

OFD Karlsruhe vom 25. September 2012
(S 7300 - juris)

„Besteuerung und Vorsteuerabzug bei eigengenutzten Wohnräumen“

Wird ein Gebäude, das der Unternehmer sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke (Verwendung für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters in seiner Eigenschaft als Anteilseigner) nutzt, dem Unternehmen zugeordnet, ist die unternehmensfremde Nutzung eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe. Voraussetzung hierfür ist, dass die unternehmerische Nutzung der anderen Räume zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. In diesen Fällen sind auch die Vorsteuerbeträge abzugsfähig, die auf die zu unternehmensfremden Zwecken genutzten Räume entfallen (Abschnitt 3.4 Abs. 7 und Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 UStAE; EuGH-Urteil vom 08.05.2003, BStBl. II 2004, 378; BFH-Urteil vom 24.07.2003, BStBl. II 2004, 371).

Für Gebäude, die nach dem 31.12.2010 angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung nach dem 31.12.2010 begonnen wurde, ist für die unternehmensfremde Nutzung weder eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern noch sind die Vorsteuern, die auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räume entfallen, abzugsfähig (§ 15 Abs. 1b USG; § 27 Abs.16 UStG).

Beispiel 1

Unternehmer U errichtet im Jahr 2010 ein Gebäude. Im Erdgeschoss betreibt er eine Kfz-Werkstatt. Das Obergeschoss nutzt er für eigene Wohnzwecke. Er ordnet das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu.

>> Da die unternehmerische Tätigkeit U zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die unentgeltliche Wertabgabe steuerpflichtig ist (Abschn. 3.4 Abs. 7 und 4.12.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE). Die auf die eigene Wohnung entfallende Vorsteuer kann U abziehen.

Beispiel 2

Wie Beispiel 1 jedoch beginnt U erst im Jahr 2011 mit der Errichtung des Gebäudes.

U kann nur die auf das Erdgeschoss entfallende Vorsteuer abziehen. Die auf die eigene Wohnung entfallende Vorsteuer ist nach § 15 Abs. 1b UStG nicht abzugsfähig. Eine Besteuerung der Nutzung der Wohnung als unentgeltliche Wertabgabe entfällt.

Beispiel 3

Unternehmer U errichtet im Jahr 2010 ein Mehrfamilienhaus. Drei Wohnungen vermietet er nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Eine Wohnung nutzt er zu eigenen Wohnzwecken. Er ordnet das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu.

>> U kann für die eigene Wohnung keinen Vorsteuerabzug geltend machen, da die unternehmerische Nutzung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und die unentgeltliche Wertabgabe somit nicht steuerbar ist (Abschn. 3.4 Abs. 7 UStAE).

Beispiel 4

Die Eheleute M und F haben ein Gebäude mit Wohnung, Büro, Lagerraum, Garage und Carport erstellt. Die Wohnung nutzen die Eheleute zu eigenen Wohnzwecken. Das Büro, der Lagerraum, die Garage und der Carport werden von den Eheleuten an den Ehemann vermietet, der ein Fahrschulunternehmen betreibt und sowohl steuerpflichtige als auch nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze (mehr als 5 %) tätigt. Die Eheleute schließen für die Vermietung der Garage und des Carports einerseits und für die Vermietung des Büros und des Lagerraumes andererseits getrennte Mietverträge ab.

>> Die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Unter den Voraussetzungen des § 9 UStG kann auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Bei Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). Eine geringfügige Verwendung des Grundstücks (höchstens 5 %) durch den Leistungsempfänger für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist unschädlich (Abschnitt 9.2 Abs. 3 UStAE).

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist nach § 4 Nr.12 Satz 2 UStG steuerpflichtig. Die Vermietung ist allerdings umsatzsteuerfrei, wenn sie eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung, insbesondere zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung ist. Für die Annahme einer Nebenleistung ist es unschädlich, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen sein. Die Verträge können auch zu unterschiedlichen Zeiten zustande kommen (Abschnitt 4.12.2 Abs. 3 Sätze 3-6 UStAE). Dies gilt nicht nur, wenn im Zusammenhang mit der Vermietung einer Wohnung ein Stellplatz überlassen wird, sondern auch dann, wenn zusammen mit der Vermietung von Büroräumen eine Stellplatzüberlassung erfolgt (Abschnitt 4.12.2 Abs. 3 Beispiel 2 UStAE).

Die Überlassung der Garage und des Carports ist daher eine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung des Büros und des Lagerraumes. Für den Vermietungsumsatz kann nicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG verzichtet werden, weil der Leistungsempfänger zu mehr als 5 % vorsteuerabzugschädliche Umsätze ausführt. Da die Umsätze aus der Vermietung durch die Eheleute M und F daher zwingend steuerfrei sind, können die Vorsteuerbeträge, die mit dem Gebäude im Zusammenhang stehen, insgesamt nicht abgezogen werden. Für die Räume, die eigenen Wohnzwecken dienen, kommt ein Vorsteuerabzug nur in Betracht, wenn die unternehmerische Nutzung des Gegenstands zum Vorsteuerabzug berechtigt (Abschn. 3.4 Abs. 7 Satz 3 UStAE).

1. Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Der Unternehmer kann ein Gebäude, das sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt wird, insgesamt, im Umfang der unternehmerischen Verwendung oder gar nicht seinem Unternehmen zuordnen. Die Zuordnung erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Regelmäßig erfolgt die Zuordnungsentscheidung durch die rechtzeitige Geltendmachung des Vorsteuerabzugs (Abschn. 15.2 Abs. 21 Nr. 2 UStAE, BFH-Urteil vom 11.04.2008, V R 10/07, BStBl. II 2009, 741 m. w. N.). Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden.

Ein Unternehmer, der verpflichtet ist, USt-Voranmeldungen abzugeben wird in der Regel den Vorsteuerabzug in der USt-Voranmeldung des (ersten) Leistungsbezugs beantragen und damit die Zuordnungsentscheidung nach außen hin dokumentieren. Die Zuordnungserklärung ist zeitnah abzugeben. Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung erfolgt nur dann, wenn die Zuordnungserklärung bis zur gesetzlichen Abgabefrist für die Jahressteuererklärung dem Finanzamt gegenüber abgegeben wurde (bis spätestens **31.05. des Folgejahres**). Eine erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist ausgeschlossen. Die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung kann auch durch die Abgabe erstmaliger oder berichtigter Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder Umsatzsteuer-Jahreserklärungen erfolgen. Bei allen Erklärungen ist jedoch die für die Jahressteuerfestsetzung maßgebende gesetzliche Abgabefrist zu beachten (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2011, V R 42/09, UR 2011,870 und V R 21/10, DStR 2011, 2349).

In der Karteikarte vom 25.08.2011 war geregelt, dass von einer rechtzeitigen Abgabe ausgegangen werden kann, wenn der Unternehmer die erstmalige Umsatzsteuer-Jahreserklärung des Jahres des Leistungsbezugs innerhalb der vom Finanzamt gewährten Abgabefrist eingereicht hat. War der Unternehmer bisher nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen verpflichtet, richtet sich die Frist nach der für die Einkommensteuererklärung eingeräumten Abgabefrist. Eine spätere Zuordnung, z. B. durch die verspätete Abgabe oder die Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuer-Jahreserklärung, ist nicht zulässig.

Da die o.g. BFH-Urteile vom 07.07.2011 noch nicht amtlich veröffentlicht sind, kann ein Unternehmer bis auf Weiteres die Zuordnung eines Gebäudes, das sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt wird, zum Unternehmensvermögen durch Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung innerhalb der vom Finanzamt gewährten Abgabefrist vornehmen.

Die o. g. Grundsätze gelten auch, wenn bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, das sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt wird, kein oder nur ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich ist (§ 15 Abs. 1b und Abs. 2 UStG).

Nutzt ein Unternehmer ein Gebäude sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke und hat er in der maßgeblichen Umsatzsteuer-Jahreserklärung den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht, obwohl die Voraussetzungen nach § 15 UStG vorgelegen haben und auch keine schriftliche Erklärung über die Zuordnung abgegeben, ist das Gebäude insgesamt nicht dem Unternehmen zugeordnet.

Beispiel 5

Unternehmer U hat in den Jahren 2004/2005 ein Einfamilienhaus errichtet. U ist Schriftsteller und nutzt für seine unternehmerische Tätigkeit einen Raum als Arbeitszimmer (15 % der Nutzfläche des Gebäudes). U hat aus den anteiligen Herstellungskosten in den Umsatzsteuer-Jahreserklärungen keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im Jahr 2010 gibt er berichtigte Umsatzsteuererklärungen (§ 164 AO) für die Jahre 2004 und 2005 ab und macht den Vorsteuerabzug für die gesamten Herstellungskosten des Einfamilienhauses geltend.

>> Da U keinen Vorsteuerabzug in den Jahren des Leistungsbezugs geltend gemacht hat, hat er das Gebäude nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Ein Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Einfamilienhauses ist insgesamt nicht möglich.

1.1 Anwendung der 10-%-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

Bei der Herstellung eines Gebäudes kommt es für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG auf den Umfang der erstmaligen Nutzung an. Bei der Berechnung der 10-%-Grenze ist das Verhältnis der gesamten Wohn- und Nutzfläche zu der unternehmerisch genutzten Fläche maßgebend. Zu den Grundsätzen zur Ermittlung der unterschiedlichen Flächen (vgl. S 7300 Karte 7 und zur zeitlichen Anwendung der 10-%-Grenze vgl. S 7300 Karte 6).

Beispiel 6

Unternehmer U errichtet im Jahr 2010 ein Einfamilienhaus mit einem Büroraum. Die Wohnfläche beträgt 180 m², die unternehmerisch genutzte Fläche 25 m². Die Herstellungskosten für das gesamte Gebäude betragen 400.000 €.

>> Nach der Wohn- und Nutzfläche beträgt der unternehmerisch genutzte Anteil 12,2 %. Das Gebäude kann daher dem Unternehmen zugeordnet werden (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Für die Berechnung der 10%-Grenze ist das Verhältnis der gesamten Wohn- und Nutzfläche zu der unternehmerisch genutzten Fläche maßgebend. Von den Herstellungskosten von 400.000 € entfallen 87,8 % = 351.200 € auf den eigen genutzten Wohnteil. Die jährliche Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgabe beträgt somit 35.120 € (vgl. § 10 Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 UStG).

Beispiel 7

Unternehmer U hat ein Zweifamilienhaus erstellt, das im Januar 2009 bezugsfertig wurde. Das Gebäude wird überwiegend für eigene Wohnzwecke genutzt; zwei Räume verwendet U für sein Unternehmen als Büroräume. Die Wohnfläche beträgt 180 m², die unternehmerisch genutzte Fläche 25 m² (12,2 %). U hat das gesamte Gebäude seinem Unternehmensvermögen zugeordnet und die Vorsteuer aus den Herstellungskosten in voller Höhe abgezogen. Seit 01.09.2010 wird einer der Büroräume als Kinderzimmer genutzt. Dadurch verringert sich der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes auf 7,3 %.

>> Ein Gegenstand kann dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn er zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke verwendet wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Da zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung diese Grenze erreicht war, konnte U das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen. Durch die Nutzungsänderung sinkt die unternehmerische Nutzung unter 10 %. Da der Gegenstand weiterhin teilweise für unternehmerische Zwecke verwendet wird, kann U nicht dazu gezwungen werden, das Gebäude aus seinem Unternehmensvermögen zu entnehmen. Es ergibt sich ab der Nutzungsänderung lediglich bei der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe eine höhere Bemessungsgrundlage.

2. Anbauten, Erweiterungen, Außenanlagen und Photovoltaikanlagen

Anbauten oder Erweiterungen sind eigenständig zu beurteilen, wenn eine bautechnische Trennung möglich ist und der neue Gebäudeteil in keinem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Altgebäude steht (BFH-Urteile vom 28.10.2010, V R 35/09, BFH/NV 2011, 1025, vom 25.03.2009, V R 9/08, BStBl. II 2010, 651 und vom 23.09.2009, XI R 18/08, BStBl. II 2010, 313). Wird der Anbau oder die Erweiterung ausschließlich für private Wohnzwecke genutzt, ist eine Zuordnung nicht möglich. Wird der Anbau sowohl unternehmerisch als unternehmensfremd genutzt (teilunternehmerisch genutzter Leistungsbezug), ist eine Zuordnung nach den allgemeinen Kriterien zulässig.

Beispiel 8

Unternehmer U errichtet im Jahre 2005 ein Werkstattgebäude, das er zu eigenunternehmerischen steuerpflichtigen Zwecken nutzt. Im Jahr 2010 erstellt er einen Anbau, den er insgesamt für eigene Wohnzwecke nutzt. Der Anbau besitzt teilweise eigene Fundamente und einen separaten Eingang. U beantragt für die auf

den Anbau entfallende Vorsteuer den vollen Abzug, da es sich insgesamt um ein teilunternehmerisch genutztes Gebäude handeln würde.

>> Der Anbau ist ein selbständiger Gebäudeteil, da er bautechnisch getrennt ist und nicht zusammen mit dem Werkstattgebäude genutzt wird. Er dient zu 100 % den privaten Wohnzwecken und kann daher dem Unternehmensvermögen nicht zugeordnet werden.

Beispiel 9

Unternehmer U errichtet im Jahre 2005 ein Werkstattgebäude, das er zu eigenunternehmerischen steuerpflichtigen Zwecken nutzt. Im Jahr 2011 (Bauantrag 1. Februar 2011) erstellt U einen Anbau, den er teilweise für eigene Wohnzwecke und teilweise für eigenunternehmerische Zwecke nutzt. Der Anbau besitzt teilweise eigene Fundamente und einen separaten Eingang.

>> Der Anbau ist ein selbständiger Gebäudeteil, da er bautechnisch getrennt ist. Auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Werkstattgebäude kommt es nicht an. Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 1b UStG nur für den eigenunternehmerisch genutzten Teil des Anbaus möglich.

Ist eine bautechnische Trennung nicht möglich und steht der Anbau oder die Erweiterung in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Altgebäude, richtet sich die Zuordnung nach der Verwendung des gesamten Gebäudes (Neu- und Altflächen).

Beispiel 10

Unternehmer U errichtet im Jahre 2005 ein Wohn- und Geschäftshaus. Ab dem 01.01.2006 nutzt U das Erdgeschoss für seinen Gewerbebetrieb (100 m²) und das Obergeschoss für eigene Wohnzwecke (100 m²). Er hat die Vorsteuer aus den Herstellungskosten von 500.000 € in den USt-Voranmeldungen des Jahres des Leistungsbezugs in vollem Umfang abgezogen. Im Februar 2010 beginnt er mit einer Erweiterung des Gebäudes. Die Erweiterung wird nach Fertigstellung im Dezember 2010 ebenfalls für eigene Wohnzwecke (80 m²) und für eigene gewerbliche Zwecke (20 m²) genutzt. Die Umbaukosten betragen 200.000 €. U beantragt für die Umbaukosten den vollen Vorsteuerabzug.

>> Das Gebäude wurde durch den Vorsteuerabzug aus den erstmaligen Herstellungskosten in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet. Die Erweiterung wird ausschließlich im Zusammenhang mit den Altflächen genutzt. Für den Vorsteuerabzug kommt es somit auf die Verwendung des gesamten Gebäudes (Altflächen und Erweiterung) an. U kann die auf die Erweiterung entfallende Vorsteuer zu 100 % abziehen.

Die Nutzung der eigenen Wohnung ist eine steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe. Von den Gesamtflächen des erweiterten Gebäudes (300 m²) werden nun 180 m² (60 %) für eigene Wohnzwecke genutzt. Von den Gesamtherstellungskosten (Altflächen 500.000 € + Neuflächen 200.000 €) entfallen somit

420.000 € auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räume. Die jährliche Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe beträgt somit ab 2011 42.000 € (bisher 25.000 €) und ab 2016 12.000 € (Ablauf des 10-Jahreszeitraum für die erstmaligen Herstellungskosten).

Beispiel 11

Wie Beispiel 10. Die Erweiterung erfolgt jedoch erst im Jahr 2011, der Bauantrag wurde nach dem 31.12.2010 gestellt.

>> § 15 Abs. 1b UStG ist nicht anzuwenden, weil durch die Erweiterung kein Wirtschaftsgut i.S. des § 15 Abs. 1b UStG entsteht (vgl. § 27 Abs. 16 UStG). Es ergibt sich damit die gleiche Lösung wie zu Beispiel 10.

Nicht mit dem Gebäude zusammenhängende Bauwerke auf demselben Grundstück, wie z.B.

- Garagen
- Swimmingpools
- Gartenhäuser

sind stets selbständig zu beurteilende Leistungsbezüge. Werden diese Bauwerke ausschließlich für unternehmensfremde Zwecke genutzt, können sie nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Leistungsbezüge im Zusammenhang mit der Errichtung einer Außenanlage können nur insoweit dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, als eine unternehmerische Mitbenutzung erfolgt (Stellplätze, Zugang zum Gebäude). Gartenanlagen werden in der Regel ausschließlich für unternehmensfremde Zwecke genutzt und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Anschaffung einer Photovoltaikanlage ist ein eigenständiger Leistungsbezug. Der Betrieb einer Anlage auf dem ansonsten zu unternehmensfremden Zwecken genutzten Gebäude berechtigt nicht zur Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen (vgl. S 7104 Karte 2). Die Leistungsbezüge sind getrennt vom Gebäude zu beurteilen. Diese Beurteilung gilt unabhängig davon, ob die Photovoltaikanlage auf dem Dach montiert ist oder das Dach ersetzt.

Beispiel 12

A erstellt ein Einfamilienhaus, dessen Herstellungskosten 570.000 € betragen. In den Herstellungskosten sind Aufwendungen für eine dachintegrierte Photovoltaikanlage von 70.000 € enthalten. Der von der Photovoltaikanlage erzeugte Strom wird unmittelbar an ein Energieversorgungsunternehmen geliefert. Da die Herstellungskosten der Photovoltaikanlage mehr als 10 % der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes betragen, beantragt A, das ganze Gebäude als Unternehmensvermögen zu behandeln.

Der Erwerb der Photovoltaikanlage ist ein eigenständiger Leistungsbezug, der ausschließlich der Stromerzeugung dient. Die Anlage ist Unternehmensvermögen und der darauf entfallende Vorsteuerbetrag ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abzugsfähig. Das Einfamilienhaus wird von A ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt und kann daher nicht seinem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

3. Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe

Zur Bemessungsgrundlage gehören z. B. Aufwendungen des Unternehmers für den laufenden Betrieb oder Unterhalt des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, aber auch Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstandes sind dabei abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen gleichmäßig auf den nach § 15a UStG für diesen Gegenstand jeweils maßgeblichen Berichtigungszeitraum zu verteilen. Nach Ablauf des jeweils nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums sind die auf den Gegenstand entfallenden Kosten vollständig in die Bemessungsgrundlage eingeflossen und in den Folgejahren nicht mehr als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Beispiel 13

Unternehmer U erwirbt im Juli 2004 zum Nettopreis von 400.000 € ein neu erichtetes Einfamilienhaus, das er zu 15 % für unternehmerische Zwecke nutzt. Der Verkäufer optiert im Kaufvertrag nach § 9 UStG zur Umsatzsteuerpflicht. U teilt den Nettokaufpreis auf in einen Wert für Grund und Boden mit 100.000 € und für das Gebäude mit 300.000 €. Den Vorsteuerabzug beantragt er aus dem vollen Kaufpreis, für die Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe legt er aber nur den anteiligen auf das Gebäude entfallenden Kaufpreis von 300.000 € zugrunde.

>> Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe ist von den tatsächlichen vorsteuerentlasteten Ausgaben auszugehen. Daher sind die gesamten Anschaffungskosten einschl. Grund und Boden anzusetzen.