechtsprechung ein. Anders gewendet: Scheidet die Zuordnung des Grundstücks zu dem Unternehmen gemäß der Rechtsprechung bereits aus, kommt § 15 Abs. 1b UStG nicht mehr zur Anwendung.¹¹⁴⁰

Um die Beschränkung des Zuordnungswahlrechts von § 15 Abs. 1b UStG abgrenzen zu können, müssen die Begriffe innerhalb der nichtunternehmerischen Tätigkeiten präzise auseinandergehalten werden. Nichtunternehmerische Tätigkeiten umfassen unternehmensfremde Tätigkeiten und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten (im engeren Sinne).¹¹⁴¹

1. Unternehmensfremde Tätigkeiten sind Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters.¹¹⁴²
2. Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne sind demgegenüber alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die keine unternehmensfremden, also keine privaten, sind, z.B.¹¹⁴³
 - Die Tätigkeit einer klassischen Holding: Bloßes Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftlichen Beteiligungen.¹¹⁴⁴
 - Unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden.¹¹⁴⁵
 - Hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

1136 Vgl. 1.6.10.2.

1137 Vgl. 4.3.1.3.

1138 A 15.6a. Abs. 1 Satz 3 UStAE.

1139 A 15.6a. Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1, 2 UStAE.

1140 A 15.6a. Abs. 1 Satz 4 UStAE.

1141 A 2.3. Abs. 1a Satz 2 UStAE.

1142 BFH vom 03.03.2011, BStBl II 2012, 74; vgl. BFH vom 12.01.2011, BStBl II 2012, 58; A 2.3. Abs. 1a Satz 3 UStAE.

1143 A 2.3. Abs. 1a Satz 4 UStAE.

1144 A 2.3. Abs. 3 Satz 2, 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

1145 A 2.10. Abs. 1 Satz 2, 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

4.3.1.3 Prüfungsschema Checkliste der Zuordnungsmöglichkeiten eines Grundstücks zu dem Unternehmen

Die folgende Checkliste gibt eine Übersicht darüber, ob und wieweit das Objekt zu dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Zu beachten sind dabei die unter 4.3.1.2 dargestellten Begriffe der nichtunternehmerischen Verwendung im engeren und im weiteren Sinne sowie die unternehmensfremde Verwendung¹¹⁴⁶ und das unter 2.17. Dargestellte.

Ist beabsichtigt, das angeschaffte bzw. hergestellte Objekt ausschließlich für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden?	
Ja	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen ausgeschlossen. ¹¹⁴⁷ Andererseits findet keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b, 9a UStG statt.
Nein	→ Ist beabsichtigt, das Objekt zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke – d.h. für Zwecke, die keine nicht-wirtschaftlichen Zwecke im engeren Sinne sind und nicht zu unentgeltlichen Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b, 9a UStG führen ¹¹⁴⁸ – zu verwenden?
Nein	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen insgesamt ausgeschlossen. ¹¹⁴⁹
Ja	→ Ist beabsichtigt, das Objekt teilweise für nicht-wirtschaftliche Zwecke im engeren Sinne zu verwenden?
Ja	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen ist insoweit ausgeschlossen, ansonsten zulässig. ¹¹⁵⁰
Nein	→ Ist beabsichtigt, das Objekt teilweise für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden?
Ja	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen auch insoweit, somit insgesamt, zulässig. ¹¹⁵¹ Allerdings greift das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG für etwaige Umsatzsteuer, die auf die Anschaffung bzw. Herstellung des Teils des Objekts entfällt, der unternehmensfremd genutzt werden soll.
Nein	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen insgesamt zulässig. Auch das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG greift nicht.

¹¹⁴⁶ Der BFH zweifelt allerdings daran, dass die 10%-Hürde nicht nur für unternehmensfremde Zwecke, sondern auch für nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten gilt. Der BFH hat diese Frage dem EuGH vorgelegt, BFH vom 16.06.2015, DB 2015, 1697, Rdz. 56.

¹¹⁴⁷ § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; A 15.2c. Abs. 1 Satz 2; 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

¹¹⁴⁸ A 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE. Der BFH zweifelt allerdings daran, dass die 10%-Hürde nicht nur für unternehmensfremde Zwecke, sondern auch für nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten gilt. Der BFH hat diese Frage dem EuGH vorgelegt, BFH vom 16.06.2015, DB 2015, 1697, Rdz. 56.

¹¹⁴⁹ § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; A 15.2c. Abs. 1 Satz 3 UStAE. Der BFH zweifelt allerdings daran, dass die 10%-Hürde nicht nur für unternehmensfremde Zwecke, sondern auch für nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten gilt. Der BFH hat diese Frage dem EuGH vorgelegt, BFH vom 16.06.2015, DB 2015, 1697, Rdz. 56.

¹¹⁵⁰ A 15.2b. Abs. 2 Satz 6 UStAE.

¹¹⁵¹ A 15.2b. Abs. 2 Satz 7 UStAE.

4.3.1.4 Abwägung für die Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen

Grundsätzlich sollte der Erwerber sich nur darauf einlassen, dass der Veräußerer eine Teilooption zur Umsatzsteuer gemäß § 9 UStG¹¹⁵² nur insoweit ausübt, als der Erwerber das Objekt für Ausgangsumsätze zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.¹¹⁵³

Ist es dem Erwerber aber nicht möglich, dies mit dem Veräußerer zu vereinbaren und muss er sich auf eine Option zur Umsatzsteuer in voller Höhe einlassen oder stellt er das Objekt her, sodass eine Teilooption gar nicht möglich ist, kann es trotz des durch § 15 Abs. 1b UStG beendeten Seeling-Modells aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Sinn machen, das Objekt – soweit möglich¹¹⁵⁴ – bei Anschaffung oder Herstellung dennoch vollständig dem Unternehmen zuzuordnen.

Denn die Zuordnung des unternehmensfremd genutzten Teils zu dem Unternehmen hat Bedeutung für eine mögliche Korrektur gemäß § 15a UStG. Wird nämlich ein Teil des Objekts im Rahmen seiner Anschaffung oder Herstellung nicht dem Unternehmen zugeordnet, ist die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer sogleich vollständig verloren. Wird dieser Teil des Objekts dann zu einem späteren Zeitpunkt dem Unternehmen zugeordnet, weil er unternehmerisch genutzt werden soll, greift § 15a UStG nicht ein. Ist dieser Teil dagegen dem Unternehmen zugeordnet, liegt bei späterer Verwendung für den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Umsätze eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG vor. Die Vorsteuer, die auf die Herstellung oder Anschaffung des ursprünglich privat genutzten Teils entfiel, kann somit über den restlichen, 10 Jahre währenden Berichtigungszeitraum des § 15a UStG anteilig noch geltend gemacht werden.¹¹⁵⁵

Beispiele:

- Der Architekt A erwirbt ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude. Dieses verfügt über zwei Einheiten. Die eine Einheit nutzt er unternehmerisch für sein Architekturbüro, die zweite Einheit als Privatwohnung. Der Kaufpreis beträgt netto 1.000.000 €. Da sich der Veräußerer nicht auf eine Teilooption einlassen wollte, muss A die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 190.000 € tragen und im Wege der umgekehrten Steuerschuldnerschaft selbst an das Finanzamt abführen. 60 % des Kaufpreises entfallen auf die unternehmerisch genutzte, 40 % auf die privat genutzte Einheit. A ordnet das Grundstück dennoch insgesamt seinem Unternehmen zu.
Mit Beginn des sechsten Jahres nach Anschaffung vergrößert A sein Architekturbüro, das sich nun auf beide Einheiten des Gebäudes erstreckt. Die Umbaukosten betragen netto 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer i.H.v. 9.500 €.
- Wie zuvor. Allerdings ordnet A bei Erwerb des Grundstücks nur die 60% des unternehmerisch genutzten Teils seinem Unternehmen zu.

Lösung:

- A kann bei Anschaffung die Vorsteuer i.H.v. 76.000 € (40 % von 190.000 €) gemäß § 15 Abs. 1b UStG nicht abziehen. Andererseits muss er die private Nutzung der von ihm bewohnten Einheit gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht als unentgeltliche Wertabgabe versteuern. Zu Beginn des Jahres 07 ändern sich die Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG, weil A das insgesamt dem Unternehmen zugeordnete Gebäude nunmehr vollständig unternehmerisch und für Ausgangsumsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Somit kann A über den restlichen Berichtigungszeitraum

1152 Vgl. 1.6.10.

1153 Vgl. 1.6.10.2.

1154 Vgl. 4.3.1.3.

1155 A 15.6a. Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1, 2 UStAE.