

## 1.4 Geschäftsveräußerung im Ganzen

**Hinweis!** Das UStG selbst verwendet in § 1 Abs. 1a UStG nur den Begriff „Geschäftsveräußerung“, nicht „Geschäftsveräußerung im Ganzen“. Im Sprachgebrauch der Rechtsprechung, der Literatur und der Beratung ist aber „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ üblicher, weil das Rechtsinstitut dadurch besser von einem regulären (Rechts-)Geschäft abgegrenzt werden kann. Selbst im UStAE<sup>82</sup> ist die Verwendung der Begriffe nicht einheitlich, bezeichnet aber stets die nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung gemäß § 1 Abs. 1a UStG.<sup>83</sup>

Die Veräußerung bzw. der Erwerb einer Immobilie kann eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG darstellen. Bedeutung hat die Prüfung, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, vor allem für folgende Punkte:

### 1.4.1 Unmittelbare Rechtsfolge der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht umsatzsteuerbar, damit keine Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zu den von der Geschäftsveräußerung im Ganzen verklammerten Umsätzen gehören sämtliche in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang bewirkten Einzelleistungen.<sup>84</sup>

**Hinweis!** Hierzu kann auch ein im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen vereinbartes Wettbewerbsverbot gehören.<sup>85</sup> Dies gilt selbst dann, wenn der auf das Wettbewerbsverbot entfallende Betrag, gesondert ausgewiesen wird und einen hohen Anteil am Gesamtentgelt ausmacht.<sup>86</sup> Zu beachten ist aber, dass das Wettbewerbsverbot nicht zwingend Bestandteil der Geschäftsveräußerung im Ganzen sein muss. Es kommt daher darauf an, ob es dem Übernehmer gerade die Fortführung des Betriebes ermöglicht.<sup>87</sup>

### 1.4.2 Mittelbare Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, ergeben sich mannigfache mittelbare Rechtsfolgen:

- In dem Grundstückskaufvertrag oder einer Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Auch darf kein Hinweis auf eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft i.S.d. § 13b Abs. 5 UStG aufgenommen werden.
- Wird in dem Grundstückskaufvertrag oder in einer Rechnung irrig die Umsatzsteuer auf die nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgewiesen, schuldet der Veräußerer den ausgewiesenen Betrag gemäß § 14c Abs. 1 Satz 1, 3 UStG aufgrund unrichtigen Steuerausweises.<sup>88</sup>

**Hinweis!** Eine Korrektur der Rechnung bzw. des Vertrages ist möglich, hat aber gemäß § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG den erhöhten Anforderungen des § 14c Abs. 2 Satz 3 bis 5 UStG zu folgen. Insbesondere muss das Finanzamt der Berichtigung zustimmen. Stellt der notarielle Kaufvertrag selbst die Rechnung dar, ist für die Rechnungskorrektur aber nicht die notarielle Änderung des Vertrages erforderlich.<sup>89</sup>

<sup>82</sup> A 1.5. UStAE.

<sup>83</sup> Im Folgenden wird in diesem Buch der Begriff „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ verwendet.

<sup>84</sup> BFH vom 29.08.2012, BStBl II 2013, 301, Rz. 25.

<sup>85</sup> BFH vom 29.08.2012, BStBl II 2013, 301.

<sup>86</sup> BFH vom 29.08.2012, BStBl II 2013, 301, Rz. 28.

<sup>87</sup> BFH vom 29.08.2012, BStBl II 2013, 301, Rz. 28.

<sup>88</sup> Zweifelnd: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 14c, Rz. 63.

<sup>89</sup> A 14.11. Abs. 1 Satz 6 UStAE; BFH vom 11.10.2007, BStBl II 2008, 438; Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 14c, Rz. 115. Dann wäre § 9 Abs. 2 Satz 3 UStG auch auf den Widerruf der Option anwendbar.

- Eine Option zu einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung gemäß § 9 UStG ist bei einem nicht umsatzsteuerbaren Vorgang nicht möglich. Denn die Option § 9 UStG setzt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbare Umsätze voraus, weil nur diese umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 9a) UStG sein können.
- Ein oder mehrere Berichtigungszeiträume gemäß § 15a UStG, die jeweils 10 oder 5 Jahre andauern, werden nicht unterbrochen, sondern gehen gemäß § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG auf den Erwerber zwingend mit über.<sup>90</sup>

**Hinweis!** Hierin besteht einer der großen Unterschiede zu einer umsatzsteuerbaren Veräußerung einer Immobilie. Denn liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, sondern eine umsatzsteuerbare Lieferung oder Leistung vor, wird der Berichtigungszeitraum nicht mit übertragen, sondern endet mit einer Fiktion für die noch nicht abgelaufene Restzeit.<sup>91</sup>

Der Erwerber hat bei jeglicher Änderung der Nutzung der Immobilie im Verhältnis zu der ursprünglich beabsichtigten Verwendung des Veräußerers die durch den Veräußerer auf den Erwerb oder die Herstellung abgezogene, bzw. nicht abgezogene Vorsteuer zu korrigieren.<sup>92</sup> Veräußerer und Erwerber müssen daher prüfen, ob sie durch diese zwingenden Rechtsfolgen Vorsteuernachteile bzw. -vorteile realisieren, die ggf. mit in den Kaufpreis einzupreisen sind.

Der Veräußerer hat dem Erwerber gemäß § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG alle erforderlichen Angaben zu machen, sodass dieser den oder die Berichtigungszeiträume fortführen kann.

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen hat als nicht umsatzsteuerbarer Vorgang keine Auswirkung auf den allgemeinen Schlüssel des Veräußerers, gemäß dem die quotale Abzugsfähigkeit von Vorsteuern, die keiner Ausgangsleistung direkt zugeordnet werden können, ermittelt wird. Dieser Aufteilungsschlüssel bleibt unverändert.

Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die der Erwerber bezieht, um die Geschäftsveräußerung im Ganzen ausführen zu können, sind nach dem allgemeinen Aufteilungsschlüssel für Vorsteuern geltend zu machen, die keiner Ausgangsleistung direkt zugeordnet werden können.<sup>93</sup>

#### **Beispiel:**

V vermietet das zu veräußernde Grundstück zu 60 % umsatzsteuerpflichtig, zu 40 % umsatzsteuerfrei. Er veräußert dieses Grundstück.

#### **Lösung:**

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen verändert als nicht umsatzsteuerbarer Vorgang diese Quote nicht. Die Vorsteuern auf die Eingangsleistungen, die der Durchführung der Geschäftsveräußerung im Ganzen dienen, wie zum Beispiel Rechtsberatungskosten, kann V zu 60 % abziehen, da die Geschäftsveräußerung im Ganzen zwar (noch) zu der unternehmerischen Betätigung des V zählt, die Eingangsleistungen jedoch keiner umsatzsteuerbaren Ausgangsleistung zugeordnet werden können.

### **1.4.3 Voraussetzungen der Geschäftsveräußerung im Ganzen**

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG ist gegeben, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Geschäftsbetriebes an einen Unternehmer für

<sup>90</sup> A 15a.2. Abs. 3 UStAE; A 15a.10. Satz 2 UStAE.

<sup>91</sup> Vgl. 5.3.2.1.2.

<sup>92</sup> A 15a.2. Abs. 3 UStAE; A 15a.10. Satz 3 UStAE.

<sup>93</sup> A 15.16. Abs. 2 Satz 6, A 15.17. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStAE.

dessen Unternehmen übertragen werden.<sup>94</sup> Die übertragenen Vermögensgegenstände müssen ein hinreichendes Ganzes bilden, um dem Erwerber die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zu ermöglichen.<sup>95</sup> Maßgeblich ist hierfür die Lage im Zeitpunkt der Übertragung.<sup>96</sup>

Die wesentlichen Grundlagen dessen Unternehmens müssen grundsätzlich allesamt auf denselben Erwerber übertragen werden.

**Hinweis!** Der BFH verneint, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, wenn eine Übertragung an mehrere Erwerber stattfindet, selbst wenn die Erwerber verbundene Unternehmen darstellen.<sup>97</sup> Der BFH hat eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch verneint, wenn zwei Veräußerer Vermögensgegenstände übertragen, die erst bei dem Erwerber zusammen die Fortführung eines Unternehmens ermöglichen.<sup>98</sup>

Für einen gesondert geführten Geschäftsbetrieb eines Unternehmens i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG setzte die Finanzverwaltung dabei früher voraus, dass der veräußerte Teil (bereits) bei dem Veräußerer einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat.<sup>99</sup> Der BFH hat dieser Voraussetzung jedoch ausdrücklich widersprochen und klargestellt, dass nicht Voraussetzung ist, dass das übertragene Unternehmensvermögen bereits bei dem übertragenden Unternehmen einen organisatorisch selbständigen Teil darstellt.<sup>100</sup> Es kommt vielmehr (nur) darauf an, dass das übertragende Vermögen von dem Erwerber als selbständiges Unternehmen fortgeführt werden kann.<sup>101</sup> Die Finanzverwaltung hat sich dem mittlerweile angeschlossen.<sup>102</sup> Des Weiteren muss der Erwerber diese unternehmerische Tätigkeit auch tatsächlich fortführen.<sup>103</sup> Der Erwerber darf aber den erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändern oder modernisieren.<sup>104</sup> Dies jedoch nicht soweit, dass angesichts des Umfangs der Änderungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht mehr von einer Betriebsfortführung gesprochen werden kann.<sup>105</sup> Unklar ist, was der BFH damit meint, wenn er ausführt, das Merkmal der Fortführung der Unternehmenstätigkeit müsse bei einer mehrfachen Übertragung nur dem Grunde nach, nicht aber auch höchstpersönlich bei jedem Erwerber vorliegen.<sup>106</sup> Der BFH hat jedenfalls eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch in dem Fall bejaht, in dem der Erwerber das Grundstück unmittelbar weiterveräußerte an einen zweiten Erwerber.<sup>107</sup> Erst dieser zweite Erwerber setzte das Unternehmen des (ersten) Veräußerers fort.

94 A 1.5. Abs. 1 Satz 1 UStAE.

95 A 1.5. Abs. 1 Satz 2 UStAE; BFH vom 19.12.2012, BStBl II 2013, 1053, Tz. 36; EuGH vom 30.05.2013, C-651/11, Rs. X BV, Rz. 32.

96 BFH vom 06.07.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, 909, Rz. 31.

97 BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 908, DStR 2015, 1561, unter Aufhebung von FG Rheinland-Pfalz vom 13.03.2014, EFG 2014, 1036; BFH vom 03.12.2015, V R 36/13, BStBl II 2017, 563, Rz. 26. Wohl anders aber, wenn die verbundenen Unternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft bilden: BFH vom 03.12.2015, V R 36/13, BStBl II 2017, 563, Rz. 27.

98 BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 616, BFH/NV 2015, 937; BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 908, DStR 2015, 1561.

99 A 1.5. Abs. 6 Satz 2 UStAE i.d.F. vom 10.12.2013.

100 BFH vom 19.12.2012, BStBl II 2013, 1053, Leitsatz Nr. 3, Tz. 46.

101 BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 616, BFH/NV 2015, 937; BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 908, DStR 2015, 1561.

102 A 1.5. Abs. 6 Satz 2 UStAE; BMF vom 11.12.2013, BStBl I 2013, 1625; Die Änderung der Auffassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 01.04.2014 ausgeführte Umsätze können sich die Steuerpflichtigen auf A 1.5. Abs. 6 Satz 2 i.d.F. vom 10.12.2013 berufen; A 1.5. Abs. 6 Satz 2 UStAE i.d.F. vom 11.12.2013.

103 A 1.5. Abs. 1 Satz 2 UStAE; BFH vom 18.09.2008, BStBl II 2009, 254; BFH vom 19.12.2012, BStBl II 2013, 1053, Tz. 34; EuGH vom 30.05.2013, C-651/11, Rs. X BV, Rz. 32.

104 BFH vom 06.07.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, 909, Rz. 32.

105 FG Düsseldorf vom 27.03.2015, 5 K 2502/12 U, Rz. 56.

106 BFH vom 25.11.2015, V R 66/14, BFH/NV 2016, 497, Rz. 29 f.

107 BFH vom 25.11.2015, V R 66/14, BFH/NV 2016, 497, Rz. 3, 29 f.

Bei der Prüfung, ob der Erwerber Vermögensgegenstände erwirbt, die ihm die Fortführung eines selbständigen Unternehmens ermöglichen, können nur diejenigen Gegenstände betrachtet werden, die von demselben Leistenden geleistet werden.<sup>108</sup> Leistungsbeziehungen des Erwerbers zu Dritten müssen außer Betracht bleiben.<sup>109</sup> Es ist also nicht möglich, dass Leistungen zweier Veräußerer erst bei dem Erwerber zusammengefasst ein Unternehmen bilden. Denn jede selbständige Leistung ist für sich isoliert daraufhin zu prüfen, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG vorliegt.<sup>110</sup>

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen kann auch unentgeltlich sein.<sup>111</sup>

Die Parteien verfügen über kein Wahlrecht, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt oder nicht. Ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1a UStG erfüllt, treten ihre Rechtsfolgen zwingend ein. Gestaltbar ist die Geschäftsveräußerung im Ganzen nur im Sachverhalt. Ist keine Geschäftsveräußerung im Ganzen gewünscht, kann diese beispielsweise dadurch vermieden werden, dass nicht alle wesentlichen Grundlagen zur Fortführung des Geschäftsbetriebes übertragen werden. Vgl. zu den Gestaltungsmöglichkeiten 1.4.9.

#### 1.4.4 Zur Vermietung eingesetzte Grundstücke

Die Lieferung eines vermieteten Grundstückes ist regelmäßig eine Geschäftsveräußerung im Ganzen.<sup>112</sup> Denn das oder die Mietverhältnisse gehen bereits aufgrund gesetzlicher Anordnung gemäß § 566 Abs. 1 BGB auf den Grundstückserwerber mit über.<sup>113</sup> Gemäß § 578 Abs. 1 BGB gilt § 566 BGB, der selbst nur Wohnraum erfasst, auch für die Vermietung von Grundstücken als Ganzes und von anderen, also gewerblich oder beruflich genutzten Räumen. Der Erwerber kann somit bei einer zur Vermietung eingesetzten Immobilie leicht die Anforderungen des § 1 Abs. 1a UStG erfüllen, indem er diese unternehmerische Tätigkeit des Vermietens fortführt.<sup>114</sup> Allerdings muss der erwerbende Unternehmer dies tatsächlich beabsichtigen und auch umsetzen.<sup>115</sup> Setzt der Erwerber die Vermietung nur in einem Teil des erworbenen Grundstücks fort, ist das Grundstück ideell aufzuteilen, auch wenn es sich zivilrechtlich um ein ungeteiltes Grundstück handelt.<sup>116</sup> Hinsichtlich desjenigen Teils, in dem die Vermietung fortgesetzt wird, liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor; hinsichtlich des anderen Teils nicht.<sup>117</sup> Zu beachten ist allerdings, dass umsatzsteuerliche Leistungsbeziehungen zwar grundsätzlich den zivilrechtlichen folgen, aber jedoch nicht immer mit ihnen übereinstimmen müssen.<sup>118</sup> Weichen die Beteiligten faktisch von den zivilrechtlichen Rechten und Pflichten ab, sind diese tatsächlich durchgeführten Leistungsbeziehungen entscheidend.<sup>119</sup> Missachten bei-

---

108 BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 616, BFH/NV 2015, 937; BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 908, DStR 2015, 1561.

109 BFH vom 29.08.2018, XI R 37/17, BStBl II 2019, 378, BFH/NV 2018, 1352, Rz. 37 f.; FG Düsseldorf vom 13.10.2017, 1 K 3395/15 U, EFG 2018, 881, Rz. 87: Ausreichend ist, dass ein neuer Mietvertrag für ein erworbenes Geschäftslokal direkt zwischen dem Erwerber des Betriebs und dem Vermieter des Veräußerers zustandekommt, anstatt dass der bisherige Mietvertrag mit übertragen wird. Dies steht dem Fall gleich, dass der Erwerber über eine eigene Immobilie verfügt und insofern keine von dem Veräußerer mitübernehmen muss. Zuvor hatte das FG Düsseldorf dies noch anders gesehen, FG Düsseldorf vom 27.03.2015, 5 K 2502/12 U, Rz. 61.

110 BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 616, BFH/NV 2015, 937; BFH vom 04.02.2015, BStBl II 2015, 908, DStR 2015, 1561.

111 Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 42.

112 Vgl. A 1.5. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

113 BFH vom 19.12.2012, BStBl II 2013, 1053, Rz. 37; BFH vom 05.06.2014, BFH/NV 2014, 1600, Rz. 11.

114 Vgl. BFH vom 01.04.2004, BStBl II 2004, 802; vgl. Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 129, § 4 Nr. 9, Rz. 42.

115 A 1.5. Abs. 1 Satz 2 UStAE.

116 BFH vom 06.07.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, 909, Rz. 34, 36, 39.

117 BFH vom 06.07.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, 909, Rz. 33 ff.

118 FG Düsseldorf vom 01.02.2013, EFG 2013, 1525, bestätigend: BFH vom 03.07.2014, BFH/NV 2014, 1603; BFH vom 24.02.2005, BFH/NV 2005, 1160.

119 FG Düsseldorf vom 01.02.2013, EFG 2013, 1525, bestätigend: BFH vom 03.07.2014, BFH/NV 2014, 1603, Rz. 15 BFH vom 24.02.2005, BFH/NV 2005, 1160.

## 2.11 Untervermietung

Die Untervermietung zeitigt gegenüber einer Vermietung durch den Eigentümer des Grundstücks bzw. des Gebäudes grundsätzlich keine Besonderheiten. Zivilrechtlich ist sie ein reguläres Mietverhältnis gemäß den §§ 535 ff. BGB. Denn die Rechtsposition eines Vermieters setzt nicht voraus, Eigentümer des Grundstücks zu sein. Demgemäß ist die Umsatzsteuerfreiheit einer Vermietungsleistung gemäß § 4 Nr. 12 UStG nicht dem Eigentümer des Objekts vorbehalten.<sup>760</sup> Das Untermietverhältnis steht auch nicht in Abhängigkeit zu dem Eigentum. Es ist Sache des untervermietenden Unternehmers, wie er seine vertragliche Verpflichtung gemäß § 535 Abs. 1 Satz 1 BGB, dem (Unter-)Mieter die Mietsache zum Gebrauch zu überlassen, sicherstellt. Geschieht dies dadurch, dass der Vermieter das ihm nicht gehörende Grundstück zunächst selbst anmietet, entstehen zwei rechtlich völlig getrennte Mietverhältnisse; einerseits zwischen Eigentümer und dem weitervermietenden Unternehmer und andererseits zwischen diesem und dem Untermieter. Auch ist denkbar, dass der Mieter des Mietverhältnisses die Mietsache aufgrund eines anderen Rechtsverhältnisses, bspw. eines Arbeitsvertrages, an den Vermieter zurücküberlässt.<sup>761</sup>

**Hinweis!** Ist der Vermieter nicht Eigentümer des Grundstücks, wird er seine Berechtigung, die Sache zu vermieten regelmäßig entweder dadurch herstellen, dass er sich einen Nießbrauch gemäß § 1030 BGB von dem Eigentümer einräumen lässt oder das Grundstück von ihm anmietet. Die Einräumung eines Nießbrauchsrechts ist dabei als dingliche Belastung des Grundstücks die sicherere Position. Im Falle der Anmietung von dem Eigentümer sollte der Unternehmer sich zusichern lassen, dass ihm die Untervermietung erlaubt ist. Ist nämlich in einem Mietvertrag hierzu nichts geregelt, ist die Untervermietung gemäß § 540 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht gestattet.

Will der Eigentümer im Obermietverhältnis zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 9 Abs. 1 UStG optieren, setzt dies – sofern kein Altobjekt i.S.d. § 27 Abs. 2 UStG vorliegt<sup>762</sup> –, gemäß § 9 Abs. 2 UStG voraus, dass der anmietende Unternehmer das Mietobjekt ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet. Dies ist dem anmietenden Unternehmer gemäß § 9 Abs. 2 UStG aber nur möglich, wenn sein Untermieter das Mietobjekt wiederum für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet. Der Vermieter des Obermietverhältnisses kann daher zur Umsatzsteuerpflicht nur optieren, wenn in der Kette bis zum letzten (Unter-)Mieter ununterbrochen die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 UStG vorliegen und alle Zwischen- bzw. Untervermieter auch tatsächlich zur Umsatzsteuerpflicht optieren.<sup>763</sup>

## 2.12 Nebenleistungen zur Vermietung oder Verpachtung

Enthält ein Vertrag sowohl Bestandteile einer Grundstücksvermietung als auch andere Elemente, ist nach den allgemeinen Grundsätzen für die Leistungsbestimmung zunächst zu prüfen, ob eine einheitliche Leistung oder mehrere selbständige Leistungen vorliegen.<sup>764</sup> Dies ist aus Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers zu beurteilen.<sup>765</sup>

Bestehen statt einer einheitlichen Leistung mehrere selbständige Leistungen, liegt ein gemischter Vertrag vor.<sup>766</sup> Hierbei ist zu prüfen, ob diese Haupt- und Nebenleistung darstellen und insofern einheitlich, somit

<sup>760</sup> Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 90.

<sup>761</sup> BFH vom 07.05.2020, V R 1/18, DB 2020, 1661, Rz. 25. In dem zu entscheidenden Fall ermöglichte es der anmietende Arbeitgeber dem vermietenden Arbeitnehmer so, ein Homeoffice zur Verfügung zu stellen

<sup>762</sup> Vgl. 1.6.1.3.1.

<sup>763</sup> Vgl. BMF vom 30.12.1994, BStBl I 1994, 944; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 90.

<sup>764</sup> A 4.12.5. Abs. 1 Satz 2 UStAE; Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 178, § 4 Nr. 12, Rz. 68; A 3.10. Abs. 1–4 UStAE.

<sup>765</sup> Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 186, § 1, Rz. 790.

<sup>766</sup> Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 4 Nr. 12, Rz. 38.

auch einheitlich bezüglich der Umsatzsteuerfreiheit, einzuordnen sind.<sup>767</sup> Ist die Vermietung des Grundstücks oder Gebäudes i.S.d. § 4 Nr. 12a) UStG die Hauptleistung, ist auch die Nebenleistung umsatzsteuerfrei, selbst wenn sie für sich allein betrachtet umsatzsteuerpflichtig ist.<sup>768</sup> Denn sie teilt das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung.<sup>769</sup>

**Hinweis!** Liegen keine selbständigen Leistungen vor, besteht eine einheitliche, aus Grundstücksvermietungs- und anderen Elementen zusammengefügte Leistung.<sup>770</sup>

Eine Nebenleistung ist gegeben, wenn sie im Verhältnis zur Vermietung des Grundstücks oder des Gebäudes:

- nebensächlich ist,
- mit ihr eng verknüpft ist, indem sie die Grundstücksvermietung wirtschaftlich abrundet und ergänzt und
- üblicherweise im Gefolge der Grundstücksvermietung vorkommt.<sup>771</sup> Leistender und Leistungsempfänger der Haupt- und der Nebenleistung müssen identisch sein. Eine Nebenleistung von oder an Dritte gibt es nicht.<sup>772</sup>

Davon kann insbesondere ausgegangen werden, wenn die Leistung keinen selbständigen Zweck hat, sondern dazu dienen soll, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.<sup>773</sup> Gegenstand einer Nebenleistung kann sowohl eine Lieferung als auch eine sonstige Leistung sein.<sup>774</sup> Eine Nebenleistung ist nicht dadurch zu verneinen, dass für sie ein gesondertes Entgelt berechnet wird.<sup>775</sup> Andererseits kann ein einheitliches Entgelt für mehrere Bestandteile ein Indiz für eine einheitliche Leistung darstellen.<sup>776</sup> Ebenso ist ein Indiz für eine Nebenleistung, dass sie zusammen mit den anderen Bestandteilen in einem einheitlichen Vertrag geregelt wird.<sup>777</sup> Jedoch kann umgekehrt eine Nebenleistung nicht dadurch verneint werden, dass sie separat vereinbart oder geregelt ist.<sup>778</sup> Der EuGH und ihm folgend der BFH wollen unabhängig von all dem aber eine Nebenleistung ausschließen, wenn der

<sup>767</sup> A 4.12.5. Abs. 1 Satz 3 UStAE.

<sup>768</sup> Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 4 Nr. 12, Rz. 38.

<sup>769</sup> A 3.10. Abs. 5 Satz 1 UStAE; BFH vom 28.04.1966, BStBl III 1966, 476; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 153.

<sup>770</sup> Vgl. hierzu 2.4.

<sup>771</sup> A 3.10. Abs. 5 Satz 3 UStAE; Der EuGH hat weitere Kriterien für die Abgrenzung zwischen einer Neben- und einer selbständigen Hauptleistung im Bereich der Vermietung aufgestellt, EuGH vom 16.04.2015, C-42/14, Rs. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa. Danach soll u.a. maßgeblich sein, ob der Mieter für die Leistung den Lieferanten oder die Nutzungsmodalitäten auswählen konnte. Das Urteil überzeugt nicht und ist abzulehnen. Denn auch eine Leistungskomponente, die der Leistungsempfänger getrennt in Anspruch nehmen kann, kann die Hauptleistung unterstützen oder abrunden. Zudem kann es auch deshalb als Abgrenzung nichts taugen, weil die getrennte Inanspruchnahme wohl für fast jede Nebenleistung gilt. So kann der Fluggast während des Fluges entscheiden, ob er die ihm angebotenen Speisen und Getränke verzehrt. Entsprechend gibt eine getrennte Abrechnung nichts für eine taugliche Abgrenzung her. Dem EuGH aber folgend: BFH vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl II 2017, 1259, Rz. 19; BFH vom 28.06.2017, XI R 12/15, BFH/NV 2017, 1400, Rz. 41.

<sup>772</sup> BFH vom 24.04.2013, BStBl II 2013, 648, Tz. 62.

<sup>773</sup> A 3.10. Abs. 5 Satz 4 UStAE; BFH vom 31.05.2001, BStBl II 2001, 658; BFH vom 14.02.2019, BStBl II 2019, 350, Tz. 18; FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2013, EFG 2013, 973, Tz. 21.

<sup>774</sup> A 3.10. Abs. 5 Satz 5 UStAE.

<sup>775</sup> A 3.10. Abs. 5 Satz 2 UStAE; FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2013, EFG 2013, 973, Tz. 21.

<sup>776</sup> EuGH vom 11.06.2009, C-572/07, Rs. RLRE Tellmer Property, Rz. 23; FG Berlin-Brandenburg vom 14.2.2013, EFG 2013, 973, Tz. 21.

<sup>777</sup> BFH vom 02.03.2011, BStBl II 2011, 737, Rz. 16; FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2013, EFG 2013, 973, Tz. 21.

<sup>778</sup> BFH vom 02.03.2011, BStBl II 2011, 737, Rz. 16; BFH vom 14.02.2019, BStBl II 2019, 350, Tz. 20; FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2013, EFG 2013, 973, Tz. 21.

Leistungsempfänger seinen Verbrauch unabhängig von der Hauptleistung kontrollieren und in Anspruch nehmen kann.<sup>779</sup> Auch wenn die Finanzverwaltung das betreffende BFH-Urteil in das Bundessteuerblatt mit aufgenommen hat, ist nicht davon auszugehen, dass sie sich diesbezüglich der Auffassung des BFH anschließt.<sup>780</sup> Denn ihre in dem UStAE niedergelegte Auffassung zu den Nebenleistungen im Rahmen einer Vermietung hat sie richtigerweise nicht geändert.<sup>781</sup>

Werden Wohn- oder Geschäftsräume vermietet, sind folgende Leistungen typischerweise Nebenleistungen zur Vermietung und somit ebenfalls von der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12a) UStG mit erfasst:

- Lieferung von Wärme.<sup>782</sup>
- Lieferung von Kalt- oder Warmwasser.<sup>783</sup>
- Lieferung von Strom.<sup>784</sup>
- Reinigung der Treppen und Flure.<sup>785</sup> Nicht jegliche Gebäudereinigungsleistung ist jedoch eine Nebenleistung zur Vermietung.<sup>786</sup>
- Nutzungsüberlassung von Wasch- und Trockenräumen sowie Waschmaschinen und Trocknern.<sup>787</sup>
- Nutzungsüberlassung von Nebenräumen oder Kellerräumen.
- Nutzungsüberlassung von Abstellflächen für Kraftfahrzeuge oder Fahrräder.<sup>788</sup> Dies gilt jedoch nur, wenn ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz gegeben ist.<sup>789</sup> Hierbei ist allerdings nicht erforderlich, dass es sich um dasselbe Grundstück handelt. Es genügt, wenn sich der Stellplatz in unmittelbarer Nähe des vermieteten Grundstücks bzw. Gebäudes befindet<sup>790</sup> oder Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist.<sup>791</sup> Ansonsten ist die Vermietung eines Stellplatzes gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig.<sup>792</sup>
- Treppenbeleuchtung.<sup>793</sup>
- Balkonbepflanzung.<sup>794</sup>

779 EuGH vom 16.04.2015, C-42/14, Rs. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Rz. 39; BFH vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl II 2017, 1259, Rz. 19; BFH vom 28.06.2017, XI R 12/15, BFH/NV 2017, 1400, Rz. 41.

780 Stattdessen hat sich die Finanzverwaltung nur hinsichtlich der Frage der Umsatzsteuerfreiheit von Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen dem BFH angeschlossen, wie sich aus der Streichung des A 4.12.1. Abs. 6 UStAE (a.F.) ergibt.

781 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE.

782 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 153.

783 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 153.

784 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE; BFH vom 15.01.2009, BStBl II 2009, 615; Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 4 Nr. 12, Rz. 40; a.A. (wohl noch der alten Ansicht in A 76 Abs. 6 Satz 1 UStR folgend) Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 178, § 4 Nr. 12, Rz. 68, 70.

785 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 153.

786 EuGH vom 11.06.2009, C-572/07, Rs. RLRE Tellmer Property, Rz. 24.

787 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 153.

788 Vgl. hierzu 2.6.2.

789 A 4.12.2. Abs. 3 Satz 8 UStAE; OFD Köln vom 01.09.1992, UR 1992, 385; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 229.

790 OFD Köln vom 01.09.1992, UR 1992, 385; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 229.

791 A 4.12.2. Abs. 3 Satz 9 UStAE.

792 Vgl. hierzu 2.6.2.

793 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE.

794 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE.

- Vermietung des Mobiliars bei der Vermietung von Wohnräumen oder Zimmern.<sup>795</sup> Ebenso die Vermietung von Büromöbeln und Inventar in Büro- und Gewerberäumen.<sup>796</sup> Stellt die Vermietung eines Pflegeheims eine umsatzsteuerfreie Vermietungsleistung i.S.d. § 4 Nr. 12a) UStG dar, kann die Vermietung des Mobiliars eine Nebenleistung hierzu und damit ebenfalls gemäß § 4 Nr. 12a) UStG umsatzsteuerfrei sein.<sup>797</sup>
- Entgeltliche Herstellung eines im Miet- oder Pachtvertrag vorgesehenen Zustandes der Mietsache.

Keine Nebenleistungen zur Vermietung eines Grundstücks oder Gebäudes und daher nicht mit von der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12a) UStG miterfasst sind:

- Lieferung von Heizöl<sup>798</sup>, Koks, Kohle, Holz oder Holzpellets. Anders aber die Lieferung von Wärme.<sup>799</sup>
- Lieferung von Heizgas.<sup>800</sup> Anders aber die Lieferung von Wärme.<sup>801</sup>
- Nutzungsüberlassung von Abstellflächen für Kraftfahrzeuge oder Fahrräder, wenn kein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz gegeben ist.<sup>802</sup> Die Vermietung eines Stellplatzes ist dann gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig.<sup>803</sup>

## 2.13 Verzichtleistung des Vermieters

Verzichtet der Vermieter im Interesse des Mieters auf Rechte aus dem Mietvertrag oder stimmt gar der vollständigen vorzeitigen Auflösung des Vertrages zu, liegt eine umsatzsteuerbare Leistung des Vermieters an den Mieter vor, kein Schadensersatz, der nicht umsatzsteuerbar wäre.<sup>804</sup> Zu der Frage, ob diese umsatzsteuerbare Verzichtleistung des Vermieters umsatzsteuerpflichtig oder -frei ist, gilt das in dem Kapitel „Verzichtleistung des Mieters“ (s. 2.14.1) Ausgeführte entsprechend.

## 2.14 Leistungen des Mieters

### 2.14.1 Verzichtleistung des Mieters

Sollte dem Mieter für den Verzicht auf eines seiner Rechte aus dem Mietvertrag, zum Beispiel die vorfristige Aufhebung des Mietverhältnisses eine Abfindung gezahlt werden, stellt dies keinen Schadensersatz, sondern eine umsatzsteuerbare Leistung des Mieters dar, sofern dieser Unternehmer ist.<sup>805</sup> Sie ist gemäß § 4

795 Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 157, der aber für die Überlassung von Mobiliar in Büroräumen nicht von einer steuerfreien Nebenleistung ausgeht; Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 178, § 4 Nr. 12, Rz. 71; BFH vom 30.11.1994, BStBl II 1995, 513. Beachte auch, dass die Überlassung der Einrichtungsgegenstände umsatzsteuerfrei ist; BFH vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl II 2017, 1259, Leitsatz, Rz. 15.

796 BFH vom 19.02.2014, BFH/NV 2014, 1398, Rz. 23; BFH vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl II 2017, 1259, Leitsatz, Rz. 15. unter ausdrücklichem Widerspruch gegen den mittlerweile gestrichenen A 4.12.1. Abs. 6 UStAE (a.F.). A.A. Jansen in Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 157, der für die Überlassung von Mobiliar in Büroräumen nicht von einer steuerfreien Nebenleistung ausgeht. Dagegen aber vgl. FG Niedersachsen vom 11.06.2020, 11 K 24/19, Rz. 20. Dagegen ist eine Revision vor dem BFH anhängig: V R 22/20.

797 BFH vom 16.05.2018, XI R 28/16, BFH/NV 2018, 1048, Rz. 42.

798 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 5 UStAE.

799 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE.

800 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 5 UStAE.

801 A 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE.

802 A 4.12.2. Abs. 3 Satz 8 UStAE; OFD Köln vom 01.09.1992, UR 1992, 385; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Lfg. 81, § 4 Nr. 12, Rz. 229.

803 Vgl. hierzu 2.6.2.

804 BFH vom 22.05.2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rz. 21, 31.

805 A 4.12.1. Abs. 1 Satz 7 UStAE; A 2.10. Abs. 9 Beispiel 3 Satz 10 UStAE; vgl. A 2.10. Abs. 9 Beispiel 2 Satz 6 f. UStAE; A 1.3. Abs. 13 Satz 1 UStAE; BFH vom 16.01.2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz. 23; BFH vom 13.12.2017, XI R 3/16, BFH/NV 2018, 697, BStBl II 2018, 727, Rz. 35.



- Unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden.<sup>1309</sup>
- Hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

#### 4.3.1.3 Prüfungsschema Checkliste der Zuordnungsmöglichkeiten eines Grundstücks zu dem Unternehmen

Die folgende Checkliste gibt eine Übersicht darüber, ob und wie weit das Objekt zu dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Zu beachten sind dabei die unter 4.3.1.2 dargestellten Begriffe der nichtunternehmerischen Verwendung im engeren und im weiteren Sinne sowie die unternehmensfremde Verwendung<sup>1310</sup> und das unter 2.18 Dargestellte.

<b>Ist beabsichtigt, das angeschaffte bzw. hergestellte Objekt ausschließlich für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden?</b>	
<b>Ja</b>	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen ausgeschlossen. <sup>1311</sup> Andererseits findet keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b, 9a UStG statt.
<b>Nein</b>	→ Ist beabsichtigt, das Objekt zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke – d.h. für Zwecke, die keine nicht-wirtschaftlichen Zwecke im engeren Sinne sind und nicht zu unentgeltlichen Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b, 9a UStG führen <sup>1312</sup> – zu verwenden?
<b>Nein</b>	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen insgesamt ausgeschlossen. <sup>1313</sup>
<b>Ja</b>	→ Ist beabsichtigt, das Objekt teilweise für nicht-wirtschaftliche Zwecke im engeren Sinne zu verwenden?
<b>Ja</b>	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen ist insoweit ausgeschlossen, ansonsten zulässig. <sup>1314</sup>
<b>Nein</b>	→ Ist beabsichtigt, das Objekt teilweise für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden?

<sup>1309</sup> A 2.10. Abs. 1 Satz 2, 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

<sup>1310</sup> Der BFH hat allerdings für für Altfälle festgestellt, dass die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht von der MwStSystRL gedeckt war und der Steuerpflichtige sich auf das günstigere Unionsrecht berufen kann, BFH vom 16.11.2016, XI R 15/13, BStBl II 2018, 237. Für Leistungsbezüge ab dem 01.01.2016 deckt die MwStSystRL diese Beschränkung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG jedoch, Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2015/2428/EU, ABl. 2015 L 334, ABLEU Jahr 2015 L Seite 12; Treiber, DStR 2017, 99.

<sup>1311</sup> § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; A 15.2c. Abs. 1 Satz 2; 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE.

<sup>1312</sup> A 3.3. Abs. 1 Satz 7 UStAE. Der BFH hat allerdings für für Altfälle festgestellt, dass die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht von der MwStSystRL gedeckt war und der Steuerpflichtige sich auf das günstigere Unionsrecht berufen kann, BFH vom 16.11.2016, XI R 15/13, BStBl II 2018, 237. Für Leistungsbezüge ab dem 01.01.2016 deckt die MwStSystRL diese Beschränkung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG jedoch, Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2015/2428/EU, ABl. 2015 L 334, ABLEU Jahr 2015 L Seite 12; Treiber, DStR 2017, 99.

<sup>1313</sup> § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; A 15.2c. Abs. 1 Satz 3 UStAE. Der BFH hat allerdings für für Altfälle festgestellt, dass die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht von der MwStSystRL gedeckt war und der Steuerpflichtige sich auf das günstigere Unionsrecht berufen kann, BFH vom 16.11.2016, XI R 15/13, BStBl II 2018, 237. Für Leistungsbezüge ab dem 01.01.2016 deckt die MwStSystRL diese Beschränkung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG jedoch, Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2015/2428/EU, ABl. 2015 L 334, ABLEU Jahr 2015 L Seite 12; Treiber, DStR 2017, 99.

<sup>1314</sup> A 15.2b. Abs. 2 Satz 6 UStAE.

<b>Ja</b>	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen auch insoweit, somit insgesamt, zulässig. <sup>1315</sup> Allerdings greift das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG für etwaige Umsatzsteuer, die auf die Anschaffung bzw. Herstellung des Teils des Objekts entfällt, der unternehmensfremd genutzt werden soll.
<b>Nein</b>	→ Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen insgesamt zulässig. Auch das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG greift nicht.

#### 4.3.1.4 Abwägung für die Zuordnung des Objekts zu dem Unternehmen

Grundsätzlich sollte der Erwerber sich nur darauf einlassen, dass der Veräußerer eine Teilloption zur Umsatzsteuer gemäß § 9 UStG<sup>1316</sup> nur insoweit ausübt, als der Erwerber das Objekt für Ausgangsumsätze zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.<sup>1317</sup>

Ist es dem Erwerber aber nicht möglich, dies mit dem Veräußerer zu vereinbaren und muss er sich auf eine Option zur Umsatzsteuer in voller Höhe einlassen oder stellt er das Objekt her, sodass eine Teilloption gar nicht möglich ist, kann es trotz des durch § 15 Abs. 1b UStG beendeten Seeling-Modells aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Sinn machen, das Objekt – soweit möglich<sup>1318</sup> – bei Anschaffung oder Herstellung dennoch vollständig dem Unternehmen zuzuordnen.

Denn die Zuordnung des unternehmensfremd genutzten Teils zu dem Unternehmen hat Bedeutung für eine mögliche Korrektur gemäß § 15a UStG. Wird nämlich ein Teil des Objekts im Rahmen seiner Anschaffung oder Herstellung nicht dem Unternehmen zugeordnet, ist die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer sogleich vollständig verloren. Wird dieser Teil des Objekts dann zu einem späteren Zeitpunkt dem Unternehmen zugeordnet, weil er unternehmerisch genutzt werden soll, greift § 15a UStG nicht ein. Ist dieser Teil dagegen dem Unternehmen zugeordnet, liegt bei späterer Verwendung für den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Umsätze eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG vor. Die Vorsteuer, die auf die Herstellung oder Anschaffung des ursprünglich privat genutzten Teils entfiel, kann somit über den restlichen, 10 Jahre währenden Berichtigungszeitraum des § 15a UStG anteilig noch geltend gemacht werden.<sup>1319</sup>

#### Beispiele:

- Der Architekt A erwirbt ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude. Dieses verfügt über zwei Einheiten. Die eine Einheit nutzt er unternehmerisch für sein Architekturbüro, die zweite Einheit als Privatwohnung. Der Kaufpreis beträgt netto 1.000.000 €. Da sich der Veräußerer nicht auf eine Teilloption einlassen wollte, muss A die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 190.000 € tragen und im Wege der umgekehrten Steuerschuldnerschaft selbst an das Finanzamt abführen. 60 % des Kaufpreises entfallen auf die unternehmerisch genutzte, 40 % auf die privat genutzte Einheit. A ordnet das Grundstück dennoch insgesamt seinem Unternehmen zu.  
Mit Beginn des sechsten Jahres nach Anschaffung vergrößert A sein Architekturbüro, das sich nun auf beide Einheiten des Gebäudes erstreckt. Die Umbaukosten betragen netto 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer i.H.v. 9.500 €.
- Wie zuvor. Allerdings ordnet A bei Erwerb des Grundstücks nur die 60 % des unternehmerisch genutzten Teils seinem Unternehmen zu.

<sup>1315</sup> A 15.2b. Abs. 2 Satz 7 UStAE.

<sup>1316</sup> Vgl. 1.6.10.

<sup>1317</sup> Vgl. 1.6.10.2.

<sup>1318</sup> Vgl. 4.3.1.3.

<sup>1319</sup> A 15.6a. Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1, 2 UStAE.

**Lösung:**

1. A kann bei Anschaffung die Vorsteuer i.H.v. 76.000 € (40 % von 190.000 €) gemäß § 15 Abs. 1b UStG nicht abziehen. Andererseits muss er die private Nutzung der von ihm bewohnten Einheit gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht als unentgeltliche Wertabgabe versteuern. Zu Beginn des Jahres 07 ändern sich die Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG, weil A das insgesamt dem Unternehmen zugeordnete Gebäude nunmehr vollständig unternehmerisch und für Ausgangsumsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Somit kann A über den restlichen Berichtigungszeitraum von 4 Jahren noch 30.400 € (40 % von 190.000 €, davon wiederum  $\frac{4}{10}$  für die restlichen 4 Jahre) geltend machen.  
Ferner kann A die Vorsteuer auf die Umbaukosten in Höhe von 9.500 € in voller Höhe gemäß § 15 UStG geltend machen, da sie der Ausführung seiner umsatzsteuerpflichtigen Architektenumsätze dienen.
2. A kann die rechnerisch verbleibende Vorsteuer i.H.v. 30.400 € nicht gemäß § 15a UStG geltend machen, da keine Änderung der Verhältnisse vorliegt. Zwar ordnet der A durch die beabsichtigte unternehmerische Verwendung die vormals privat genutzte Einheit im Jahr 07 nunmehr auch seinem Unternehmen zu. Dies hat jedoch keine Rückwirkung, sodass die Vorsteuer auf die damaligen Anschaffungskosten verloren bleiben.  
Die 9.500 € auf die Umbaukosten kann A jedoch regulär gemäß § 15 UStG geltend machen.

**4.3.1.5 Formen der Zuordnung zu dem Unternehmen**

Im Rahmen der unter 4.3.1 bis 4.3.1.3 dargestellten Voraussetzungen ist der Unternehmer frei in der Zuordnung eines erworbenen oder hergestellten Objekts.<sup>1320</sup> Ein Objekt, das sich ganz oder teilweise dem Unternehmen zuordnen lässt, wird nicht automatisch dem Unternehmen zugeordnet. Dem Steuerpflichtigen steht es also frei, es seinem Unternehmen zuzuordnen oder in seiner nichtunternehmerischen Sphäre zu belassen.<sup>1321</sup> Aus diesem Grund muss das Wahlrecht in einer für einen Dritten – namentlich das Finanzamt – objektiv nachvollziehbaren Weise ausgeübt werden.<sup>1322</sup> Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist dabei ein Indiz für die Zuordnung zu dem Unternehmen.<sup>1323</sup> Das Unterlassen des Vorsteuerabzugs andererseits ist jedoch nur dann ein Indiz gegen eine Zuordnung zu dem Unternehmen, wenn und soweit dieser möglich ist.<sup>1324</sup> Ist ein Vorsteuerabzug dagegen nicht möglich oder wird das Objekt aus privater Hand erworben, bedarf es anderer Beweisanzeichen.<sup>1325</sup> Die Finanzverwaltung setzt voraus dass der Unternehmer durch schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt die Zuordnung und deren Umfang mitteilt.<sup>1326</sup> Zwar formuliert die Finanzverwaltung in ihrem UStAE hierbei lediglich, der Unternehmer „könne“ dies durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt mitteilen, während sie zuvor formuliert hat, der Unternehmer „müsse“ dies.<sup>1327</sup> De facto bleibt es aber bei einer zwingenden Anzeige, wenn keine anderen Beweisanzeichen vorliegen. Denn in einem solchen Fall kann keine vollständige oder teilweise Zuordnung unterstellt werden.<sup>1328</sup> Diese Erklärung müsse spätestens mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung für

<sup>1320</sup> BFH vom 11.07.2012, BFH/NV 2013, 266, Rz. 35.

<sup>1321</sup> A 15.2c. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a Satz 1, Abs. 14 Satz 1 UStAE.

<sup>1322</sup> BFH vom 11.07.2012, BFH/NV 2013, 266, Rz. 36; A 15.2c. Abs. 16, Satz 2 f. UStAE; Vgl. Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 15, Rz. 282, 285.

<sup>1323</sup> BFH vom 11.07.2012, BFH/NV 2013, 266, Rz. 36; A 15.2c. Abs. 17 Satz 1 UStAE.

<sup>1324</sup> A 15.2c. Abs. 17 Satz 2 UStAE.

<sup>1325</sup> A 15.2c. Abs. 17 Satz 2 UStAE.

<sup>1326</sup> A 15.2c. Abs. 18 Satz 3 UStAE.

<sup>1327</sup> A 15.2c. Abs. 21 Nr. 2b Satz 1 UStAE a.F.

<sup>1328</sup> A 15.2c. Abs. 17 Satz 3, 18 Satz 4 UStAE. Der BFH hat allerdings dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es mit der MwStSystRL vereinbar ist, eine Zuordnung zum privaten Bereich zu unterstellen, wenn keine ausreichenden Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen (BFH vom 18.09.2019, XI R 3/19, BFH/NV 2020, 321 zur Vorlage an den EuGH C-45/20; BFH vom 18.09.2019, XI R 7/19, BFH/NV 2020, 326 zur Vorlage an den EuGH C-46/20).