

**Dokumentation der umsatzsteuerlichen Zuordnungsentscheidung bei der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes** 3

§ 2, § 4 Nr. 12, § 9 Abs. 2, § 15 Abs. 1, 1b, 2, § 27 Abs. 16 UStG; §§ 164, 167, 168 AO

DSStP UStG Jg. 2013 § 15 Nr. 3/2013

**A. Grundsätzliche Anmerkungen**

Die Problematik der Zuordnung gemischt nutzbarer Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte ist seit dem 1.1.2011 durch Einfügung eines neuen § 15 Abs. 1b UStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010<sup>1</sup> entschärft worden. Gleichwohl gibt es u.a. wegen einer großzügigen Übergangsregelung in § 27 Abs. 16 UStG genügend „Altfälle“, in denen wie auch im vorliegenden Fall die Zuordnung gemischt nutzbarer Grundstücke nach der früheren Rechtslage in Folge der „Seeling“-Rechtsprechung<sup>2</sup> entschieden werden muss. Erschwerend kommt hier noch hinzu, dass die vom Unternehmer durchgeführte Vermietungstätigkeit regelmäßig nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei ist. Daher muss er neben der Zuordnung des Vermietungsgegenstands zum Unternehmensvermögen zusätzlich belegen, dass der Gegenstand auch durch Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG steuerpflichtig vermietet worden ist.

**B. Sachverhalt und Fragestellung***I. Sachverhalt*

Der Ehemann (Unternehmer) hat am 23.9.2009 damit begonnen, ein Einfamilienhaus mit Büro zu errichten. Das Objekt wurde am 1.5.2010 fertig gestellt. Es verfügt über eine Wohn- und Nutzfläche von insgesamt 308,16 qm, die ab dem Bezug zu 258,16 qm (= 83,78 %) zu Wohnzwecken und zu 50 qm (= 16,22 %) zur Vermietung an die Ehefrau als Unternehmerin genutzt wird.

Diese Angaben hat der Unternehmer nach Aufforderung des Finanzamtes vom 12.6.2012 am 27.6.2012 in der Auskunft zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen gegenüber dem Finanzamt in der Anlage USt 2 W gemacht und dabei eine Wohn- und Nutzflächenberechnung, Bauzeichnungen sowie in der Anlage zur

<sup>1</sup> Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

<sup>2</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00, *Seeling* BStBl. II 2003, 378.

Auskunft einen Mietvertrag vorgelegt. Außerdem hat er laut dieser Anlage auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze nach § 9 UStG verzichtet.

Das Finanzamt hat der USt-Anmeldung für das Streitjahr 2010, die am 28.2.2012 im Finanzamt abgegeben wurde, zunächst am 20.9.2012 nach § 167, § 168 Satz 2 i.V.m. § 164 AO zugestimmt und 10 672,41 € USt zzgl. 267 € Zinsen erstattet.

Mit Schreiben vom 17.7.2013 hat das Finanzamt angekündigt, es beabsichtige, im Wege einer Änderungsfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO den gesamten Vorsteuerabzug für das Streitjahr zu versagen. Denn die Zuordnungsentscheidung der Errichtung des Gebäudes sei entsprechend der Rechtsprechung des BFH<sup>3</sup> verspätet erfolgt.

Das Finanzamt gibt dem Unternehmer im Rahmen einer Anhörung nach § 91 AO Gelegenheit zur Stellungnahme innerhalb von einem Monat.

## II. Fragestellung

Ist die Auffassung des Finanzamtes zutreffend?

## C. Stellungnahme

### I. Vorsteuerabzug bei Gebäuden

Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG<sup>4</sup> (= Art. 167, 168 MwStSystRL<sup>5</sup>). Danach ist der Steuerpflichtige (= Unternehmer i.S.d. § 2 UStG), soweit er Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. Bei richtlinienkonformer

<sup>3</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 11.7.2012 – XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266.

<sup>4</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.5.1977, ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1 ff. und Folgerichtlinien.

<sup>5</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) v. 28.11.2006, ABl. EU 2006, Nr. L 347 ff. und Folgerichtlinien.

Auslegung wird für das Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine Leistung daher nur angeschafft, wenn sie zur (beabsichtigten) Verwendung für Zwecke einer nachhaltigen und gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeit bezogen wird, die im Übrigen steuerpflichtig sein muss, damit der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist.<sup>6</sup>

Der Ehemann kann allein durch die Vermietung eines Büros zum Unternehmer i.S.d. § 2 UStG werden. Die unternehmerische Vermietung ist zwar nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG regelmäßig steuerfrei, jedoch kann der Ehemann nach § 9 UStG zur Steuerpflicht des Vermietungsumsatzes optieren, wenn der Mieter (hier: die Ehefrau) – wie hier vorliegend – entsprechende steuerpflichtige Ausgangsumsätze auszuführen beabsichtigt, § 9 Abs. 2 UStG. Nach der Rechtsprechung des BFH geschieht der Verzicht auf die Steuerbefreiung regelmäßig dadurch, dass der Vermietungsunternehmer die Vermietung unter besonderem USt-Ausweis in Rechnung stellt. Der Verzicht kann aber auch auf andere Weise durch schlüssiges Verhalten erklärt werden, soweit aus den Erklärungen und sonstigen Verlautbarungen der Verzichtswille eindeutig hervorgeht.<sup>7</sup> Der Unternehmer hat ein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn er bereits bei der Errichtung des Objekts die durch objektive Anhaltspunkte zu belegende Absicht hat, eine steuerpflichtige Vermietungstätigkeit auszuüben und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.

Das hat zur Folge, dass die bezogenen Bauleistungen, die in einem unmittelbaren und engen Zusammenhang mit einem geplanten Vermietungsumsatz stehen, nach der Rechtsprechung<sup>8</sup> regelmäßig ein Recht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG begründen können. Ist die Nutzung des Grundstücks -wie hier – sowohl für den unternehmerischen Bereich (beabsichtigte Vermietung) als auch für den nichtunternehmerischen privaten Bereich des Ehemanns (zu Wohnzwecken) vorgesehen (sog. gemischte Nutzung) und beträgt der Anteil der unternehmerischen Verwendung – wie ebenfalls hier vorliegend – mehr als 10 %, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, wird der Gegenstand nur dann für das Unternehmen des Ehemanns bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Vermietungsunternehmen im Zeitpunkt des Bezugs der Errichtungs- sowie der Nebenleistungen zuordnet.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 6.5.2010 – V R 29/09, BStBl. II 2010, 885; Urt. v. 27.1.2011 – V R 38/09, BStBl. II 2012, 68; Urt. v. 7.7.2011 – V R 42/09, BFH/NV 2011, 1980; Urt. v. 15.12.2011 – V R 48/10, BFH/NV 2012, 808.

<sup>7</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 16.7.1997 – XI R 94/96, BStBl. II 1997, 670; Urt. v. 11.7.2012, a.a.O.

<sup>8</sup> Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl. II 2003, 430; Urt. v. 25.4.2002 – V R 58/00, BStBl. II 2003, 435.

<sup>9</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98, *Bakcsi* UR 2001, 149.

Bei der gemischten Nutzung eines Grundstücks mit dem zu errichtenden Gebäude hat also der Steuerpflichtige (= Unternehmer) nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und BFH ein Zuordnungswahlrecht.<sup>10</sup> Er kann den Gegenstand

- insgesamt seinem Unternehmen zuordnen,
- ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder
- entsprechend dem – geschätzten – unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen.<sup>11</sup>

In der ersten Alternative verbleibt das gesamte Objekt auch für die Folgezeit im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer, es kann z.B. bei einer tatsächlichen Änderung der Verwendung des Grundstücks oder eines Teils davon eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Betracht kommen. In der zweiten Alternative verbleibt das gesamte Objekt auch für die Folgezeit außerhalb des Anwendungsbereiches der Umsatzsteuer. In der dritten Alternative verbleibt das Objekt nur insoweit im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer, als es um die unternehmerische Nutzung des gesamten Objekts geht (im vorliegenden Sachverhalt i.H.v. 16,22 %).

## II. Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstands zum Unternehmensvermögen

Eine gesamte oder teilweise Zuordnung eines gemischt nutzbaren Gegenstands zum Unternehmen<sup>12</sup> erfordert als sog. „innere Tatsache“ eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers, die auch zeitnah zu dokumentieren ist. Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung eines möglichen Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Be-

<sup>10</sup> Die seit dem 1.1.2011 geltende Regelung in § 15 Abs. 1b UStG bleibt hier außer Betracht, weil sie im Streitjahr noch keine Anwendung findet, § 27 Abs. 16 UStG. Vgl. hierzu auch *Stadie* in Rau u.a., UStG, Kommentar, § 15 Rz. 435 f., 994 ff.

<sup>11</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90, *Lennartz* EGHE 1991, 3795; Urt. v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92, *Armbrecht* BStBl. II 1996, 392; BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 42/09, a.a.O.; Urt. v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430; *Wagner* in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15 Rz. 246 f.

<sup>12</sup> Allgemein zu den Zuordnungsentscheidungen vgl. *Lange* UR 2008, 23; *Hundt-Eßwein* in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15 UStG Rz. 153a.

handlung kann ggf. ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein. Gibt es im Zeitpunkt des Leistungsbezugs keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden.<sup>13</sup>

Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes zu treffen ist.<sup>14</sup> Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden muss, wobei insoweit der 31. Mai des Folgejahres als letztmöglicher Zeitpunkt in Betracht kommt.<sup>15</sup> Das gilt auch für die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes.<sup>16</sup>

Eine nachträgliche Zuordnung ist nicht möglich.<sup>17</sup> Daher liegt keine zeitnahe Dokumentation vor, wenn die Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) mitgeteilt wird.<sup>18</sup> Eine spätere Einlage des Vermietungsobjekts in das Unternehmensvermögen des Unternehmers führt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug, da die Leistung nicht von einem Unternehmer erbracht worden ist.<sup>19</sup>

Auch aus der EuGH-Rechtsprechung ergibt sich nichts Anderes:

Das Gericht hat bereits in seiner Entscheidung *Rompelman*<sup>20</sup> zu der Frage, ob Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 9 MwStSystRL, § 2 UStG) so auszulegen ist, dass die Erklärung der Absicht, einen zukünftigen Gegenstand vermieten zu wollen, ausreicht, um die Bestimmung des erworbenen Gegenstands zur Verwendung für einen steuerbaren Umsatz zu bejahen und aus diesem Grund den Investierenden als Steuerpflichtigen (= Unternehmer i.S.d. § 2 UStG) anzusehen, festgestellt, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 15.12.2011, a.a.O.

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 31.1.2002 – V R 61/96, BStBl. II 2003, 813; Urt. v. 11.4.2008 – V R 10/07, BStBl. II 2009, 741; Urt. v. 8.10.2008 – XI R 58/07, BStBl. II 2009, 394; Urt. v. 18.4.2012 – XI R 14/10, BFH/NV 2012, 1828.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 42/09, a.a.O.; Urt. v. 7.7.2011 – V R 21/10, BFH/NV 2012, 143; Urt. v. 15.12.2011, a.a.O.; Urt. v. 11.7.2012, a.a.O.

<sup>16</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 21/10, a.a.O.

<sup>17</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 25.11.2004 – V R 38/03, BStBl. II 2005, 414.

<sup>18</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 42/09, a.a.O.

<sup>19</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 11.7.1991, a.a.O.

<sup>20</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 14.2.1985 – Rs. C-268/83, *Rompelman* UR 1985, 199.

vornimmt, nachzuweisen hat, dass die Voraussetzungen hierfür gegeben sind und insbesondere, dass er (bereits) Steuerpflichtiger ist.

Nach dem EuGH-Urteil *Lennartz*<sup>21</sup> hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person (als Unternehmer oder als Nichtunternehmer) zu diesem Zeitpunkt handelt.

In dem Urteil *Klub OOD*<sup>22</sup> führt der EuGH unter Hinweis auf die Rechtssache *Lennartz*<sup>23</sup> aus, dass „die Anwendung des Mehrwertsteuersystems und damit des Abzugsmechanismus vom Erwerb des Gegenstands durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen (= Unternehmer)“ abhängig. Er präzisiert dies dahingehend, dass es insoweit darauf ankomme, dass „er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher“, d.h. als Unternehmer handle.

### III. Anwendung der Grundsätze auf den vorliegenden Fall

Es bedarf daher der Prüfung, ob der Unternehmer im Zeitpunkt der Bauerrichtung, also insbesondere im Jahr 2009, aber auch im Jahr 2010, durch belastbare objektive Umstände gegenüber dem Finanzamt belegen konnte, als Unternehmer eine steuerpflichtige Vermietungstätigkeit aufnehmen zu wollen. Allein die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch Abgabe einer USt-Jahreserklärung im Jahr 2012 für das Jahr 2010<sup>24</sup> oder die Vorlage eines Mietvertrages im Jahr 2010 gegenüber dem Finanzamt genügt diesen Anforderungen nach dieser Rechtsprechung nicht.<sup>25</sup> Der Unternehmer muss über die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Jahr 2012 hinaus die entsprechenden Umstände bereits in der Bauerrichtungsphase dem Finanzamt schlüssig dargelegt und es davon überzeugt haben, dass das Objekt sowohl zu Wohnzwecken im nichtunternehmerischen Bereich als auch teilweise durch eine steuerpflichtige Vermietung im unternehmerischen Bereich verwendet werden soll. Hat der Unternehmer diese Belege nicht beigebracht, wird nach der BFH-Rechtsprechung das Grundstück mit dem Gebäude insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sein. Dann wäre die Auffassung des Finanzamts aus dem Schreiben vom 17.7.2013 zutreffend, dass ein Recht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG mangels frühzeitiger Dokumentation der Verwendungsabsicht nicht besteht.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 11.7.1991, a.a.O.

<sup>22</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 22.3.2012 – Rs. C-153/11, *Klub OOD*, UR 2012, 606.

<sup>23</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 11.7.1991, a.a.O.

<sup>24</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 11.4.2008, a.a.O.

<sup>25</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 11.7.2012, a.a.O.

**D. Fazit**

Die Zuordnung von Grundstücken und grundstücksgleicher Rechte hat sich durch die Einfügung des § 15 Abs. 1b UStG mit Wirkung ab dem 1.1.2011 umfassend geändert. Gleichwohl wird u.a. durch eine großzügige Übergangsregelung in § 27 Abs. 16 UStG und durch viele „Altfälle“ – wie im vorliegenden Fall – auch in der Zukunft weiterhin nachzuweisen sein, dass das Grundstück ganz oder teilweise für das Unternehmen des Vorsteuerabzugsberechtigten angeschafft oder hergestellt worden ist. Der Unternehmer kann nach altem Recht ein „gemischt genutztes“ Grundstück ganz, teilweise oder gar nicht dem Unternehmensvermögen zuordnen. Danach ergibt sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Eine vollständige oder teilweise unternehmerische steuerpflichtige Verwendungsabsicht des Grundstücks ist zeitnah, spätestens am 31. Mai des Folgejahrs gegenüber dem Finanzamt zu dokumentieren und kann nicht unterstellt werden. Soweit die steuerpflichtige Verwendung, z.B. bei einer nicht nur kurzfristigen Vermietung eines Gegenstands, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, bedingt, dass der Unternehmer zur Steuerpflicht der fraglichen Umsätze nach § 9 UStG optieren muss, ist diese Optionserklärung bereits entsprechend in der Anschaffungs- oder Herstellungsphase hinreichend durch Erläuterungen oder sonstige Umstände (Baubeschreibungen, Bauplänen, Architektenprotokolle, etc.) nachzuweisen. Kann der Unternehmer diese Nachweise nicht führen, ist nach der BFH-Rechtsprechung davon auszugehen, dass das Gebäude insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen ist und somit kein Vorsteuerabzug im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr und keine Vorsteuerberichtigung in der Folgezeit in Betracht kommen.