

Umsetzung der Seeling -Rechtsprechung

Vorsteuerabzug und Besteuerung der gleichgestellten sonstigen Leistung bei Gebäuden, die auch für eigene Wohnzwecke verwendet werden

OFD Koblenz 19.11.07, S 7206/S 7300 A - St 44 5

1. Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen

1.1 Zuordnungswahlrecht

Beträgt die unternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudes mindestens 10 v. H. (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG), so bestehen für den Unternehmer - wie bisher - folgende Zuordnungsmöglichkeiten, zwischen denen er frei wählen kann:

- Zuordnung des gesamten Gebäudes zum unternehmerischen Bereich,
- Zuordnung des gesamten Gebäudes zum nichtunternehmerischen Bereich,
- Zuordnung nur des unternehmerisch genutzten Gebäudeteils zum Unternehmen und Zuordnung des verbleibenden Gebäudeteils zum nichtunternehmerischen Bereich (sog. getrennte Zuordnung).

Dieses Zuordnungswahlrecht besteht auch bei einem im Übrigen für eigene Wohnzwecke genutzten Einfamilienhaus, in dem der Unternehmer ein Arbeitszimmer mit mindestens 10 v. H. der Gesamtnutzfläche für seine unternehmerische Tätigkeit verwendet (Beispiel 3 des BMF-Schreibens vom 13. April 2004 IV B 7 - S 7300 - 26/04.)

1.2 Zuordnung zum Unternehmen nur bei eindeutigen Beweisanzeichen

Die Zuordnung zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers, welche bereits bei Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes zu treffen ist und später nicht rückwirkend, sondern nur über eine Entnahme oder Einlage korrigiert werden kann. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen. Ist bei Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich, kann eine teilweise oder vollständige Zuordnung zum Unternehmen angenommen werden, wenn der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, erklärt, dass und in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat. Dies gilt entsprechend, wenn ein Vorsteuerabzug nur teilweise möglich ist und sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde. Die erforderliche schriftliche Erklärung kann auch im Rahmen des Fragebogens USt 2 W (z. B. in Tz. 11) erfolgen. Da der Unternehmer mit der Erklärung seine Zuordnungsentscheidung bei Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes dokumentiert, kann eine einmal abgegebene Erklärung später grundsätzlich nicht mehr berichtigt werden. Gibt der Unternehmer keine Erklärung ab und kann weder aus dem Umfang der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs noch aus anderen Beweisanzeichen auf die Zuordnung zum Unternehmen geschlossen werden, ist davon auszugehen, dass der Unternehmer je nach Sachlage entweder das gesamte Gebäude oder zumindest den privat genutzten Gebäudeteil umsatzsteuerlich dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet hat.

Die entgegenstehenden Anweisungen in Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2b UStR 2000, wonach in bestimmten Fällen eine Zuordnung zum Unternehmen zu unterstellen ist, sind nicht mehr anzuwenden.

2. Kein Vorsteuerabzug für Privatwohnung, wenn unternehmerischer Gebäudeteil nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat

Hat der Unternehmer das Gebäude nach den vorstehenden Grundsätzen zulässigerweise insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet, so stellt die private Mitbenutzung des Gebäudes nur dann eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, wenn der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil

zumindest teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. In diesem Fall ist die unentgeltliche Wertabgabe entgegen Abschn. 24c Abs. 7 UStR 2000 steuerpflichtig und berechtigt den Unternehmer zum uneingeschränkten Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten des privat genutzten Gebäudeteils.

Steht dagegen dem Unternehmer aus dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil kein Vorsteuerabzug zu, weil er dort z. B. ausschließlich steuerfreie Umsätze i. S. des § 4 Nr. 8 ff. UStG erzielt (z. B. aus Vermietung und Verpachtung oder aus der Tätigkeit als Arzt, Bausparkassen- oder Versicherungsvertreter), so stellt die private Mitbenutzung des Gebäudes gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe und damit auch keinen Verwendungsumsatz i. S. der §§ 15, 15a UStG dar. Der Vorsteuerabzug aus dem Gebäude beurteilt sich deshalb ausschließlich nach den Ausgangsumsätzen im unternehmerisch genutzten Gebäudeteil. Sind diese wie im Beispielfall steuerfrei, so ist der Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen (vgl. dazu Beispiele 1 und 2 des BMF-Schreibens vom 13. April 2004 IV B 7 - S 7300 - 26/04, a. a. O.).

3. Anschaffungs- und Herstellungskosten der Privatwohnung auf 10 Jahre zu verteilen

Stellt die private Mitbenutzung des unternehmerischen Gebäudes entsprechend den vorstehenden Grundsätzen eine zum Vorsteuerabzug führende steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, so bemisst sich die Umsatzsteuer für diesen Umsatz nach den dabei entstandenen vorsteuerbelasteten Kosten (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG). Zu diesen Kosten gehören auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten des privat genutzten Gebäudeteils, die abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen gleichmäßig auf den 10jährigen Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG zu verteilen sind (Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 13. April 2004 IV B 7 - S 7206 - 3/04, a. a. O.). Sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Ablauf des Berichtigungszeitraums vollständig in die Bemessungsgrundlage eingeflossen, bemisst sich die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe nur noch nach den dann anfallenden laufenden Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die hiervon abweichenden Grundsätze in Abschn. 155 Abs. 2 S. 2 und Abschn. 158 Abs. 3 und 4 UStR 2000 sind nicht mehr anzuwenden. Hinweis: siehe jedoch die Übergangsregelung unter Tz. 5!

4. Entnahme unternehmerischer Gebäude steuerpflichtig

Die Entnahme von Grundstücken und Gebäuden, die beim Unternehmer zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 1b S. 1. Nr. 1 UStG mit den Wiederanschaffungs-/herstellungskosten des Grundstücks/Gebäudes im Zeitpunkt der Entnahme der Umsatzsteuer. Der Entnahmeumsatz ist entgegen Abschn. 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2000 nicht (mehr) steuerbefreit (BMF-Schreiben vom 13. April 2004 IV B 7 - S 7300 - 26/04, a. a. O.). Dies gilt selbst dann, wenn der Vorsteuerabzug des Unternehmers aus der Anschaffung oder Errichtung des privat genutzten Gebäudeteils über die Besteuerung der privaten Mitbenutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG im Zeitpunkt der Entnahme bereits ganz oder teilweise ausgeglichen ist.

5. Übergangsregelung

Die vorstehenden Grundsätze sind allgemein erst für Grundstücke und Gebäude anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2004 angeschafft oder hergestellt werden. In allen anderen Fällen ist grundsätzlich weiterhin nach den bestehenden Anweisungen in den UStR 2000 zu verfahren, die bei der privaten Mitbenutzung und der Entnahme eines unternehmerischen Grundstücks/Gebäudes von einer steuerfreien, nicht vorsteuerabzugsberechtigten unentgeltlichen Wertabgabe ausgehen (vgl. Abschn. 24c Abs. 7 und Abschn. 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2000).

Beruft sich jedoch ein Unternehmer für einen Zeitraum vor dem 1. Juli 2004 auf die o. a. Rechtsprechung des EuGH und BFH, so sind die in Tz. 1,2 und 4 dargestellten Grundsätze für alle Veranlagungszeiträume ab diesem Zeitraum anzuwenden, soweit die Veranlagungen nach den Vorschriften der Abgabenordnung jeweils noch

änderbar sind.

Nicht anzuwenden sind jedoch die Zuordnungsvermutung in Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2b S. 2 UStR 2000; diese ist bei Grundstücken und Gebäuden, die vor dem 1. Juli 2004 angeschafft oder hergestellt werden (sog. Altfälle), aus Vertrauensschutzgründen weiterhin gültig. Das bedeutet: Hat der Unternehmer in einem Altfall bei Bezug des gemischt genutzten Gebäudes den Vorsteuerabzug aus dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil geltend gemacht, ist davon auszugehen, dass er das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, es sei denn, es liegt eine schriftliche Erklärung i. S. des Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2b S. 1 UStR 2000 über die getrennte Zuordnung vor (z. B. in Tz. 11 des Fragebogens USt 2 W).

Hat der Unternehmer in einem Altfall bei Leistungsbezug den Vorsteuerabzug für den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil nicht geltend gemacht, obwohl die Voraussetzungen nach § 15 UStG hierfür vorlagen, hat er das Gebäude insgesamt seinem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet.

Beispiel:

Unternehmer U hat in den Jahren 1998/1999 ein Einfamilienhaus errichtet. U ist Schriftsteller und nutzt für seine unternehmerische Tätigkeit einen Raum von mehr als 10 v. H der Gesamtnutzfläche des Hauses als (ertragsteuerlich anerkanntes) Arbeitszimmer. U hat bei Leistungsbezug aus den anteiligen Herstellungskosten keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im Jahr 2004 gibt er berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 ab und macht den Vorsteuerabzug für die gesamten Herstellungskosten des Einfamilienhauses geltend.

Da U bei Leistungsbezug keinen Vorsteuerabzug aus dem Arbeitszimmer geltend gemacht hat, hat er das Gebäude nicht dem Unternehmen zugeordnet. Ein Vorsteuerabzug für das Einfamilienhaus ist deshalb nicht möglich.

Könnte der Unternehmer in einem Altfall bei Leistungsbezug keinen Vorsteuerabzug für den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil geltend machen, weil der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen oder wegen Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG nicht möglich war, und hat er die Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich nicht ausdrücklich erklärt, ist gem. Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2b S. 2 UStR 2000 davon auszugehen, dass er das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Beispiel:

Unternehmer U hat in den Jahren 1999 und 2000 ein Zweifamilienhaus errichtet. Nach Fertigstellung vermietet er eine Wohnung steuerfrei, während er die andere Wohnung für eigene Wohnzwecke nutzt. Ab 1. Januar 2002 hat U die bisher steuerfrei vermietete Wohnung unter Option nach § 9 UStG steuerpflichtig an einen Rechtsanwalt vermietet. Im Rahmen des § 15a UStG hat U ab 2002 anteilig den Vorsteuerabzug für die Büroräume geltend gemacht. Im Jahr 2004 beantragt er durch Abgabe berichtigter Steuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten für die eigen genutzte Wohnung.

Da U keine schriftliche Zuordnungserklärung abgegeben hat, ist gem. Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2b S. 2 UStR 2000 davon auszugehen, dass er das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat. Die Verwendung der einen Wohnung zu eigenen Wohnzwecken in den Jahren 2000 und 2001 stellt keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, weil der Vorsteuerabzug für die vermietete Wohnung in diesen Jahren gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 i. V. mit § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG vollständig ausgeschlossen war. Damit steht U auch für die eigen genutzte Wohnung in den Jahren 1999 und 2000 kein Vorsteuerabzug zu (vgl. oben Tz. 2).

Durch die steuerpflichtige Vermietung an den Rechtsanwalt ab 1. Januar 2002 ist eine Änderung der Verhältnisse eingetreten, die über § 15a UStG zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug des U aus der vermieteten Wohnung für die noch nicht verbrauchten Jahre des Berichtszeitraums führt. Da somit das Gebäude ab 1. Januar 2002 teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die private Nutzung der anderen Wohnung ab diesem Zeitpunkt als steuerbare und steuerpflichtige Wertabgaben zu erfassen, wobei als Bemessungsgrundlage 1/10

der anteiligen Herstellungskosten anzusetzen sind. Zum Ausgleich dafür kann U die noch nicht verbrauchten Vorsteuern aus der Errichtung der eigen genutzten Wohnung im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG geltend machen, so dass im Ergebnis keine Zahllast für die eigen genutzte Wohnung entsteht.

Beispiel 1:

Gebäude wird zu 50 % unternehmerisch (stpfl. Umsätze) und zu 50 % für private Wohnzwecke genutzt, voller Vorsteuerabzug aus "Seeling-Rechtsprechung", Herstellungskosten (nur Gebäude) netto 200.000 €, Fertigstellung 01.01.1999

Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe für den Teil des Gebäudes, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird: § 3 Abs. 9a Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG

für das Jahr 1999:

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr = 2.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr = 2.000 € (wie 1999)

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für den Zeitraum vom 01.01.2004 bis 30.06.2004

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr = 2.000 €

entspricht 166,67 € pro Monat * 6 Monate = 1.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für den Zeitraum 01.07.2004 bis 31.12.2004

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

Verteilung auf Zeitraum nach § 15a UStG 10 % pro Jahr = 10.000 €

entspricht 833,33 € pro Monat * 6 Monate = 5.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben

für das Jahr 2004 gesamt: 1.000 € + 5.000 € + Kosten = BMG für unentgeltliche Wertabgabe

für das Jahr 2005:

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

Verteilung auf Zeitraum nach § 15a UStG 10 % pro Jahr = 10.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben

für die Jahre 2006, 2007, 2008: (Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 maßgeblich, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStG)

10.000 € + X (siehe 2005)

nachrichtlich: es bleiben unberücksichtigt (Umsetzungstücke):

jeweils 8.000 € aus den Jahren 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

4.000 € aus dem Jahr 2004

Beispiel 2:

Gebäude wird zu 50 % unternehmerisch (stpfl. Umsätze) und zu 50 % für private Wohnzwecke genutzt, voller Vorsteuerabzug aus "Seeling-Rechtsprechung", Herstellungskosten (nur Gebäude) netto 200.000 €, Fertigstellung 01.01.2004

Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe für den Teil des Gebäudes, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird: § 3 Abs. 9a Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG

für den Zeitraum vom 01.01.2004 bis 30.06.2004

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr = 2.000 €

entspricht 166.67 € pro Monat * 6 Monate = 1.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für den Zeitraum 01.07.2004 bis 31.12.2004

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

Verteilung auf Zeitraum nach § 15a UStG 10 % pro Jahr = 10.000 €

entspricht 833.33 € pro Monat * 6 Monate = 5.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben

für das Jahr 2004 gesamt: 1.000 € + 5.000 € + Kosten = BMG für unentgeltliche Wertabgabe

für das Jahr 2005:

10.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben

für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 (Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 maßgeblich, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStG):

10.000 € + X (siehe 2005)

nachrichtlich: es bleiben unberücksichtigt: 4.000 € aus dem Jahr 2004 (Umsetzungstücke)

Beispiel 3:

Gebäude wird zu 50 % unternehmerisch (stpfl. Umsätze) und zu 50 % für private Wohnzwecke genutzt, voller Vorsteuerabzug aus "Seeling-Rechtsprechung". Herstellungskosten (nur Gebäude) netto 200.000 €, Fertigstellung 01.01.2005

Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe für den Teil des Gebäudes, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird § 3 Abs. 9a Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG

für das Jahr 2005:

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

Verteilung auf Zeitraum nach § 15a UStG 10 % pro Jahr = 10.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 (Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 maßgeblich, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStG):

dito

nachrichtlich: volle Vorsteuerkompensation

Beispiel 4:

Gebäude wird zu 50 % unternehmerisch (stpfl. Umsätze) und zu 50 % für private Wohnzwecke genutzt, voller Vorsteuerabzug aus "Seeling-Rechtsprechung", Herstellungskosten (nur Gebäude) netto 200.000 €, Fertigstellung 01.01.2005

nachträgliche Herstellungskosten am 01.01.2007 i.H.v. 20.000 € netto

Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe für den Teil des Gebäudes, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird: § 3 Abs. 9a Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG

für das Jahr 2005:

anteilige Herstellungskosten 100.000 €

Verteilung auf Zeitraum nach § 15a UStG 10 % pro Jahr = 10.000 €

zusätzlich: übrige Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung etc.)

für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 (Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 maßgeblich, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStG):

dito

die nachträglichen Herstellungskosten sind ab 2007 zusätzlich zu berücksichtigen: für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 jeweils zusätzlich 2.000 € (Verteilung nach § 15a UStG 10 % pro Jahr wie das Gebäude, eigener Berichtigungszeitraum maßgeblich. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 15a Abs. 6 UStG)

nachrichtlich: volle Vorsteuerkompensation

6. Errichtung von Gebäuden durch Gesellschaften

Überlässt eine Gesellschaft eigene Räume an ihren Gesellschafter zu Wohnzwecken, so hat der Gesellschafter die private Nutzung in aller Regel zu bezahlen, z. B. durch Belastung seines Verrechnungskontos oder im Austausch gegen geleistete Dienste. Die Gebrauchsüberlassung stellt dann eine steuerfreie Vermietungsleistung i. S. von § 4 Nr. 12a UStG dar, für die der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist.

Fälle der unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung bittet die OFD bis zur Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren V R 6/04 gegen das Urteil des FG München vom 26. November 2003 14 K 1895/01, EFG 2004 S. 608, offen zu halten. Einschlägige Rechtsbehelfsverfahren ruhen gem. § 363 Abs. 2 AO kraft Gesetzes; Aussetzung der Vollziehung kann gewährt werden.

Die Textziffer 4 des BMF-Schreibens vom 13.04.2004 - IV B 7 - S 7206 - 03/04 ist nicht mehr anzuwenden.

Diese Rundverfügung ersetzt die Rundverfügung vom 15.11.2004 - S 7206/7300 A - St 44 5 .

Fälle, die aufgrund der Bezugsverfügungen ruhten, sind aufzugreifen und abschließend zu entscheiden.