

UMSATZSTEUER

Zuordnung von gemischt genutzten Leistungen zum Unternehmensvermögen

von StBin Dipl.-Kffr. Vera Frey, Waltrip

| Die (richtige) Zuordnung einer Leistung zum Unternehmen ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug und somit äußerst praxisrelevant. Unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung (BMF 2.1.14, IV D 2 - S 7300/12/10002: 001) ein umfangreiches Schreiben veröffentlicht, in dem die Zuordnung insbesondere bei teilunternehmerisch genutzten Gebäuden thematisiert wird. Wichtige Aspekte unter Berücksichtigung der Besonderheiten für Heilberufe werden nachfolgend dargestellt. |

1. Allgemeine Grundsätze

Bei jedem Leistungsbezug ist zunächst eine Zuordnung zum unternehmerischen oder zum nichtunternehmerischen Bereich vorzunehmen. Dabei gilt grundsätzlich, dass eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen nur möglich ist, wenn die Leistungen vom Unternehmer für sein Unternehmen bezogen werden. Der Unternehmer muss also beabsichtigen, die bezogene Eingangsleistung zur Erbringung von Ausgangsleistungen gegen Entgelt zu verwenden. Für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen ist (zunächst) irrelevant, ob die entgeltlichen Ausgangsleistungen umsatzsteuerfrei oder -pflichtig sind.

PRAXISHINWEIS | Steht bereits von Anfang an fest, dass die bezogenen Leistungen ausschließlich für nicht entgeltliche Leistungen (nichtunternehmerische Tätigkeiten) verwendet werden, scheidet eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen von vornherein aus. Ein Vorsteuerabzug ist dann generell nicht möglich.

Kann allerdings eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgen, so muss in einem nächsten Schritt geprüft werden, ob und inwieweit ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Insbesondere im Bereich der Heilberufe ist zu beachten, dass ein Vorsteuerabzug oftmals ausscheidet, da im wesentlichen Ausgangsumsätze vorliegen werden, die unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG fallen. Dabei handelt es sich um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die typischerweise von Ärzten, Zahnärzten oder Physiotherapeuten etc. erbracht werden. Zusätzliche Dienstleistungen (wie z.B. IGeL-Leistungen, kosmetische Leistungen, Lehrtätigkeiten) oder die Lieferung von Hilfsmitteln sind allerdings nicht umsatzsteuerbefreit, sodass im Einzelfall genau zu prüfen ist, ob und inwieweit letztlich ein Vorsteuerabzug möglich ist.

1.1 Zuordnungsgebot

Werden Eingangsleistungen ausschließlich für die unternehmerische Tätigkeit bezogen, sind sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Es besteht also ein Zuordnungsgebot.

Verbindung von der
Eingangsleistung zur
Ausgangsleistung

Zulässigkeit des
Vorsteuerabzugs
bei Heilberuflern

Ausschließlich für
den unternehmerischen
Bereich

■ **Beispiel**

Ein Arzt lässt ein Gebäude errichten, in dem sich ausschließlich die Praxisräume sowie ein Labor befinden. **Lösung:** Das gesamte Gebäude ist Unternehmensvermögen. Dies gilt unabhängig davon, inwieweit tatsächlich ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

1.2 Zuordnungsverbot

Bezieht der Unternehmer dagegen Leistungen, die ausschließlich den nicht-unternehmerischen Bereich betreffen, ist eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen ausgeschlossen. Es besteht ein Zuordnungsverbot.

Ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich

■ **Beispiel**

Ein Arzt baut ein Einfamilienhaus, das er ausschließlich privat bewohnen möchte. **Lösung:** Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen ist nicht möglich.

2. Zuordnung bei teilweise unternehmerischer Nutzung

Wie die vorstehenden Beispiele zeigen, ist die Zuordnung eindeutig, wenn die Eingangsleistung entweder ausschließlich unternehmerisch oder ausschließlich nichtunternehmerisch veranlasst ist. Schwieriger wird es dagegen, wenn die Eingangsleistungen sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten verwendet werden sollen. In diesen Fällen muss eine weitere Differenzierung vorgenommen werden.

Gemischte Nutzung

2.1 Vertretbare Sachen und sonstige Leistungen

Werden vertretbare Sachen oder sonstige Leistungen bezogen, liegen teilbare Leistungsbezüge vor. Es besteht daher die Verpflichtung, die Leistungen gemäß der beabsichtigten Verwendung, die ggf. zu schätzen ist, aufzuteilen (Aufteilungsgebot).

Aufteilungsgebot

■ **Beispiel**

Ein Arzt kauft Heizöl (vertretbare Sache), das er zum Teil zur Heizung der Praxis- und Laborräume verwendet und teilweise in seinem privaten Einfamilienhaus einsetzt. **Lösung:** Eine Aufteilung auf den unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich könnte hier beispielsweise auf Grundlage des durchschnittlichen Verbrauchs der vergangenen Jahre erfolgen.

2.2 Einheitliche Gegenstände

Beabsichtigt der Unternehmer einen einheitlichen Gegenstand (z.B. ein Gebäude oder einen Pkw) sowohl für die unternehmerische als auch die nicht-unternehmerische Tätigkeit zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), ist weiter zu differenzieren. Man unterscheidet zwischen einer

- teilunternehmerischen unternehmensfremden Verwendung und
- einer teilunternehmerischen nichtwirtschaftlichen Verwendung i.e.S.

Fallunterscheidung

2.2.1 Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung

Bei der teilunternehmerischen unternehmensfremden Verwendung hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den einheitlichen Gegenstand

- vollständig seinem Unternehmensvermögen zuordnen,
- vollständig seinem nichtunternehmerischen Bereich zuweisen oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen.

PRAXISHINWEIS | Dieses Wahlrecht setzt allerdings voraus, dass der Gegenstand zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird (Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 S. 2 UStG). Ist die unternehmerische Nutzung geringer, so erfolgt zwingend eine Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich.

■ Beispiel

Ein Arzt erwirbt einen Pkw, den er sowohl für Fahrten zu seinen Patienten (80 %) als auch für private Fahrten (20 %) nutzt. Er erbringt ausschließlich heilberufliche Leistungen, die nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sind.

Lösung: Er kann den Pkw zwar zu 100 % seinem Unternehmensvermögen zuordnen. Den Vorsteuerabzug kann er wegen der umsatzsteuerbefreiten Ausgangsleistungen aber nicht geltend machen. Damit scheidet auch eine Besteuerung der privaten Nutzung nach § 3 Abs. 9a UStG als unentgeltliche Wertabgabe aus.

Besonderheiten sind bei Gebäuden, die teilweise für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden (§ 15 Abs. 1b UStG), zu beachten. Hier ist trotz einer möglichen Zuordnung des privat genutzten Gebäudeteils zum Unternehmensvermögen generell kein Vorsteuerabzug möglich, soweit dieser Leistungsbezüge betrifft, die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallen.

PRAXISHINWEIS | Sofern der Unternehmer (z.B. wegen einer nichtunternehmerischen Gebäudenutzung) keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorgenommen hat, ergibt sich auch bei einer späteren Einlage der Immobilie aus § 15a UStG keine nachträgliche anteilige Vorsteuerabzugsmöglichkeit.

2.2.2 Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S.

Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind. Hierunter fallen z.B. hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts oder die dauerhafte Nichtverwendung eines Gegenstands, den der Unternehmer teilweise unternehmerisch nutzt.

Liegt ein derartiger Fall vor, hat der Unternehmer kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung. Stattdessen besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot, wonach die Eingangsleistung entsprechend der geplanten Verwendung auf den unternehmerischen Bereich und die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. aufzuteilen ist.

Wahlrecht für
den Unternehmer

Mindestnutzung für
das Unternehmen:
10 %

Besonderheiten
bei Gebäuden

Wahlrecht
entfällt

PRAXISHINWEIS | Im Wege einer Billigkeitsregelung kann der Unternehmer den Gegenstand insgesamt in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen. In diesem Fall ist eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege nach A 15a.1 Abs. 7 UStAE jedoch ausgeschlossen.

Billigkeits-
regelung

■ Beispiel

Ein Arzt hat ein Gebäude errichtet, in dem neben den Praxis- und Laborräumen auch eine Wohnung enthalten ist. Die Wohnung ist zwar soweit fertiggestellt, dass eine Vermietung möglich wäre, jedoch beabsichtigt der Arzt, die Wohnung dauerhaft nicht zu nutzen.

Lösung: Eine Zuordnung dieser Wohnung zum Unternehmensvermögen scheidet aus, sodass insoweit von vornherein kein Vorsteuerabzug möglich ist..

2.3 Aufwendungen bei einheitlichen Gegenständen

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gebrauch, der Nutzung oder der Erhaltung eines einheitlichen Gegenstands stehen, werden grundsätzlich nur in Höhe der unternehmerischen Verwendung für das Unternehmen bezogen (Aufteilungsgebot). Dabei ist vorrangig zu prüfen, ob die Leistung unmittelbar für die unternehmerische oder nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstands verwendet wird. Ist eine direkte Zuordnung nicht möglich, ist eine Aufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.

Aufteilungs-
gebot

PRAXISHINWEIS | Bei einheitlichen Gegenständen, die keine Grundstücke i.S. des § 15 Abs. 1b UStG sind und für die der Unternehmer sein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung zum Unternehmen ausgeübt hat, gewährt die Verwaltung eine Vereinfachungsregelung. Hiernach kann für Aufwendungen, die durch die Verwendung des Gegenstands anfallen, grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (A 15.2c Abs. 2 S. 6 UStAE).

2.4 Zuordnungsschlüssel

Wie die vorstehenden Grundsätze gezeigt haben, besteht oftmals ein Aufteilungsgebot. Als Zuordnungsschlüssel bei teilunternehmerischer Verwendung des Zuordnungsobjekts ist der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden. Danach ist der unternehmerische Nutzungsanteil im Wege einer sachgerechten und vom FA überprüfbaren Schätzung zu ermitteln.

Bei Gebäuden ist die Zuordnung auf Basis einer räumlichen Betrachtung vorzunehmen. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist deshalb in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen. Die Anwendung eines Umsatzschlüssels ist nur sachgerecht, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (hier verweist das BMF auf die im Zusammenhang mit Fotovoltaikanlagen ergangene Rechtsprechung, z.B. BFH 19.7.11, XI R 29/09). Demnach kommt der Umsatzschlüssel in Betracht, wenn bei einem Gebäude Nutzflächen nicht wesensgleich sind, wie z.B. Dach- und Innenflächen eines Gebäudes. In diesen Fällen ist auf das Verhältnis der Vermietungsumsätze für die Dach- und Ge-

Aufteilungsschlüssel
bei Gebäuden

bäudeinnenfläche abzustellen. Werden keine Vermietungsumsätze erzielt, sind fiktive Vermietungsumsätze anzusetzen.

Ob bei Gebäuden der Flächen- oder Umsatzschlüssel anzuwenden ist, ist angesichts der jüngsten Rechtsprechungs-Pirouetten alles andere als einfach zu beantworten:

- Erst im letzten Jahr hatte der BFH (22.8.13, V R 19/09) im Folgeurteil zu einem EuGH-Verfahren entschieden, dass der Flächenschlüssel vorrangig ist, da er zu präziseren Ergebnissen führt, als der im EG-Recht vorgesehene (gesamtunternehmensbezogene) Umsatzschlüssel. Der Umsatzschlüssel kam nach den BFH-Ausführungen demnach nur noch bei solchen gebäudebezogenen Kosten in Betracht, die kein Korrekturobjekt i.S. von § 15a UStG darstellen.
- Diese Rechtsprechung hat der BFH nun modifiziert (BFH 7.5.14, V R 1/10). Danach findet der Flächenschlüssel keine Anwendung, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten (Höhe der Räume, Dicke der Wände, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In solchen Fällen ist ein Umsatzschlüssel anzuwenden.
- „Zu guter Letzt“ hat der BFH dem EuGH mehrere Fragen zur Vorsteueraufteilung bei Eingangsleistungen für ein gemischt genutztes Gebäude sowie zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorgelegt (BFH 5.6.14, XI R 31/09). Dabei geht es u.a. um die Frage, ob Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes betreffen, zunächst den direkt Ausgangsumsätzen zugeordnet werden müssen und nur die verbleibenden Vorsteuern nach einem Flächen- oder Umsatzschlüssel aufzuteilen sind. Weiter ist zu klären, ob dies auch entsprechend für Vorsteuern auf laufende Kosten gilt.

PRAXISHINWEIS | Die derzeitige Rechtslage ist für eine rechtssichere Beratung alles andere als befriedigend. Für den Rechtsanwender bleibt derzeit nur zu hoffen, dass an der Rechtsprechungsfrente alsbald „Ruhe“ einkehrt und im Anschluss eine eindeutige Stellungnahme der Finanzverwaltung erfolgt.

2.5 Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Besteht ein Zuordnungswahlrecht, muss dem FA die Ausübung dieses Wahlrechts zeitnah angezeigt werden. Die Zuordnung zu den verschiedenen Bereichen ist beim ersten Leistungsbezug auf Grundlage der geplanten Verwendungsabsicht vorzunehmen. Dies erfolgt in der Regel im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung angezeigt werden. Hierbei ist zu beachten, dass die Erklärung zwingend innerhalb der gesetzlichen Abgabefrist abgegeben werden muss (31.5. des Folgejahres). Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben darauf keinen Einfluss.

Flächenschlüssel
vorrangig

Aber: Umsatzschlüssel bei erheblichen
Ausstattungsunterschieden

Vorlage beim EuGH

Zuordnungswahl
zeitnah anzeigen

PRAXISHINWEIS | Wurde eine Zuordnungsentscheidung im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung bislang unterlassen und ist absehbar, dass die Jahreserklärung nicht bis zum 31.5. des Folgejahres beim FA eingereicht wird, sollte dem FA die Zuordnungsentscheidung mit einem formlosen Schreiben angezeigt werden.

Auch wenn sich der Herstellungsvorgang bei teilunternehmerisch verwendeten Gebäuden über mehr als ein Kalenderjahr erstreckt, hat der Unternehmer sein Zuordnungswahlrecht ab Beginn des Herstellungsprozesses jeweils spätestens zum 31.5. des Folgejahres zu dokumentieren (vgl. insoweit die zahlreichen Beispiele im BMF-Schreiben, a.a.O:).

Die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Unter Umständen kann auch die ertragsteuerliche Behandlung als Indiz für die umsatzsteuerliche Behandlung dienen, z.B. wenn es sich ertragsteuerlich um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass die ertragsteuerliche Behandlung nicht zwingend für die umsatzsteuerliche Zuordnung zu übernehmen ist. In diesen Fällen sollte vielmehr von vornherein auf eine ergänzende zeitnahe Dokumentation gegenüber dem FA geachtet werden.

Da im Bereich der Heilberufe überwiegend umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze ausgeführt werden, die einen Vorsteuerabzug ausschließen, ist es umso wichtiger, die Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmensvermögen gesondert gegenüber dem FA anzuzeigen. Die (Nicht-)Geltendmachung der Vorsteuerbeträge in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. der Umsatzsteuerjahreserklärung kann hierbei nicht als Indiz für eine Zuordnungsentscheidung herangezogen werden, weil der Vorsteuerabzug durch die Erbringung steuerfreier Ausgangsleistungen eingeschränkt ist.

Unterbleibt eine entsprechende Anzeige gegenüber dem FA, kann bei einer späteren Nutzungsänderung keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen. Nutzungsänderungen wären bspw. denkbar, wenn erstmals eine Tätigkeit aufgenommen wird, die nicht der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift unterliegt oder eine derartige Tätigkeit umfangreicher wird.

■ Beispiel

Ein Zahnarzt errichtet im Jahr 01 ein Gebäude, das er flächenmäßig zu 90 % für die Behandlung seiner Patienten (steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG) und zu 10 % für die Herstellung von Zahnprothesen (steuerpflichtige Leistung) nutzt. Im Jahr 02 benötigt er einen weiteren Raum für die Herstellung der Zahnprothesen, sodass das Gebäude fortan zu 30 % zur Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen und nur noch zu 70 % für steuerfreie Heilbehandlungen genutzt wird. Insgesamt sind Vorsteuerbeträge in 01 i.H. von 100.000 EUR angefallen.

Geltendmachung der Vorsteuer als Indiz

Konsequenzen einer unterbliebenen Anzeige

Gemischte Gebäudenutzung beim Zahnarzt

- Im Jahr 01 wurde dem FA mit einem Schreiben angezeigt, dass das Gebäude zu 100 % Unternehmensvermögen darstellt.
- **Jahr 01:** 10 % von 100.000 EUR = 10.000 EUR als sofort abzugsfähige Vorsteuern
- **Jahr 02:** Änderung der Verhältnisse um 20 Prozentpunkte (20 % von 100.000 EUR = 20.000 EUR, verteilt auf 10 Jahre = 2.000 EUR p.a. Berichtigungsvolumen in den Jahren 02 - 10), insgesamt für die noch offenen 9 Jahre also 18.000 EUR.
- Im Jahr 01 bzw. bis zum 31.5.02 ist eine gesonderte Anzeige der Zuordnung gegenüber dem FA unterblieben.
- **Jahr 01:** 10 % von 100.000 EUR = 10.000 EUR als sofort abzugsfähige Vorsteuern
- **Jahr 02:** Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist ab dem Jahr 02 nicht möglich. Es geht somit ein Vorsteuervolumen i.H. von 18.000 EUR (9 x 2.000 EUR) verloren, da keine Anzeige gegenüber dem FA erfolgte. Nichtsdestotrotz werden die Flächen, die für die Laborarbeiten genutzt werden, kraft Gesetzes zu Unternehmensvermögen.

Weitere, umfangreiche Beispiele zur Nutzungsänderung finden sich in dem o.g. Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF 2.1.14, IV D 2 - S 7300/12/10002: 001).

