

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Einfügung von Satzteilen in § 9b Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG
- Fundstelle: AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

§ 9b

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

- (1) Der Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt.
- (2) ¹Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes berichtigt, so sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen oder Einnahmen zu behandeln, **wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 bezogen werden**; die Minderbeträge sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, **wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen**. ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben **in den Fällen des Satzes 1** unberührt.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
eingefügt durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

...
(23f) § 9b Absatz 2 in der Fassung des Artikels 11 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist auf Mehr- und Minderbeträge infolge von Änderungen der Verhältnisse im Sinne von § 15a des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 eingetreten sind.
...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Gerhards, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ und durch das „Jahressteuergesetz 2010“, DStZ 2010, 584; Hiller, Die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung, Entnahme und Veräußerung unternehmerischer Gegenstände, DStR 2005, 809; Krumenacker, Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen und Dienstleistungen, UR 2007, 473; Ramb, „Seeling“ – und (kein) Ende, NWB 2012, 1450; Zugmaier, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 8.5.2003 – C-269/00 Wolfgang Seeling, DStR 2003, 876.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 24.1.2008 – S 2253 A - 96 - St 214, juris.

Kompaktübersicht

J 13-1 Inhalt der Änderungen:

► **Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und 2:** Der Gesetzgeber fügt Halbsätze in Abs. 2 Satz 1 ein, nach denen eine estl. Berücksichtigung von sog. Mehr- und Minderbeträgen nur dann in Betracht kommt, wenn diese durch die Erzielung von Gewinn- oder Überschusseinkünften veranlasst sind.

► **Abs. 2 Satz 2:** Die Regelung enthält nunmehr ausdrücklich die Einschränkung, dass im Fall einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG, die zu einem Minder- oder Mehrbetrag führt, die AHK eines WG nur dann unberührt bleiben, wenn sich der Mehr- oder Minderbetrag im Rahmen der Einkünfteermittlung auswirkt. Liegt kein Fall des Abs. 2 Satz 1 vor, sind die AHK demnach zu erhöhen oder zu mindern (BTDrucks. 18/68, 71).

J 13-2 Rechtsentwicklung:

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2001** s. § 9b Anm. 2.

► **AIFM-StAnpG v. 18.12.2013** (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): In Art. 11 Nr. 4 Buchst. c werden Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 neu gefasst und in Nr. 9 eine Anwendungsregelung in § 52 Abs. 23 Buchst. f in das EStG eingefügt.

J 13-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Durch Art. 11 Nr. 4 des AIFM-StAnpG (BGBl. I 2013, 4318) wird § 9b Abs. 2 neu gefasst. Die Neuregelung ist gem. Art. 11 Nr. 9 Buchst. c des AIFM-StAnpG und des neuen § 52 Abs. 23 Buchst. f auf Mehr- oder Minderbeträge anzuwenden, die auf Änderungen der ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd. § 15a UStG beruhen, welche nach dem 28.11.2013 eintreten.

J 13-4 Grund und Bedeutung der Änderungen:

► **Grund der Änderungen:**

▷ **Abs. 2 Satz 1:** Nach der Gesetzesbegründung ist aufgrund der ustl. Änderungen zur Behandlung gemischt genutzter Gebäude, die vollständig

dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet sind, Regelungsbedarf entstanden. Mit Abschaffung des sog. Seeling-Modells (EuGH v. 8.5.2003 – C-269/00 – Seeling, BStBl. II 2004, 378; BFH v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl. II 2004, 371) durch das JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768) hat der Gesetzgeber ein Vorsteuerabzugsverbot (§ 15 Abs. 1b UStG) und zwei neue Vorsteuerberichtigungsbeträge in § 15a Abs. 6a und § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG eingefügt. Die hieraus resultierenden Mehr- und Minderbeträge sollen nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 71) estrechtl. nur dann zu berücksichtigen sein, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Der Gesetzgeber will vor allem ausschließen, dass bei einer Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmers gem. § 15a Abs. 6a UStG, die auf den nicht zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudeteil entfällt, der hieraus resultierende Berichtungsbetrag als Minderbetrag gem. § 9b Abs. 2 als BA oder bei den WK der Einkünfteerzielung abgezogen werden kann, die mit Hilfe des anderen Gebäudeteils verwirklicht wird. Dies betrifft in der Zusammenschau mit Abs. 1 somit maßgeblich den Fall, dass innerhalb eines gemischt genutzten Gebäudes eine Verminderung des unternehmerisch genutzten Flächenanteils oder eine Veräußerung des Gebäudes „ohne Umsatzsteuer“ eine Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Stpfl. gem. § 15a UStG auslöst. Bei Anschaffung oder Herstellung des WG ist in diesem Fall zunächst mehr Vorsteuer ustrechtl. als abzugsfähig angesehen worden, die gem. Abs. 1 ertragstl. nicht zu den AHK gehörte. Kann der Vorsteuerberichtigungsbetrag (Minderbetrag gem. Abs. 2 Satz 1) nicht als BA oder bei den WK abgezogen werden, erhöht er nunmehr die estrechtl. AHK.

- ▷ **Abs. 2 Satz 2:** In Abs. 2 Satz 2 wird festgeschrieben, dass die AHK nur „in den Fällen des Satzes 1“ unberührt bleiben, wenn sich also die Mehr- oder Minderbeträge im Rahmen der Einkünfteermittlung auswirken.

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ **Sachlicher Geltungsbereich:** Die Regelung betrifft Stpfl., die ihre Einkünfte im Wege der Bilanzierung (§ 5 Abs. 1), der Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3) oder der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK ermitteln (§§ 8 und 9). Die Regelung setzt zugleich voraus, dass eine ustl. Vorsteuerkorrektur unmittelbar über die Berichtungsvorschrift des § 15a UStG umgesetzt wird (s. § 9b Anm. 49). Unentgeltliche Wertabgaben gem. § 3 Abs. 9 UStG, die ebenfalls den Zweck haben, den bei Leistungsbezug in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu kompensieren, werden von Abs. 2 nicht erfasst (vgl. auch § 9b Anm. 49). Zu dieser Problematik siehe unten das Beispiel in Anm. J 13-6.
- ▷ **Abs. 2 Satz 1:** Zur bisherigen Fassung des Abs. 2 war umstritten, ob die angeordnete Rechtsfolge (Erfassung von Mehrbeträgen bei den stbaren

Einnahmen und von Minderbeträgen bei den abzugsfähigen Aufwendungen) aufgrund einer Rechtsfolgenverweisung in Abs. 2 automatisch eintrat oder im Sinne einer Rechtsgrundverweisung zu prüfen war, ob ein hinreichender Veranlassungszusammenhang zur Einkünfteerzielung bestand (zur Auslegung der Regelung im Sinne einer Rechtsfolgenverweisung und zum Streitstand s. § 9b Anm. 4, 17). Verstand man Abs. 2 im Sinne einer Rechtsgrundverweisung, konnten Mehr- oder Minderbeträge nur dann bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden, wenn das jeweilige Berichtigungsobjekt iSd. § 15a UStG (das ertragstl. WG) zur Einkünfteerzielung genutzt wurde (s. etwa die Verfügung der OFD Frankfurt v. 24.1.2008 – S 2253 A – 96 - St 214, abrufbar in juris zur estrechtl. Behandlung des sog. Seeling-Modells). Der Gesetzgeber gibt in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 71) zu erkennen, dass Minderbeträge unter dem Wortlaut der früheren Fassung des Abs. 2 Satz 1 als BA oder WK abziehbar sein konnten, auch wenn die Vorsteuerberichtigung zB auf der Ausdehnung der privaten Wohnfläche innerhalb eines gemischt genutzten Gebäudes beruhte. Durch die Neufassung wird die Streitfrage jetzt in dem Sinne entschieden, dass §§ 4 Abs. 4, 8 Abs. 1 (für die Einnahmenseite) bzw. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 (für die Aufwendungen) zu beachten sind. Eine Auslegung des Abs. 2 im Sinne einer Rechtsfolgenverweisung kommt nicht mehr in Betracht.

- ▷ **Abs. 2 Satz 2:** Der Streit, ob § 9b Abs. 2 schon bislang eine Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweisung enthielt, wirkte sich bislang auch hinsichtlich der Frage aus, ob die estl. AHK im Fall einer Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG unberührt blieben. Sah man in der Regelung des Abs. 2 Satz 2 bisher eine Rechtsfolgenverweisung, so waren die Mehr-/Minderbeträge wegen des konstitutiven Regelungscharakters des § 9b Abs. 2 bei gemischter Nutzung eines Gebäudes stets den stbaren Einnahmen bzw. abzugsfähigen Aufwendungen einer Einkunftsart zuzurechnen (s. § 9b Anm. 49). Bei Auslegung im Sinne einer Rechtsgrundverweisung mussten sich die Mehr- oder Minderbeträge, die nicht Einnahmen oder BAWK sein konnten, erhöhend oder mindernd auf die AHK auswirken (s. § 9b Anm. 4). Nach der Gesetzesbegründung zu Abs. 2 Satz 2 nF führen Mehr- oder Minderbeträge, die auf WG entfallen, die einerseits einem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet sind und andererseits ertragstl. dem notwendigen PV angehören (und daher keine Einnahmen oder BAWK sind), nachträglich zu einer Minderung oder Erhöhung der AHK, denn nunmehr ist in Abs. 2 Satz 2 klargestellt, dass die AHK nur „in den Fällen des Satzes 1“ unberührt bleiben, wenn sich also die Mehr- oder Minderbeträge im Rahmen der Einkünfteermittlung auswirken. Der bisherige Streit um die Auslegung des Abs. 2 ist damit ebenfalls entschieden und die Regelung nicht mehr im Sinne einer Rechtsfolgenverweisung auszulegen.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 Satz 1 (Berücksichtigung von Mehr- oder Minderbeträgen nur bei hinreichender Veranlassung durch die Einkünfteerzielung)

Geltung nur für Vorsteuerberichtigungsbeträge iSd. § 15a UStG: Vorsteuerberichtigungen, die nicht unter § 15a UStG fallen, sondern auf der Ebene der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe angesiedelt sind, werden von Abs. 2 nF nicht erfasst (s. § 9b Anm. 49). Zu den Einzelheiten s. Anm. J 13-7. J 13-5

Umsatzsteuerliche Behandlung der sog. Seeling-Altfälle: Nur eingeschränkt unter Abs. 2 fallen Sachverhalte, die sich als sog. Seeling-Altfälle charakterisieren lassen. Der Praktiker muss bei der Rechtsanwendung insbes. im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden, die vollständig dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet worden sind, beachten, dass Gebäude, die vor dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt worden sind, gem. § 27 Abs. 16 UStG ustl. weiterhin den Regeln des sog. Seeling-Modells unterfallen. Innerhalb des Seeling-Modells (EuGH v. 8.5.2003 – C-269/00 – Seeling, Slg. 2003, I-4101 = BStBl. II 2004, 378; BFH v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl. II 2004, 371) wird der volle Vorsteuerabzug gewährt und die Privatnutzung eines nicht für unternehmerische Zwecke genutzten Gebäudeteils über die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3a Abs. 9a Nr. 1 UStG) korrigiert. Aus dem Seeling-Modell ergibt sich ein wirtschaftlicher Vorteil, der in etwa einem Viertel der insgesamt geltend gemachten Vorsteuer entspricht (vgl. Hiller, DStR 2005, 809; Krumenacker, UR 2007, 473; siehe auch Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss v. 24.9.2007, DStR 2007, 2204, der EuGH v. 23.4.2009 – Sandra Puffer, C-460/07, Slg 2009, I-3251, zugrunde lag). Erhöht sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil innerhalb des Gebäudes, liegt keine „Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ iSd. § 15a UStG vor, da zunächst der volle Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde und sowohl die Nutzung des Gebäudeteils für stpfl. Ausgangsumsätze als auch für die unentgeltliche Wertabgabe zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. Heidner in Bunjes/Geist IX. § 15a UStG Rn. 21). Es ist lediglich die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) anzupassen (vgl. auch Zugmaier, DStR 2003, 876, Nr. 3b). Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall, wenn der privat genutzte Flächenanteil sich erhöht. J 13-6

Beispiel: Ein Unternehmer erwirbt vor dem 31.12.2010 zu einem Kaufpreis von 500 000 € zzgl. 95 000 € USt ein bebautes Grundstück, welches er vollumfänglich seinem ustl. Unternehmensvermögen zuordnet. Das Erdgeschoss nutzt er zu unternehmerischen Zwecken (50 %), während sich im Obergeschoss seine Privatwohnung befindet (50 %). Unter Berufung auf die

Seeling-Rspr. kann der Unternehmer bei Anschaffung die volle Vorsteuer iHv. 95 000 € geltend machen. Im Rahmen der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3a Abs. 9a Nr. 1 iVm. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) ist in den folgenden zehn Jahren pro rata temporis der auf die Privatnutzung entfallende Anteil der Vorsteuer zurückzuzahlen (bei anteiliger Vorsteuer von 47 500 € ergibt sich bei Verteilung auf 10 Jahre ein jährlicher Rückzahlungsbetrag iHv. 4 750 €). Erhöht sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil auf 70 %, ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) auf 30 % der Kosten anzupassen. Vermindert sich der unternehmerisch genutzte Flächenanteil auf 30 %, ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe auf 70 % der Kosten anzupassen (Gerhards, DStZ 2010, 584, mit Abwandlung).

Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG kommt im Rahmen des Seeling-Modells somit nur in Betracht, wenn das Gebäude das ustl. Unternehmensvermögen verlässt.

► **Bei der Entnahme des Grundstücks mit Gebäude** (§ 3 Abs. 1b UStG) kommt es zu einem stbaren Umsatz, der zwingend stfrei ist (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, kein Verzicht auf die StBefreiung möglich, vgl. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE) und der gem. § 15a Abs. 8 UStG zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs § 15a UStG zu Lasten des Unternehmers innerhalb des Berichtigungszeitraums führt.

► **Bei einer Veräußerung mit Umsatzsteuer** (Verzicht auf die StBefreiung gem. § 9 iVm. § 4 Nr. 9a UStG und Verlagerung der Steuerschuld auf den Erwerber gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) fällt keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG an.

► **Bei einer Veräußerung ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung** (zB an einen Nichtunternehmer aus ustl. Sicht) kommt es wegen der stbefreiten Lieferung zu einer Vorsteuerberichtigung beim Veräußerer zu dessen Lasten gem. § 15a Abs. 8 Satz 1 UStG ohne Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.

J 13-7 **Umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Gebäude, die nach dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt wurden:** Wird ein gemischt genutztes Gebäude vollständig dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet, greift nunmehr § 15 Abs. 1b UStG ein. Dieser enthält ein Vorsteuerabzugsverbot, das die (grundsätzliche) Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 UStG voraussetzt, die nach wie vor nur dann gegeben ist, wenn das Gebäude insgesamt dem ustl. Unternehmensvermögen angehört. § 15 Abs. 1b UStG beschränkt demgemäß nicht das Zuordnungswahlrecht, sondern nur die daraus resultierende Abziehbarkeit der Vorsteuer (Abschn. 15.6a Abs. 1 Satz 3 UStAE). Zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung siehe BFH v. 7.7.2011 (V R 42/09, BFH/NV 2011, 1980). Nur der Teil der Vorsteuer, der auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfällt, kann gem. § 15 Abs. 1b UStG abgezogen werden. Folgerichtig entfällt die Versteuerung einer unentgeltlichen

Wertabgabe für die Nutzung des zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils.

Beispiel: Ein Unternehmer erwirbt zu einem Kaufpreis von 500000 € zzgl. 95000 € USt ein bebautes Grundstück, welches er vollumfänglich seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Das Erdgeschoss nutzt er zu unternehmerischen Zwecken (50 %), während sich im Obergeschoss seine Privatwohnung befindet (50 %). Der Unternehmer kann bei Anschaffung trotz der Tatsache, dass er das Grundstück vollumfänglich dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, lediglich die auf den unternehmerisch genutzten Grundstücksteil entfallende Vorsteuer iHv. 47500 € geltend machen. Da die Vorsteuer aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück bzgl. der nichtunternehmerischen Verwendung nach § 15 Abs. 1b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, unterliegt folgerichtig diese nichtunternehmerische Verwendung auch nicht mehr der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung („fiktive“ sonstige Leistung) nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbs. 2 UStG; Gerhards, DStZ 2010, 584).

Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 6a und Abs. 8 Satz 2 UStG: Kommt es nach der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zu Änderungen in der Verwendung des Grundstücks oder scheidet dieses aus dem Unternehmensvermögen aus, ist die Frage zu klären, ob der ursprüngliche (eingeschränkte) Vorsteuerabzug im Rahmen des § 15a UStG berichtigt werden muss. Durch das JStG 2010 wurden hierzu neue Vorschriften in das UStG aufgenommen: § 15a Abs. 6a und § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG (vgl. Ramb, NWB 2012, 1450 [1461], mit Beispielen):

J 13-8

► **Eine „Änderung der Verhältnisse“ iSd. § 15a Abs. 1 UStG** liegt nach § 15a Abs. 6a UStG vor, wenn eine Änderung der Verwendung eines teilunternehmerisch genutzten Grundstücks iSd. § 15 Abs. 1b UStG erfolgt. Kommt es also innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) zu einem höheren oder niedrigeren Anteil der privaten bzw. unternehmerischen Verwendung, führt dies zu einer Berichtigung der Vorsteuer nach den Grundsätzen des § 15a UStG (unter Beachtung der Vereinfachungsregelungen nach § 44 UStDV), zugunsten wie zuungunsten des Unternehmers.

► **Eine „Änderung der Verhältnisse“ liegt nach § 15a Abs. 8 Satz 2 iVm. Satz 1 UStG auch dann vor**, wenn ein teilunternehmerisch genutztes Grundstück iSd. § 15 Abs. 1b UStG vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG (fiktiv) geliefert wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung:

- Die Entnahme (Veräußerung an eine Privatperson ohne USt oder volle Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zwingend steuerfrei; eine Option zur StPfl. ist mangels Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ausgeschlossen (§ 9 Abs. 1 UStG). Die Entnahme führt zu einer Vorsteuerberichtigung zu Lasten des StPfl. für den Teil des Gebäudes, der gem. § 15 Abs. 1b UStG zuvor zum Vorsteuerabzug berechtigte.

- Die vollsteuerpflichtige Veräußerung unter Verzicht auf die StBefreiung (mit USt) und Übergang der Steuerschuld auf den Erwerber (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) führt zu einer nachträglichen Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils im Zeitpunkt der Veräußerung gem. § 15a Abs. 8 UStG, da eine Veräußerung des ganzen Gebäudes (unternehmerische Nutzung 100 %) erfolgt.

J 13-9 **Abgrenzung einkommensteuerlicher Gebäudeteile von der umsatzsteuerlichen Zuordnung:** Im Fall gemischt genutzter Gebäudeteile, die auch teilweise privaten Wohnzwecken dienen, ist die Zuordnung bzw. Einlage oder Willkürung solcher Gebäudeteile, die privaten Wohnzwecken dienen, zu einem ertragstl. BV nicht möglich, da der Gebäudeteil zwingend dem notwendigen PV angehört (s. Abschn. 4.2 Abs. 3 bis 9 EStR 2012). Dieser wird auch nicht zur Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzt.

J 13-10 **Beziehen von Mehrbeträgen im Rahmen einer der Einkunftsarten und Veranlassung von Minderbeträgen durch die Einkünfteerzielung:** Abs. 2 Satz 1 verlangt nunmehr für die Berücksichtigung von Mehr- oder Minderbeträgen im Rahmen der Einkünfteermittlung, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen dem jeweiligen Mehr- oder Minderbetrag und der Einkünfteerzielung des Stpfl. besteht. Dieser Zusammenhang ist uE gegeben, wenn die Vorsteuerberichtigung auf einer „Änderung der Verhältnisse“ beruht, die in einem Gebäudeteil eintritt, der für die Einkünfteerzielung eingesetzt wird (zu Beispielen s. Anm. J 13-13).

J 13-11 **Berücksichtigung von Mehr- oder Minderbeträgen bei den steuerlich beachtlichen Einnahmen/Aufwendungen:** Wird der Mehrbetrag als Einnahme erfasst, wird die zu hohe AfA durch die Erfassung der Einkünfte zeitversetzt korrigiert (vgl. Weber-Grellet in Schmidt XXXIII. § 9b Rn. 8). Wird der Minderbetrag als BA oder bei den WK abgezogen, wird die eigentlich zu niedrige AfA durch den zusätzlichen Steuerminderungseffekt zeitversetzt ausgeglichen (vgl. Weber-Grellet in Schmidt XXXIII. § 9b Rn. 8), denn in diesen Fällen des Abs. 2 Satz 1 bleiben die AHK von der Vorsteuerberichtigung unberührt (Abs. 2 Satz 2).

■ **Absatz 2 Satz 2 (Auswirkung auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten)**

J 13-12 **Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Nur wenn die Mehrbeträge als Einkünfte zu erfassen oder die Minderbeträge als Aufwendungen einkünftermindernd zu erfassen sind, bleiben die AHK unberührt. Besteht kein Veranlassungszusammenhang mit der Einkünfteerzielung, erhöhen sich bei Minderbeträgen die AHK oder vermindern sich bei Mehr-

betragen die AHK. Regelmäßig wird sich diese Änderung nur im estl. unbeachtlichen Bereich auswirken, jedenfalls dann, wenn ein dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordneter (privat genutzter) Gebäudeteil ertragstl. als notwendiges PV zu qualifizieren ist.

■ Beispiele zu Abs. 2 Satz 1 und 2

Änderung des unternehmerisch genutzten Flächenanteils:

J 13-13

Beispiel 1: Wenn sich der unternehmerisch verwendete Flächenanteil erhöht, ist nachträglich zugunsten des Unternehmers gem. § 15a Abs. 6a UStG die Vorsteuer zu berichtigen. Dieser Mehrbetrag iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ist Betriebseinnahme oder Einnahme, wenn ein hinreichender Veranlassungszusammenhang zur Einkünfteerzielung besteht. Ist der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil ertragstl. Bestandteil des BV oder wird dieser zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzt, ist der notwendige Veranlassungszusammenhang uE gegeben und der Mehrbetrag einkünfteerhöhend zu berücksichtigen. Die AHK bleiben gem. Abs. 2 Satz 2 unberührt, da ein Fall des Satzes 1 vorliegt.

Beispiel 2: Wird der privat genutzte Gebäudeteil vergrößert, ist eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15 Abs. 6a UStG zu Lasten des Unternehmers durchzuführen. Dieser Minderbetrag iSd. Abs. 2 Satz 1 führt zum BA- oder WK-Abzug, soweit dieser durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Nach der Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber durch die Neufassung des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 sicherstellen, dass keine Minderung der Einkünfte vorzunehmen ist, wenn die Vorsteuerberichtigungsbeträge auf für eigene Wohnzwecke genutzte Grundstücke entfallen (BTDrucks. 18/68, 71). Eine derartige Nutzungsänderung kann für einen betrieblich genutzten Gebäudeteil zur Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2) führen. Der Minderbetrag iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist uE regelmäßig entsprechend der Gesetzesbegründung nicht als BA oder bei den WK abzugsfähig. Die AHK sind gem. Abs. 2 Satz 2 zu erhöhen, da kein Fall des Abs. 2 Satz 1 vorliegt.

Veräußerung/Entnahme aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmen:

J 13-14

Beispiel 3: Bei einer Entnahme gem. § 3 Abs. 1b UStG (Veräußerung des Gebäudes ohne USt) wird gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG die Vorsteuer, die auf den unternehmerisch genutzten Teil entfiel und gem. § 15 Abs. 1b UStG abzugsfähig war, zu Lasten des Unternehmers korrigiert. Es entsteht ein Minderbetrag, der gem. § 9b Abs. 2 Satz 1 in vollem Umfang als BA oder bei den WK abziehbar ist, wenn dieser durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Dies dürfte uE regelmäßig der Fall sein, denn es wird gerade die Vorsteuer berichtigt, die auf den zur Einkünfteerzielung eingesetzten (dem BV zugeordneten) oder einen vermieteten Gebäudeteil entfällt. Die AHK bleiben unberührt, da ein Fall des Abs. 2 Satz 1 verwirklicht wird. Die Vorsteuerberichtigung beeinflusst auch den Veräußerungsgewinn unter keinem denkbaren Gesichtspunkt (siehe abweichend Beispiel 4).

Beispiel 4: Bei Veräußerung des Grundstücks und Gebäudes unter Verzicht auf die StBefreiung („mit Umsatzsteuer“) gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ist ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8 Satz 2 UStG durchzuführen. Die Vorsteuer ist zugunsten des Unternehmers zu berichtigen. Denn dieser hat wegen § 15 Abs. 1b UStG bislang Vorsteuer nur für den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil abziehen können. Für den im Verkaufszeitpunkt mit USt verkauften, bisher zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil (ohne Vorsteuerabzug)

wird im Veräußerungszeitpunkt für den Rest des Berichtigungszeitraums eine Vorsteuerberichtigung gewährt. Dieser Mehrbetrag gem. Abs. 2 Satz 1 führt uE nicht zu einer Betriebseinnahme/Einnahme bei den laufenden Einkünften, die mit dem anderen Gebäudeteil erzielt werden, da der die Vorsteuerberichtigung auslösende Gebäudeteil ertragstl. bis zur Veräußerung dem notwendigen PV zuzuordnen war. Der hierauf entfallende Vorsteuerberichtigungsbetrag ist damit nicht durch die laufende Einkünfterzielung veranlasst. Da kein Fall des Satzes 1 vorliegt, bleiben die AHK für den privat genutzten Gebäudeteil nicht unberührt, sondern erhöhen sich nachträglich (s. Abs. 2 Satz 2). Liegt ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor, ist danach zu differenzieren, ob für den zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu beachten ist. Ist die Veräußerung für den zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil nicht steuerbar, sind die AHK auf den wohnlich und den nicht wohnlich genutzten Teil aufzuteilen (vgl. § 23 Anm. 276), sodass die nachträgliche Erhöhung der AHK im wohnlich genutzten Gebäudeteil aufgrund der Vorsteuerberichtigung i.V.m. § 9b Abs. 2 Satz 2 den Veräußerungsgewinn nicht beeinflusst. Ist die Veräußerung insgesamt gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 steuerpflichtig (auch für den wohnlich genutzten Teil), mindert sich der Veräußerungsgewinn oder erhöht sich ein Veräußerungsverlust, da sich die AHK gem. § 9b Abs. 2 Satz 2 erhöhen.