

S.727 **Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG – Grundstückserwerb und gemischt genutzte Immobilien**

Marion Titgemeyer*

Die neuen Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG bergen vielfältige Praxisprobleme. Die folgenden Fälle stellen vor, wie Berichtigungen durchzuführen sind, wenn die entsprechenden Gegenstände dem Anlage- oder Umlaufvermögen (§ 15a Abs. 1 UStG und § 15a Abs. 2 UStG) zuzurechnen sind. Ergänzend werden in einem separaten Beitrag weitere Fälle zu Wirtschaftsgütern vorgestellt, die in andere Wirtschaftsgüter eingehen, zu sonstigen Leistungen und zum Wechsel der Besteuerungsart.

I. Fall 1: „Grundstückserwerb“

1. Ausgangssachverhalt

Am 1.6.2005 erwirbt ein im Inland ansässiger Unternehmer ein Grundstück zu einem Preis von 1.000.000 €. Der Grundstücksverkäufer nimmt die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nicht in Anspruch. Der Erwerber hat zum Erwerbszeitpunkt die objektiv **belegbare Absicht, das Grundstück an umsatzsteuerpflichtige Unternehmer weiterzuverkaufen**, wenn er es für die Bebauung hergerichtet hat. Der Erwerber plant, dabei auf die Steuerbefreiung entsprechend § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zu verzichten. Er kann daher die geschuldete Umsatzsteuer von 160.000 € gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. mit § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehen.

S.728

Als sich später herausstellt, dass das Grundstück nicht auf absehbare Zeit baureif gemacht werden kann, entschließt sich der Erwerber, das Grundstück **an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts zu veräußern** (zum Veräußerungszeitpunkt siehe nachfolgende Fallvarianten). Infolgedessen ist die Veräußerung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei; eine Behandlung als steuerpflichtiger Verkauf gem. § 9 Abs. 1 UStG ist nicht möglich (Beispiel in Anlehnung an Rothlübbers, Steuer-Seminar 2006 S. 44 ff.; Küffner/Zugmaier, DStR 2005 S. 315).

Fallvariante 1a:	Zu welchen umsatzsteuerlichen Auswirkungen führt der Sachverhalt bei einer steuerfreien Veräußerung des Grundstücks am 1.11.2008?
Fallvariante 1b:	Zu welchen umsatzsteuerlichen Auswirkungen führt der Sachverhalt bei einer steuerfreien Veräußerung des Grundstücks am 1.11.2025?
Fallvariante 1c:	Zu welchen umsatzsteuerlichen Auswirkungen führt der Sachverhalt, wenn davon ausgegangen wird, dass der Unternehmer das Grundstück bereits am 1.6.2004 angeschafft hat?

* Die Autorin ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Fachgebiet Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften an der Universität Osnabrück und freie Mitarbeiterin bei der PricewaterhouseCoopers AG, Osnabrück.

2. Lösung der Fallvariante 1a

Der Unternehmer beabsichtigt objektiv belegbar eine steuerpflichtige Grundstücksveräußerung. Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG war er daher im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, d. h. im Juni 2005, berechtigt, die von ihm nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG geschuldete Umsatzsteuer von 160.000 € als Vorsteuer geltend zu machen.

Die bestehende **Verwendungsabsicht** ist hierzu ausreichend, muss allerdings **anhand objektiver Kriterien nachweisbar** sein, z. B. durch

- Mietverträge,
- Zeitungsinsertate,
- Beauftragung eines Maklers,
- Schriftwechsel mit Interessenten oder Kalkulationsunterlagen.

Es erfolgt regelmäßig eine **Einzelfallbetrachtung**, bei der letztendlich das Gesamtbild entscheidend ist. Entstehende Unklarheiten gehen zu Lasten des Unternehmers.

Kann die Verwendungsabsicht dagegen **nicht objektiv nachgewiesen** werden, d. h. beim Bezug von Eingangsleistungen ist die tatsächliche Verwendung ungewiss, darf kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden (Abschn. 203 Abs. 2 und 5 UStR; Rothlübbers, Steuer-Seminar 2006 S. 45 f.). Laut Sachverhalt der Fallvariante 1a liegt aber eine objektiv nachweisbare Verwendungsabsicht vor.

S. 729

Rechtsgrundlage zu der aufgrund des Sachverhalts notwendigen **Vorsteuerkorrektur** in der Fallvariante 1a ist die neue Fassung des § 15a UStG. **Bisher** wurden von § 15a UStG **ausschließlich** Wirtschaftsgüter erfasst, die „**Investitionsgüter**“ darstellen. Unter dem Begriff des „Investitionsgutes“ waren nach der Interpretation des BFH in Einklang mit Art. 20 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie und unter Beachtung der EuGH-Rechtsprechung Gegenstände zu verstehen, die sich durch ihre Langlebigkeit auszeichnen und deren Anschaffungs- und Herstellungskosten über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.2001 - V R 106/98, UR 2002 S. 123 ff.; EuGH-Urteil vom 1.2.1977 – Rs. C-51/76 – Verbond van Nederlandse Ondernemingen, UR 1977 S. 90 ff.).

Nach der Auslegung des BFH erfasste § 15a UStG daher **nur Verwendungsänderungen, bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**, einschließlich deren nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2001 - V R 8/98, BStBl 2002 II S. 557). Dahingegen fielen Änderungen bei der Verwendung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, bei Erhaltungsaufwendungen, Dienstleistungen an einem Wirtschaftsgut und sonstige Dienstleistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden, nicht unter die Vorschrift (Nieskens, in: Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 15a UStG, Tz. A 5 ff.).

Die Neuregelung des § 15a UStG zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs war **aufgrund von gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** erforderlich geworden (Art. 20 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie). So hatte der deutsche Gesetzgeber es bisher versäumt, bestimmte EU-Vorgaben hinsichtlich Vorsteuerabzugsberichtigungen, insbesondere bei Verwendungsänderungen im Zusammenhang mit Dienstleistungen und Umlaufvermögen, in innerstaatliches Recht umzusetzen. Die erforderliche Anpassung und Neukonzeption des § 15a UStG erfolgte im Zuge des zum 1.1.2005 in Kraft getretenen EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetzes – EURLUmsG (vgl. Nieskens, a. a. O., § 15a UStG, Tz. A 1 ff.; Forster, UStB 2006 S. 12 ff.).

Der neue und für die Lösung des vorliegenden Falls relevante § 15a Abs. 2 UStG regelt die **Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens**. Das Gesetz nennt allerdings nicht die ertragsteuerliche Bezeichnung, sondern stellt auf Wirtschaftsgüter ab, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Dies trifft auf das gekaufte Grundstück zu.

Ein begrenzter **Berichtigungszeitraum** wird nicht vorgegeben; die Vorsteuerberichtigung hat dann zu erfolgen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse än-

S. 730 dern. Dies ist in der Regel der Veräußerungszeitpunkt. Im Beispielsfall findet ein Verkauf an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts statt, der nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist. Eine steuerpflichtige Behandlung gem. § 9 Abs. 1 UStG ist nicht möglich.

Infolge dieser steuerfreien Veräußerung darf kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG erfolgen. Da die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung verglichen mit den zum ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen somit nicht mehr übereinstimmen, ist eine Änderung der Verhältnisse zu bejahen. Der **gesamte ursprüngliche Vorsteuerabzug** in Höhe von 160.000 € muss daher gem. § 15a Abs. 2 UStG für den Monat November 2008 **zurückgezahlt** werden. Eine Vorsteuerberichtigung „pro rata temporis“ ist nicht zulässig (vgl. z. B. Nieskens, a. a. O., § 15a UStG, Anm. A 12 ff.; Rothlübbers, Steuer-Seminar 2006 S. 44 ff.; Huschens, INF 2005 S. 96 ff.).

3. Lösung der Fallvariante 1b

Wie ausgeführt, kennt § 15a Abs. 2 UStG keine Begrenzung des Berichtigungszeitraumes. Eine Vorsteuerberichtigung ist dann vorzunehmen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Eine Berichtigung hat also auch dann noch zu erfolgen, wenn die erstmalige Verwendung erst nach 20 Jahren erfolgt. Dies führt zu einer **massiven Ausweitung der Aufbewahrungsfrist** für die entsprechenden Buchführungsunterlagen, die damit von den sonst vorgeschriebenen Aufbewahrungsfristen abweicht. Fraglich ist, ob eine solche Verlängerung der Aufbewahrungsfrist zulässig ist (vgl. zur Dokumentation auch den Beitrag von Eckert, in: BBK F. 6 S. 1297, DokID [UAAAB-78010]).

In der Praxis kommt eine solche Vorsteuerberichtigung häufig bei Grundstücken des Umlaufvermögens vor, die zunächst in der Absicht erworben werden, sie umsatzsteuerpflichtig weiterzuverkaufen, die später allerdings dann umsatzsteuerfrei veräußert werden.

Eine Berichtigung hat für den Besteuerungszeitraum zu erfolgen, in dem das Wirtschaftsgut weiterverkauft wird. Auch im Beispielsfall 1b steht der steuerfreie Verkauf einem Vorsteuerabzug entgegen. Die Verhältnisse haben sich verändert, verglichen mit den für den anfänglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen. Somit ist, wie im Fall 1a, nach § 15a Abs. 2 UStG eine **Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Veräußerungszeitpunkt vorzunehmen**. Der Unternehmer muss den Vorsteuerbetrag von 160.000 € im Voranmeldungszeitraum der Veräußerung zurückzahlen.

S. 731 Im Zusammenhang mit dem unbegrenzten Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 2 UStG ist auf die Grenzen des § 15a Abs. 1 UStG hinzuweisen (vgl. hierzu auch Fall 2). Genau wie vor der Gesetzesänderung beinhaltet dieser Absatz die Grundsätze der Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Der für sie **maßgebliche Berichtigungszeitraum** beträgt fünf Jahre für bewegliche Wirtschaftsgüter und zehn Jahre für unbewegliche Wirtschaftsgüter. Nach Ablauf von fünf oder zehn Jahren ist daher keine Berichtigung mehr vorzunehmen.

Gestaltungshinweis

In Anbetracht der oftmals erheblichen Korrekturbeträge empfiehlt es sich, das Wirtschaftsgut bald nach der Anschaffung oder Herstellung **kurzfristig zu steuerpflichtigen Umsätzen zu verwenden**. Der Berichtigungszeitraum verlängert sich bei späteren Leerständen nicht. Es bietet sich hierbei z. B. eine Vermietung an ein Konzernunternehmen an, das allerdings nicht in eine umsatzsteuerliche Organschaft einbezogen werden darf. Die Ausgangsumsätze sind unbedingt sorgfältig zu dokumentieren.

4. Lösung der Fallvariante 1c

Die Neufassung des § 15a UStG ist zum 1.1.2005 in Kraft getreten und nur auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, denen **nach dem 31.12.2004 ausgeführte Umsätze** zugrunde liegen. Vorsteuerbeträge aus Eingangsumsätzen, die in 2004 und früher ausgeführt wurden, sind demnach nicht betroffen. Da der Unternehmer das Grundstück aus Fall 1c aber bereits 2004 erwarb, hat er ein **Anrecht auf den vollen Vorsteuerabzug** aus dem Kauf von 160.000 €. Eine Vorsteuerberichtigung, bedingt durch den steuerfreien Weiterverkauf, erfolgt nicht.

II. Fall 2: „Gewerbepark“

1. Ausgangssachverhalt

In den Jahren 2005 und 2006 errichtet eine Immobiliengesellschaft einen Gewerbepark. Die im Gewerbepark vorgesehenen Praxisräume sollen zu **25 % steuerfrei** an Humanmediziner und zu **75 % steuerpflichtig** an eine Veterinärklinik vermietet werden. Die Vorsteuer auf die Eingangsumsätze beträgt für 2005 120.000 €, für 2006 180.000 €. Die Immobiliengesellschaft zieht die Vorsteuer in der Investitionsphase, bedingt durch die objektiv verifizierbare Verwendungsabsicht, in den Jahren 2005 und 2006 jeweils lediglich zu 75 % ab. Entgegen der ursprünglichen Planung werden die **gesamten Praxisräume** nach Fertigstellung des Gewerbeparks ab 2007 **steuerpflichtig** an die Veterinärklinik vermietet. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich (Beispiel in Anlehnung an Weimann, UVR 2005 S. 296 f.)?

2. Lösung zu Fall 2

Nach § 15a Abs. 1 UStG gilt Folgendes: Wird ein Wirtschaftsgut nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet (Anlagevermögen), ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Der **Zeitraum**, in dem diese Änderung vorzunehmen ist, beträgt bei beweglichen Wirtschaftsgütern fünf und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern zehn Jahre. Dies ist hier zugunsten der Immobiliengesellschaft der Fall. Der bisher nicht zulässige Vorsteuerabzug darf nun vorgenommen werden.

S. 732

Dies bedeutet:

Vorsteuerbetrag: 120.000 € (für 05) + 180.000 € (für 06) =	300.000 €
75 % bereits abgezogene Vorsteuer:	225.000 €
25 % noch nicht abgezogene Vorsteuer:	75.000 €

Infolgedessen ist jährlich ein Vorsteuerbetrag in Höhe von (75.000 € / 10 Jahre =) 7.500 € zu Gunsten der Immobiliengesellschaft zu berichtigen (vgl. Weimann, UVR 2005 S. 296 f.).

Nach der bis zum 31.12.2001 vorherrschenden Rechtsauffassung wurde über den Vorsteuerabzug **dem Grunde nach** zum Zeitpunkt des Eingangs einer Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis beim Unternehmer entschieden. Eine Entscheidung **der Höhe nach** erfolgte erst, wenn der bezogene Gegenstand erstmals zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurde. Lag eine tatsächliche Verwendung vor, d. h. stand die Höhe der abziehbaren Vorsteuern fest, hatte eine Korrektur

tur des gesamten Vorsteuerabzugs nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften der AO zu erfolgen (§ 164 Abs. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO oder § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; vgl. Weimann, UStB 2002 S. 65).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und Folgerechtsprechung des BFH ist über den Vorsteuerabzug nunmehr **dem Grunde als auch der Höhe nach bei Leistungsbezug** zu entscheiden (vgl. EuGH-Urteil vom 29.2.1996 - Rs. C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontziltling, BStBl 1996 II S. 655 ff.; EuGH-Urteil vom 8.6.2000, Rs. C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße, UR 2000 S. 336 ff.).

Vergleicht man die frühere mit der derzeitigen Rechtslage, können zum Teil **erhebliche Liquiditätsauswirkungen** entstehen. Geht man vom üblichen Fall einer Berichtigung der Vorsteuer zu Lasten des Unternehmers aus, d. h. es besteht die Absicht einer steuerpflichtigen Nutzung, tatsächlich erfolgt jedoch im gesamten Berichtigungszeitraum eine steuerfreie Nutzung, können sich durch die Rückgängigmachung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs beträchtliche Liquiditätsvorteile für den Unternehmer ergeben. Bei einer Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers tritt allerdings ein gegenteiliger Effekt auf (vgl. Fall 2).

Hinweis

Hat das Finanzamt bei einer nach der AO nicht mehr änderbaren Steuerfestsetzung für das Erstjahr die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gem. § 15a Abs. 1 UStG nicht zutreffend beurteilt, hat diese nicht zutreffende Bewertung des Vorsteuerabzugs Bestand (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1993 - V R 65/92, BStBl 1994 II S. 485 f.; Weimann, UVR 2005 S. 295 ff.).

Fundstelle(n):

BBK Fach 30 Seite 1836 - 1840BBK2006 Seite 727 - 732
[JAAAB-88983]