



Zum Vorsteuerabzug während der Bauphase – Tücken der Verwendungsabsicht im Vorfeld tatsächlicher Nutzung –

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, beide Bad Homburg v.d.H. –

Ein Vorsteuerabzug kommt bei Immobilien gem. § 15 Abs. 1 UStG bekanntlich nur in Betracht, wenn die Eingangsleistung zur Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsleistungen verwendet wird. Maßgebend ist dabei im Vorfeld des finalen Vorsteuerabzugs zunächst die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, nicht hingegen die spätere tatsächliche Nutzung. Die künftige Änderung der Verwendungsabsicht oder gar eine davon abweichende tatsächliche Nutzung wirkt nicht auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zurück. Sie findet allein gem. § 15a UStG in der Weise Beachtung, dass während eines 10-jährigen Korrekturzeitraumes jedes Jahr 1/10 der ursprünglichen Vorsteuerbeträge an das Finanzamt zurückzuzahlen ist. Dem Zeitraum vor Beginn der tatsächlichen Nutzung sollte daher besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden, um finanziellen Nachteilen vorzubeugen. Nachfolgend werden die einschlägigen Sachverhalte näher betrachtet.

1. Vorsteuerabzug während der Bauphase

Errichtet der Unternehmer ein Gebäude mit geplanter umsatzsteuerpflichtiger Vermietung, ist die umsatzsteuerliche Behandlung grundsätzlich problemlos. Ein Vorsteuerabzug kommt hier in vollem Umfang in Betracht, unabhängig von der Dauer der Bauphase. Eine Änderung tritt erst ein, wenn während oder am Ende der Bauphase eine umsatzsteuerfreie Verwendung in Betracht gezogen wird bzw. tatsächlich eine umsatzsteuerfreie Vermietung erfolgt.

Beispiel 1: Eigentümer E errichtet in den Jahren 2021 und 2022 ein Gebäude, das in vollem Umfang umsatzsteuerpflichtig vermietet werden soll. 2021 betragen die Vorsteuerbeträge 150.000 € und 250.000 € in 2022. Das Gebäude ist ab 1.10.2022 bezugsfertig. E gelingt es bis Ende 2022 nicht, einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter zu finden. Er vermietet die Immobilie daher ab 1.2.2023 steuerfrei an ein Versicherungsunternehmen (Vertragsabschluss am 5.1.2023).

Abwandlung 1: E schließt bereits am 1.11.2022 einen Mietvertrag mit einem Versicherungsunternehmen ab. Die steuerfreie Vermietung beginnt zum 1.2.2023.

Abwandlung 2: Die steuerfreie Vermietung beginnt bereits ab 1.12.2022.

Im Grundfall bleibt der Vorsteuerabzug in den Jahren 2021 sowie 2022 zunächst in voller Höhe von 150.000 € bzw. 250.000 € erhalten. Jedoch ändern sich ab 1.2.2023 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug der Jahre 2021 und 2022 maßgebenden Verhältnisse zu 100 %. Daraus folgt gem. § 15a Abs. 1 UStG eine jährliche Vorsteuerkürzung von 40.000 € (1/10 von 150.000 € + 250.000 €) in den Jahren 2023 bis 2032. Als Trost bleibt E nur ein Abzug der an das Finanzamt zurückgezahlten Vorsteuerbeträge als Werbungskosten gem. § 9b Abs. 2 EStG.

Wird der Mietvertrag bereits 2022 abgeschlossen mit Vermietungsbeginn nach dem 31.12.2022 (**Abwandlung 1**), ändert sich die steuerliche Beurteilung nicht. Denn § 15a Abs. 1 UStG fordert zur Vorsteuerkorrektur eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden tatsächlichen Nutzungsverhältnisse. Die bloße Änderung der Verwendungsabsicht durch Abschluss eines Mietvertrags genügt dem nicht.

Nahezu katastrophale Folgen treten ein, wenn E mit der steuerfreien Vermietung bereits vor dem 1.1.2023 beginnt (**Abwandlung 2**). Denn für den Vorsteuerabzug spielt die geplante umsatzsteuerpflichtige Verwendung keine Rolle mehr, wenn bereits im Jahr des Leistungsbezugs (hier 2022) die steuerfreie Vermietung beginnt. Der Beginn tatsächlicher steuerfreier Nutzung verdrängt die zunächst geplante steuerpflichtige Verwendung (BFH v. 2.3.2006 –



V R 49/05). Somit scheidet in Abwandlung 2 ein Vorsteuerabzug für die gesamten in 2022 bezogenen Bauleistungen in Höhe von 250.000 €. Außerdem gehört die nicht mehr abzugsfähige Vorsteuer fortan zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Sie erhöht damit allein die jährliche Gebäude-AfA, eine bescheidene steuerliche Entlastung. Der in 2021 entstandene Vorsteuerabzug bleibt hiervon unberührt. Er unterliegt der späteren Korrektur gem. § 15a Abs. 1 UStG von jährlich 15.000 € (1/10 von 150.000 €), verbunden mit einem Werbungskostenabzug nach § 9b Abs. 2 EStG ab 1.12.2022.

Hinweis: Vor dem Hintergrund dieser dramatischen steuerlichen Folgen ist dringend davon abzuraten, mit einer steuerfreien Vermietung bereits im Jahr der Beendigung der Bauphase (hier in 2022) zu beginnen, falls in diesem Jahr erhebliche Vorsteuerbeträge entstanden sind.

2. Dokumentation der Verwendungsabsicht

Die Abhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der bloßen Verwendungsabsicht der Eingangsleistung ist Fluch und Segen zugleich. Einerseits wirkt eine künftige tatsächliche umsatzsteuerpflichtige Nutzung nicht auf den Zeitpunkt des früheren Leistungsbezugs zurück. Andererseits verbleibt es zunächst beim Vorsteuerabzug nach Maßgabe der bloßen Verwendungsabsicht trotz späterer steuerfreier Nutzung der Immobilie. Der Verwendungsabsicht sowie ihrer Dokumentation ist daher besondere Aufmerksamkeit zu schenken.

Beispiel 2: Eigentümer E errichtet in den Jahren 2021/2022 ein Gebäude, das er steuerpflichtig vermieten will. Auf die Bauphase entfällt eine Vorsteuer in Höhe von 200.000 € (2021) sowie von 100.000 € (2022). Es finden ab September 2022 Gespräche mit diversen Mietern statt. Entgegen der bisherigen Absicht von E kommt es am 2.1.2023 zum Abschluss eines Mietvertrages mit einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter. Die steuerfreie Vermietung beginnt ab 1.4.2023.

Abwandlung 1: Es erfolgt zum 1.1.2023 eine steuerpflichtige Vermietung an einen Rechtsanwalt. Die Absicht steuerpflichtiger Vermietung wurde jedoch von E nicht hinreichend glaubhaft dokumentiert.

Abwandlung 2: Abweichend von Abwandlung 1 liegt eine hinreichende Dokumentation der steuerpflichtigen Vermietungsabsicht vor.

Bei der Prüfung der Verwendungsabsicht des Unternehmers im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (in Beispiel 2

während der Bauphase 2021/2022) ist nach der vorliegenden Rechtsprechung (siehe etwa BFH v. 26.1.2006 – V R 74/03) zu untersuchen, ob die Erklärung des Unternehmers, künftig steuerpflichtige Umsätze erzielen zu wollen, in gutem Glauben abgegeben wurde und durch objektive Anhaltspunkte belegt wird. Welche Anhaltspunkte konkret vorliegen müssen, ist unter Berücksichtigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen. Die spätere tatsächliche Nutzung der Immobilie kann dabei ein (wesentliches) Indiz für die frühere Verwendungsabsicht des Unternehmers sein. Damit, so scheint es, wird der Vorsteuerabzug während der Bauphase zum Glücksspiel.

Glaubwürdigkeit der Dokumentation: Entspricht die tatsächliche Nutzung nicht der ursprünglichen Nutzungsabsicht (**Grundfall**), muss der Unternehmer bei zeitlich engem Zusammenhang zwischen Absichtsbekundung und Absichtsverwirklichung diejenigen Umstände darlegen und plausibel machen, die zur geänderten tatsächlichen Verwendung geführt haben (BFH v. 19.2.2002 – V B 52/01). Das mag häufig darin begründet sein, dass kein Mieter mit steuerpflichtigen Umsätzen gefunden wurde. Daran aber kann die steuerpflichtige Verwendungsabsicht nicht scheitern. Es ist daher von besonderer Bedeutung, dass der Unternehmer über die Gespräche mit potenziellen Mietern detaillierte Aufzeichnungen führt, auch solche mit steuerfreien Umsätzen. Das unterstreicht die Glaubwürdigkeit seiner Absichtsbekundungen. Denn es wäre wirklichkeitsfremd, anzunehmen, ein Unternehmer würde auch dann eine steuerfreie Vermietung abschließen, sollte er keine steuerpflichtigen Mieter finden. Vielmehr ist die steuerfreie Vermietung grundsätzlich die unausweichliche Konsequenz gescheiterter steuerpflichtiger Vermietung. Andernfalls wäre ein Vorsteuerabzug während der Bauphase einer Immobilie grundsätzlich zu versagen, was dem Tatbestandsmerkmal der Verwendungsabsicht widersprechen würde. Noch weniger besteht eine Verpflichtung, den Ausschluss steuerfreier Vermietung nachzuweisen.

Vor diesem Hintergrund erlangt E in den Jahren 2021 und 2022 grundsätzlich aufgrund seiner steuerpflichtigen Vermietungsabsicht einen Vorsteuerabzug. Diese Absicht endet augenfällig erst am 2.1.2023 mit Abschluss des Mietvertrages. Fraglich ist lediglich, ab wann sich E in Beispiel 2 einen Wechsel zur Absicht steuerfreier Vermietung zurechnen lassen muss.

Empfehlung: Hilfreich ist in allen Fällen, die Gespräche mit potenziellen Mietern und die damit einhergehenden Objektbesichtigungen intensiv zu dokumentieren. Damit könnte ein Vorsteuerabzug sogar bis zum Abschluss des

Mietvertrages gelingen. Denn eine tatsächlich ab 2.1.2023 durch den Mietvertrag dokumentierte Absicht steuerfreier Vermietung beseitigt nicht den vorangegangenen Willen steuerpflichtiger Nutzung. Der Mietvertrag entfaltet keine Rückwirkung.

Im Fall von **Abwandlung 1** scheitert ein Vorsteuerabzug während der Bauphase, weil E die steuerpflichtige Vermietungsabsicht nicht hinreichend dokumentiert hat. Der Vorsteuerabzug kommt erst mit dem Beginn steuerpflichtiger Vermietung ab 1.1.2023 in Betracht. Die damit verbundene Freude wird jedoch durch zwei Aspekte sichtbar getrübt:

- a. Die Vorsteuervergütung erfolgt 2023 nicht in einem Betrag, sondern gem. § 15a Abs. 1 UStG verteilt auf einen 10-jährigen Korrekturzeitraum von 2023 bis 2032;
- b. die jährliche Vorsteuervergütung ist gem. § 9b Abs. 2 EStG als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.

In **Abwandlung 2** läuft alles vorbildlich. Die dokumentierte steuerpflichtige Vermietungsabsicht wird ab 1.1.2023 tatsächlich verwirklicht. E erhält damit im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezugs einen definitiven Vorsteuerabzug. In Zahlen ausgedrückt stellt sich Beispiel 2 einschließlich Abwandlungen bei unterstellter 40%iger Einkommensteuerbelastung wie folgt dar:

Grundfall	2021 + 2022	2023 – 2032	
Vorsteuer- vergütung	300.000 €		
Vorsteuer- rückzahlung		300.000 €	
Minderung Einkom- mensteuer (Steuersatz 40 %)		120.000 €	
Steuerentlastung total			120.000 €
Abwandlung 1	2021 + 2022	2023 – 2032	
Vorsteuer- vergütung	0 €	300.000 €	
Erhöhung Einkom- mensteuer (Steuersatz 40 %)		120.000 €	
Steuerentlastung total			180.000 €
Abwandlung 2	2021 + 2022	2023 – 2032	
Vorsteuer- vergütung	300.000 €		
Steuerentlastung total			300.000 €

3. Baumaßnahmen an sog. Altobjekten

Andere Spielregeln gelten, wenn Baumaßnahmen an einem sog. Altobjekt erfolgen. Sie bestehen darin, dass auch bei bestimmten steuerfreien Mietverhältnissen gem. § 9 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optiert werden kann.

Altobjekt: Ein Altobjekt liegt gem. § 27 Abs. 2 UStG vor, wenn das Gebäude

- vor dem 1.1.1998 fertiggestellt worden ist,
- mit seiner Errichtung vor dem 11.11.1993 begonnen wurde
- und weder Wohnzwecken noch nichtunternehmerischen Zwecken dient.

Unbeachtlich ist, wann die Immobilie angeschafft wurde, solange das Gebäude die obigen Voraussetzungen erfüllt. Die umsatzsteuerliche Vergünstigung geht in allen Fällen auf den Erwerber über. Keine Rolle spielt, ob der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Damit obliegt die Entscheidung steuerfreier oder steuerpflichtiger Vermietung allein dem Vermieter.

Beispiel 3: Eigentümer E erwarb zum 1.1.2021 für 1 Mio. € eine 1990 fertiggestellte Gewerbeimmobilie. In den Jahren 2021 und 2022 wird diese für 0,5 Mio. € (netto) saniert und ab 1.1.2023 an einen Arzt steuerfrei für monatlich 3.000 € vermietet. E optiert gem. § 9 Abs. 2 UStG in der bis zum 31.12.1993 gültigen Fassung zur Steuerpflicht, weil das Gebäude als Arztpraxis unternehmerischen Zwecken dient.

E kann im obigen Beispiel einerseits den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Andererseits muss er die Umsatzsteuer aus der Miete in Höhe von gerundet jährlich 5.700 € (19/119 von 36.000 €) letztlich aus eigener Tasche bezahlen. Das rechnet sich unter Einbeziehung seiner Einkommensteuerentlastung wie folgt:

	2021 + 2022	2023 – 2032	
Vorsteuer- vergütung	95.000 €		
Umsatzsteuer 10 x 5.700 €		57.000 €	
Minderung Einkom- mensteuer (Steuersatz 40 %)		22.800 €	
verbleibende Steuerentlastung			60.800 €

E hat damit einen deutlichen Steuervorteil aus der „Übergangsregelung“ des § 27 Abs. 2 UStG gezogen, ohne sich mit dem Thema steuerpflichtige Vermietungsabsicht be-

schäftigen zu müssen. Natürlich ist jeder Einzelfall nach den individuellen Gegebenheiten durchzurechnen, ausgehend von der Höhe des Vorsteuerabzuges (hier 95.000 €) und einer durch Option in Kauf zu nehmenden Umsatzsteuerbelastung (hier 57.000 €).

Vorzeitige Beendigung der Option: Die mit § 27 Abs. 2 UStG einhergehenden Vorteile greifen auch dann, jedenfalls teilweise, sollten die Voraussetzungen der Option später entfallen.

Beispiel 4: In Weiterentwicklung von Beispiel 3 wird die Immobilie ab 1.1.2028 zu Wohnzwecken vermietet.

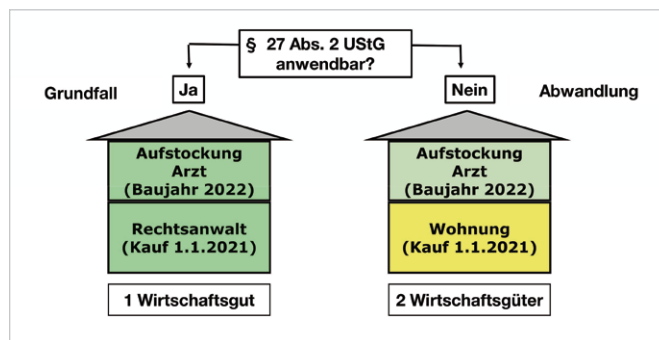
Im Hinblick auf die steuerfreie Vermietung zu Wohnzwecken liegen die Voraussetzungen einer Option nach § 27 Abs. 2 UStG nicht mehr vor (siehe oben). Die Vermietung erfolgt jetzt zwingend umsatzsteuerfrei. Folge davon ist ein Wegfall der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gem. § 15a Abs. 1 UStG. E muss folglich in den Jahren 2028 bis 2032 jährlich 1/10 der 2023 in Höhe von 95.000 € gezogenen Vorsteuer an das Finanzamt zurückerzahlen, also insgesamt 47.500 € (5 x 9.500 €). Die Rückzahlung der Vorsteuer ist nach § 9b Abs. 2 EStG als Werbungskosten abzugsfähig, verbunden mit einer Einkommensteuerminderung von jährlich 3.800 € (Steuersatz 40 %), zusammen 19.000 €. Die Altobjektregelung ist damit auch bei dieser Sachverhaltsvariante noch attraktiv.

Entstehung eines Neubaus oder eines neuen Wirtschaftsguts: Die vorteilhafte umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilie als Altobjekt scheidet, wenn neu eingefügte Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes gibt. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, was dem Gebäude den Charakter eines Neubaus geben. Demgegenüber kann von einem Neubau nicht gesprochen werden, sollten wesentliche Elemente, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken oder die Dachkonstruktion, erhalten bleiben (FG Hamburg v. 13.1.2012 – 6 V 201/11).

Neben der Entstehung eines Neubaus ist auch die Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts im ertragsteuerlichen Sinn zu vermeiden.

Beispiel 5: E erwirbt zum 1.1.2021 eine eingeschossige Immobilie, die er steuerpflichtig an einen Rechtsanwalt vermietet. 2022 wird die Immobilie für 500.000 € netto aufgestockt und das Obergeschoss an einen Augenarzt vermietet (Jahresmiete 36.000 €).

Abwandlung: E vermietet das Erdgeschoss ab 1.1.2021 steuerfrei zu Wohnzwecken und das Obergeschoss ab Bezugsmöglichkeit an einen Augenarzt.



Im Grundfall entsteht kein neues Wirtschaftsgut. Der durch Aufstockung geschaffene (unselbständige) Gebäudeteil dient ebenso wie das vorhandene Erdgeschoss fremdgewerblichen Zwecken. Das ertragsteuerliche Wirtschaftsgut „fremdgewerblichen Zwecken dienender Gebäudeteil“ wird hier lediglich durch nachträgliche Herstellungskosten erweitert. Ein ertragsteuerlich neuer Gebäudeteil entsteht dabei nicht. Somit darf E die Altobjektregelung des § 27 Abs. 2 UStG in Anspruch nehmen und an den Arzt steuerpflichtig vermieten. Damit kann er einerseits die Vorsteuer aus den Bauleistungen von 95.000 € (19 % von 500.000 €) ziehen. Andererseits hat er die in der Miete enthaltene Umsatzsteuer von gerundet jährlich 5.700 € (19/119 von 36.000 €) zu tragen, in 10 Jahren folglich 57.000 €. E verbleiben nach allem 38.000 € (95.000 € – 57.000 €), abgesehen vom Finanzierungsvorteil durch sofortigen Vorsteuerabzug.

Die **Abwandlung** beschert E keinen Umsatzsteuervorteil, denn es entsteht ertragsteuerlich das neue Wirtschaftsgut „fremdgewerblichen Zwecken dienender Gebäudeteil“, das neben dem Wirtschaftsgut „fremden Wohnzwecken dienender Gebäudeteil“ existiert. Die Altobjektregelung findet damit auf die vermietete Arztpraxis im Obergeschoss keine Anwendung. E kann folglich nicht optieren und die Vorsteuer ziehen.

Empfehlung: Sollte E vor der Aufstockung des Gebäudes das Erdgeschoss wie im Grundfall an einen Unternehmer vermieten und erst anschließend aufstocken, entsteht kein neues Wirtschaftsgut. Damit kommt die Altobjektregelung mit der Folge eines Vorsteuerabzugs zur Anwendung. Wird erst nach der Aufstockung das Erdgeschoss an einen Unternehmer vermietet, verbleibt es beim Optionsverbot. Die Altobjektregelung ist nicht über § 15a UStG erreichbar.