



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 22. Juni 2011

**- Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuer;  
Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1. Januar 2011, § 15 Abs. 1b UStG**

GZ **IV D 2 - S 7303-b/10/10001 :001**

DOK **2011/0467333**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Art. 4 Nr. 3, 9 und 10 des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist der Vorsteuerabzug für Grundstücke neu geregelt worden, die der Unternehmer sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals nutzt (teilunternehmerisch genutzte Grundstücke). Die Ergänzungen in § 3 Abs. 9a Nr. 1, § 15 Abs. 4 und § 15a Abs. 8 UStG, sowie die neu eingefügten § 15 Abs. 1b und § 15a Abs. 6a UStG sind am 1. Januar 2011 in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 5 JStG 2010).

Der neue Vorsteuerauschluss des § 15 Abs. 1b UStG basiert auf Art. 168a MwStSystRL (ABl. EU 2010 Nr. L 10 S. 1), der zum 1. Januar 2011 umzusetzen ist.

Die Umsatzsteuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen für ein teilunternehmerisch genutztes Grundstück ist nach § 15 Abs. 1b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Daher unterliegt die Verwendung dieses Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Dies gilt entsprechend bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden.

Für die Aufteilung der Vorsteuern nach § 15 Abs. 1b UStG gelten die allgemeinen Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG.

Ändert sich die Verwendung des Grundstücks, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG setzt voraus, dass die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. Soweit ein Grundstück, eine Berechtigung, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gilt, oder ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, ist eine Korrektur der Vorsteuer nach § 15a UStG ausgeschlossen. Sofern sich die nichtunternehmerische bzw. private Verwendung erhöht und eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist, erfolgt keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10. Juni 2011, IV D 3 - S 7117/11/10001 (2011/0478774), BStBl I S. xxx - geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2.11 Abs. 18 wird wie folgt gefasst:

„(18) <sup>1</sup>Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG anzusehen. <sup>2</sup>Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter der Voraussetzung von R 6 Abs. 5 KStR 2004 ein Betrieb gewerblicher Art. <sup>3</sup>Das Schwimmbad kann damit dem Unternehmen zugeordnet werden. <sup>4</sup>Ist der öffentliche Badebetrieb nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, weil die Voraussetzungen von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind, kann die Gemeinde das Schwimmbad nicht einem Unternehmen zuordnen. <sup>5</sup>Damit rechnet die Gesamttätigkeit des gemeindlichen Schwimmbads zum nichtunternehmerischen Hoheitsbereich mit der Folge, dass Vorsteuerabzug und - **auch in den Fällen der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG** - eine steuerbare Wertabgabe in der Form der Überlassung des Schwimmbads für Zwecke des Schulschwimmens nicht in Betracht kommen.

## Beispiel:

<sup>1</sup>**Eine** Gemeinde, **die selbst Schulträger ist**, errichtet ein Schwimmbad, das **sie** von vornherein sowohl zum Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb **nutzt**. <sup>2</sup>Die Gemeinde ordnet das Schwimmbad nach Abschnitt 15.2 Abs. 21 vollumfänglich ihrem Unternehmen zu.

<sup>3</sup>Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung der Gesamtanlage Schwimmbad anfallen, sind unter den Voraussetzungen des § 15 UStG (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21) **nach § 15 Abs. 1b UStG nur abziehbar, soweit sie auf die Verwendung für den öffentlichen Badebetrieb entfallen (vgl. Abschnitt 15.6a).**

<sup>4</sup>**In den Fällen, die der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG unterliegen**, ist die Verwendung des Gegenstands für hoheitliche Zwecke (Schulschwimmen) unabhängig davon, ob den Schulen das Schwimmbad zeitweise ganz überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, Abschnitt 4.12.11) oder das Schulschwimmen während des öffentlichen Badebetriebs stattfindet (vgl. BFH-Urteil vom 10. 2. 1994, V R 33/92, BStBl II S. 668, Abschnitt 4.12.6 Abs. 2 Nr. 10), nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe zu behandeln.

<sup>5</sup>Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die durch die Überlassung des Schwimmbades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung; vgl. Abschnitt 10.6 Abs. 3. <sup>6</sup>Die Wertabgabe kann nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden; vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 4.“

2. Abschnitt 3.4 Abs. 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) <sup>1</sup>Eine Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und die unternehmerische Nutzung des Gegenstands zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>2</sup>Zur Frage der Zuordnung zum Unternehmen gilt Abschnitt 3.3 Abs. 1 entsprechend. <sup>3</sup>Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z. B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, liegt eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht vor. <sup>4</sup>**Ist der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand ein Grundstück – insbesondere ein Gebäude als wesentlicher Bestandteil eines**

**Grundstücks – und wird das Grundstück auch nichtunternehmerisch oder für den privaten Bedarf des Personals genutzt, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 15.6a), entfällt eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.<sup>5</sup> Sofern sich später der Anteil der nichtunternehmerischen Nutzung des dem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG erhöht, erfolgt eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG (vgl. Abschnitt 15.6a Abs. 5) und keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.“**

3. Nach Abschnitt 3.4 Abs. 5 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

**„Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG, die unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen“**

4. Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 6 wird wie folgt gefasst:

**„Soweit die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke steuerbar ist und die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG Anwendung findet (vgl. auch Abschnitt 3.4 Abs. 6 bis 8), ist diese nicht einer steuerfreien Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gleichgestellt (vgl. BFH-Urteil vom 24. 7. 2003, V R 39/99, BStBl 2004 II S. 371, und BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004, BStBl I S. 469).“**

5. Abschnitt 15.2 Abs. 6 wird wie folgt gefasst:

**„(6) Folgende Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug sind zu beachten:**

1. <sup>1</sup>Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt. <sup>2</sup>Ausgenommen von der Vorsteuerabzugsbeschränkung sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. auch Abschnitte 15.6 Abs. 6).
2. **Nach § 15 Abs. 1b UStG sind Vorsteuerbeträge für ein dem Unternehmen zugeordnetes teilunternehmerisch genutztes Grundstück nicht abziehbar, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfallen (vgl. Abschnitt 15.6a).**

3. Ermitteln Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuern nach den Durchschnittssätzen der §§ 23 oder 23a UStG, ist insoweit ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 70 Abs. 1 UStDV, § 23a Abs. 1 UStG).
  4. Bewirkt der Unternehmer Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, ist er nicht berechtigt, die ihm in diesen Fällen für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG, vgl. Abschnitt 25.4).
  5. Ein Wiederverkäufer, der für die Lieferung beweglicher körperlicher Gegenstände die Differenzbesteuerung des § 25a Abs. 2 UStG anwendet, kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer sowie die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung nicht als Vorsteuer abziehen (§ 25a Abs. 5 UStG).“
6. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:
- „a) <sup>1</sup>Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstands (z. B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Computers oder Kraftfahrzeugs), können **grundsätzlich** in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird; zum Ausgleich dafür **unterliegt** die Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>**Zum Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken siehe Abschnitte 3.4 Abs. 2 Sätze 4 und 5 sowie 15.6a.**“
7. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe b Satz 2 wird wie folgt gefasst:
- „Entsprechendes gilt, 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 oder, **wenn § 15 Abs. 1b UStG Anwendung findet (vgl. Abschnitt 15.6a).**“
8. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe c Satz 2 wird wie folgt gefasst:
- „Ordnet der Unternehmer den Gegenstand dem Unternehmen voll zu **und findet § 15 Abs. 1b UStG keine Anwendung**, kann er die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in voller Höhe abziehen.“
9. Nach Abschnitt 15.6 wird folgender Abschnitt 15.6a eingefügt:
- „15.6a. Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken**

**(1) <sup>1</sup>Teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG sind Grundstücke, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch oder für den privaten Bedarf des Personals genutzt werden. <sup>2</sup>Den Grundstücken gleichgestellt sind nach § 15 Abs. 1b Satz 2 UStG Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten (z. B. Erbbaurechte). <sup>3</sup>§ 15 Abs. 1b UStG stellt eine Vorsteuerabzugsbeschränkung dar und berührt nicht das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers nach § 15 Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21).**

**(2) <sup>1</sup>Eine teilunternehmerische Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG liegt vor, wenn das dem Unternehmen zugeordnete Grundstück teilweise für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet wird. <sup>2</sup>Hierzu gehören nur solche Grundstücksverwendungen, die ihrer Art nach zu einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG führen können. <sup>3</sup>Eine Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG scheidet deshalb aus bei der Mitbenutzung von Parkanlagen, die eine Gemeinde ihrem unternehmerischen Bereich – Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art – zugeordnet hat, durch Personen, die nicht Kurgäste sind, weil es sich hierbei nicht um eine Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens handelt (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1988, V R 18/83, BStBl II S. 971). <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn eine Gemeinde ein Parkhaus den Benutzern zeitweise (z. B. in der Weihnachtszeit) gebührenfrei zur Verfügung stellt, wenn damit neben dem Zweck der Verkehrsberuhigung auch dem Parkhausunternehmen dienende Zwecke (z. B. Kundenwerbung) verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 3/88, BStBl 1993 II S. 380). <sup>5</sup>Ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für den privaten Bedarf des Personals ausnahmsweise überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst oder als Aufmerksamkeit zu beurteilen, ist der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht nach § 15 Abs. 1b UStG eingeschränkt, weil die in der Nutzungsüberlassung liegenden unternehmerischen Zwecke den privaten Bedarf des Personals überlagern (vgl. dazu Abschnitt 1.8 Abs. 3 und 4). <sup>6</sup>Eine teilunternehmerische Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG liegt nicht nur vor, wenn die verschiedenen Nutzungen räumlich voneinander abgegrenzt sind, sondern auch, wenn sie - wie z. B. bei Ferienwohnungen oder Mehrzweckhallen - zeitlich wechselnd stattfinden.**

**(3) <sup>1</sup>Nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unterneh-**

mens entfällt. <sup>2</sup>Dem Vorsteuerausschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z. B. Gebäude und Außenanlagen. <sup>3</sup>Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerrechtlich selbständige Zuordnungsobjekte im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG darstellen (z. B. Photovoltaikanlage und Blockheizkraftwerk). <sup>4</sup>Aufgrund der Vorsteuerabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 1b UStG unterliegt die Verwendung eines Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 2).

(4) <sup>1</sup>Für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für Zwecke des § 15 Abs. 1b UStG gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend. <sup>2</sup>Zur Vorsteueraufteilung bei Gebäuden vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 8.

(5) <sup>1</sup>Sofern sich die Verwendung des teilunternehmerisch genutzten Grundstücks ändert, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15a.2). <sup>2</sup>Unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen. <sup>3</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist nur möglich, soweit das Grundstück dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6 Nr. 2, 4 und 5).

(6) <sup>1</sup>Wird ein insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnetes teilunternehmerisch genutztes Grundstück, das nach § 15 Abs. 1b UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, veräußert, unterliegt der Umsatz im vollen Umfang der Umsatzsteuer, wenn auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG wirksam verzichtet wird (§ 9 UStG, vgl. Abschnitt 9.1). <sup>2</sup>Es liegt insoweit eine Änderung der Verhältnisse vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führt (§ 15a Abs. 8 Satz 2 UStG, vgl. Abschnitt 15a.2).

(7) Beispiele zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG; die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG findet keine Anwendung:

#### **Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1. 1. 02 ein Einfamilienhaus (EFH) fertig stellen. <sup>2</sup>Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. <sup>3</sup>U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Aus-

gangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. <sup>4</sup>U macht einen Vorsteuerabzug in Höhe von 22 800 € (40 % von 57 000 €) bei dem zuständigen Finanzamt geltend ohne schriftlich mitzuteilen, in welchem Umfang er das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat.

<sup>5</sup>U hat durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 40 % dokumentiert, dass er in dieser Höhe das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Satz 8). <sup>6</sup>Da U gegenüber dem Finanzamt nicht schriftlich erklärt hat, dass er das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann diese Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Satz 10 und Nr. 2 Buchst. b). <sup>7</sup>Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sind 22 800 € (57 000 € x 40 %) als Vorsteuer abziehbar. <sup>8</sup>§ 15 Abs. 1b UStG findet keine Anwendung, da U den für die privaten Wohnzwecke genutzten Grundstücksanteil nicht seinem Unternehmen zugeordnet hat.

<sup>9</sup>Sofern der für private Wohnzwecke genutzte Grundstücksanteil später unternehmerisch genutzt wird, ist eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des U nach § 15a UStG nicht zulässig, da U diesen Grundstücksanteil nicht nachweisbar seinem Unternehmen zugeordnet hat (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6). <sup>10</sup>Verringert sich hingegen später der Umfang der unternehmerischen Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücksanteils (z. B. Nutzung des gesamten Grundstücks zu 80 % für private Wohnzwecke und zu 20 % für unternehmerische Zwecke), ist unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen. Eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfolgt nicht.

## **Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1. 1. 02 ein Einfamilienhaus fertig stellen. <sup>2</sup>Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 qm. <sup>4</sup>U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. <sup>5</sup>Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen in dem Jahr 02 1 500 € zzgl. 285 € Umsatzsteuer. <sup>6</sup>U hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück im vollen Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.

<sup>7</sup>U hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. <sup>8</sup>Da U 60 % des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG nur in Höhe von 22 800 € (57 000 € x 40 %) zulässig. <sup>9</sup>Da die laufenden Kosten nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen nach Aufteilung 114 € (§ 15 Abs. 4 Satz 4 UStG).

### **Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 2. <sup>2</sup>Zum 1. 1. 05 erhöht sich

- a) die unternehmerische Nutzung des Gebäudes (EFH) um 12 Prozentpunkte auf 52 %. U führt wie bisher nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze aus.
- b) die private Nutzung des Gebäudes (EFH) um 15 Prozentpunkte auf 75 %.

Zu a)

<sup>1</sup>Es liegt zum 1. 1. 05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 6a UStG vor, da sich die unternehmerische Nutzung erhöht hat. <sup>2</sup>Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

**Jahr 05:**

**Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57 000 €**

**Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22 800 € (entspricht 40% von 57 000 €)**

**Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 02**

**Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 02 bis 31. 12. 11**

**Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung in 05: 52 %**

**Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 52 % statt zu 40 %**

**Berichtigungsbetrag: 12 Prozentpunkte von 1/10 von 57 000 € = 684 € sind zu Gunsten des U zu korrigieren.**

Zu b)

<sup>1</sup>Es liegt zum 1. 1. 05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 6a UStG vor, da sich die private Nutzung erhöht hat. <sup>2</sup>Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

**Jahr 05:**

**Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57 000 €**

**Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22 800 €(entspricht 40% von 57 000 €)**

**Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 02**

**Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 02 bis 31. 12. 11**

**Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 05: 25 %**

**Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 25 % statt zu 40 %**

**Berichtigungsbetrag: 15 Prozentpunkte von 1/10 von 57 000 € = 855 € sind zu Ungunsten des U zu korrigieren.**

**B e i s p i e l 4:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 2. <sup>2</sup>Im Jahr 06 lässt U das Einfamilienhaus um ein Dachgeschoss erweitern, welches für fremde unternehmerische Zwecke, die nicht mit der Nutzung der eigenen unternehmerisch genutzten Flächen in Zusammenhang stehen, steuerpflichtig vermietet wird. <sup>3</sup>Die Herstellungskosten hierfür betragen 100 000 € zuzgl. 19 000 € Umsatzsteuer. <sup>4</sup>Das Dachgeschoss ist zum 1. 7. 06 bezugsfertig und hat eine Nutzfläche von 100 qm. <sup>5</sup>Zusätzlich lässt U im gleichen Jahr die Außenfassade neu streichen. <sup>6</sup>Die Aufwendungen hierfür betragen 10 000 € zuzgl. 1 900 € Umsatzsteuer.

<sup>7</sup>Der Ausbau des Dachgeschosses steht nicht in einem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den bereits vorhandenen Flächen. <sup>8</sup>Es liegt deshalb ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor. <sup>9</sup>Unabhängig von der bereits bei Herstellung des Gebäudes getroffenen Zuordnungsentscheidung kann das Dachgeschoss dem Unternehmen zugeordnet werden. <sup>10</sup>Da U das Dachgeschoss steuerpflichtig vermietet, ist er zum Vorsteuerabzug in Höhe von 19 000 € berechtigt; es erfolgt keine Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1b UStG.

<sup>11</sup>Der Anstrich der Außenfassade entfällt auf alle Stockwerke. <sup>12</sup>Nach § 15 Abs. 1b UStG berechtigt nur der Teil der Aufwendungen zum Vorsteuerabzug, der auf die unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfällt. <sup>13</sup>Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen:  
40 % von 200 qm (bisherige Nutzfläche) + 100 % von 100 qm (Dachgeschoss)  
= 180 qm von 300 qm (60 %)  
60 % von 1 900 € = 1 140 € Vorsteuer

## **Beispiel 5:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 2. <sup>2</sup>U verkauft das Grundstück zum 1. 1. 09 an

- a) eine Privatperson steuerfrei für 400 000 €
- b) einen anderen Unternehmer und optiert nach § 9 Abs. 1 UStG zur Steuerpflicht. Der Verkaufspreis beträgt 400 000 €(netto). Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG liegt nicht vor.

**Zu a)**

<sup>1</sup>Die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung führt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 8 UStG, da das Gebäude teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>2</sup>Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

**Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57 000 €**

**Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22 800 €(entspricht 40% von 57 000 €)**

**Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 02**

**Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 02 bis 31. 12. 11**

**Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum: Jahr 02 bis 08 = 40 %**

**Änderung der Verhältnisse:**

**ab Jahr 09 = 40 Prozentpunkte (0 % statt 40 %)**

**Vorsteuerberichtigung pro Jahr:**

**(57 000 € / 10 Jahre = 5 700 €)**

**Jahre 09 bis 11 = je 2 280 €(5 700 € x 40 %)**

<sup>3</sup>Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 09 bis 11 zusammengefasst in der ersten Voranmeldung für das Kalenderjahr 09 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).

**Zu b)**

<sup>1</sup>Die steuerpflichtige Veräußerung führt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 8 UStG, da das Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>2</sup>Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten. <sup>3</sup>Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Lieferung schuldet der Erwerber (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG).

**Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57 000 €**

**Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22 800 €(entspricht 40% von 57 000 €)**

**Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 02**

**Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 02 bis 31. 12. 11**

**Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum: Jahr 02 bis 08 = 40 %**

**Änderung der Verhältnisse:**

**ab Jahr 09 = 60 Prozentpunkte (100 % statt 40 %)**

**Vorsteuerberichtigung pro Jahr:**

**(57 000 € / 10 Jahre = 5 700 €)**

**Jahre 09 bis 11 = je 3 420 €(5 700 € x 60 %)**

**<sup>4</sup>Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 09 bis 11 zusammengefasst in der ersten Voranmeldung für das Kalenderjahr 09 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).“**

10. Abschnitt 15.19 Absatz 3 Nr. 2 wird wie folgt gefasst:

„2. <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug einheitlicher Gegenstände entfallen, sind **grundsätzlich** in vollem Umfang abziehbar. <sup>2</sup>Zum Ausgleich unterliegt die Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG der Steuer. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Anteil der Verwendung überwiegt. <sup>4</sup>**Zum Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken siehe Abschnitte 3.4 Abs. 2 Sätze 4 und 5 sowie 15.6a.**“

11. Abschnitt 15a.2 Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) <sup>1</sup>Verwendung im Sinne des § 15a UStG ist die tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen. <sup>2</sup>Als Verwendung sind auch die Veräußerung, die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG (vgl. BFH-Urteil vom 2. 10. 1986, V R 91/78, BStBl 1987 II S. 44) **und die teilunternehmerische Nutzung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15.6a)** anzusehen. <sup>3</sup>Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG, z. B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung, als

auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen.<sup>4</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.“

12. In Abschnitt 15a.2 Abs. 2 wird in Nr. 6 der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nr. 7 ergänzt:

**„7. wenn sich die Verwendung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG ändert (§15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15.6a).“**

13. In Abschnitt 15a.2 Abs. 6 Nr. 1 wird folgender Buchstabe e) ergänzt:

**„e) Änderung des Umfangs der teilunternehmerischen Nutzung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG;“**

14. In Abschnitt 15a.4 Abs. 3 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

**„<sup>1</sup>War der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug aus der Sicht des § 15 Abs. 1b bis 4 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der AO zu ändern.“**

### **Anwendung**

Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken gilt ab dem 1. Januar 2011 für alle Grundstücke, die nicht unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG (Artikel 4 Nr. 12 des JStG 2010) fallen.

Die Änderungen in § 3 Abs. 9a Nr. 1, § 15 Abs. 1b und 4 Satz 4, § 15a Abs. 6a und 8 Satz 2 UStG sind nach § 27 Abs. 16 UStG nicht auf Wirtschaftsgüter im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG anzuwenden, die auf Grund eines vor dem 1. Januar 2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

Die Verwendung teilunternehmerisch genutzter Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, unterliegt in den Fällen, die unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen, weiterhin der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Die unter Nr. 1, 3 und 4 dargestellten Änderungen bzw. Ergänzungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sind ab dem 1. Januar 2011 anzuwenden und die in 2, 5 bis 14 dargestellten Änderungen bzw. Ergänzungen sind ab dem 1. Januar 2011 in allen Fällen anzuwenden, die nicht unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.