



Arbeitskreis Steuern und Rechnungslegung

Stellungnahme 1/2017

Münster, im Januar 2017

Mitglieder des Arbeitskreises:

StB/FB Int. StR Dipl.-Kfm. Ingo B. **Besselmann**, LL.M., Rheda-Wiedenbrück

StB/RA/FA f. int. Wirtschaftsrecht Dr. Dietmar **Janzen**, MBA, Münster

Univ.-Prof. Dr. Marcel **Krumm**, Münster

StB/RA Prof. Dr. Otto-Gerd **Lippross**, Münster

StBin Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Prof. Dr. Petra **Oesterwinter**, Dortmund

StB/RA Dipl.-Fw. (FH) Jörg **Sauermann**, Harsewinkel

StB/RA/FA f. StR Michael **Steinrücke**, Dortmund

StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Zündorf**, Bielefeld

Zuständig in der Geschäftsführung der StBK Westfalen-Lippe:

Hauptgeschäftsführer StB Dipl.-Fw. (FH) Dipl.-Kfm. Jörg **Schwenker**

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe

Körperschaft des öffentlichen Rechts

Erphostraße 43

48145 Münster

Tel.: 0251/41764-0

Fax: 0251/41764-27

E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de

Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de



Aufteilung der Vorsteuer bei der Herstellung eines gemischt genutzten Grundstücks

Die Praxis wartet dringend auf eine Anpassung der Anweisungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass an die neuere Rechtsprechung und eine Antwort der Verwaltung auf offene Fragen.

1. Allgemeines

Abschn. 15.17 UStAE regelt Einzelheiten der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei dem Bezug von Leistungen, die teilweise für vorsteuerschädliche und teilweise für vorsteuerunschädliche Verwendungsumsätze bezogen werden. Eine Aufteilung der Vorsteuern ist insbesondere erforderlich, wenn der Unternehmer ein **Gebäude** herstellt, das für steuerpflichtige und auch für steuerfreie Umsätze, insbesondere Vermietungsumsätze i. S. d. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG, verwendet werden soll.

2. Aufteilungsobjekt (1. Phase der Prüfung)

Nach früherer Auffassung der Finanzverwaltung waren die im Rahmen der Herstellung bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen zunächst daraufhin zu untersuchen, ob sie einzelnen Teilen des Gebäudes mit einer bestimmten Verwendung zugeordnet werden konnten. War das der Fall, sollten diese Vorsteuerbeträge „direkt“ zugeordnet und nicht nach § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt werden. Eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sollte danach auf solche Gebäudeteile beschränkt bleiben, die tatsächlich gemischt genutzt werden (z. B. Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außenanlagen und Fernwärmeanschluss, vgl. Abschn. 208 Abs. 2 Satz 12 bis 14 UStR 2008).

Demgegenüber hat der **V. Senat des BFH** (Urteil vom 28. 9. 2006 - V R 43/03, BStBl II 2007 S. 417; v. 13. 8. 2008 - XI R 53/07, DStR 2008 S. 2262 = BFH/NV 2009 S. 228; v. 22. 8. 2013 – V R 19/09, DStR 2013 S. 2757 m. Anm. Heu) entschieden, dass bei der Herstellung eines Gebäudes die **gesamten Vorsteuerbeträge zusammenzufassen** und nach einem einheitlichen Maßstab (insbesondere Nutzflächenschlüssel) aufzuteilen sind. Nur beim Bezug von Erhaltungsaufwand sei – entsprechend der Verwaltungsauffassung – eine „direkte“ Zuordnung der jeweiligen Leistungsbezüge zu den unterschiedlich genutzten Gebäudeteilen vorzunehmen. Die Finanzverwaltung hat durch BMF-Schreiben v. 30.9.2008 (BStBl I S. 896) ihr Nichtanwendungsschreiben vom 22.5.2007 (BStBl I S. 482) aufgehoben und sich der Rechtsprechung des BFH angeschlossen (vgl. dazu Abschn. 15.17 Abs. 5 UStAE).

Mit Beschl. v. 5.6.2014 (XI R 31/09, DStR 2014 S. 1438) hat der **XI. Senat des BFH** die vorstehende Rechtsprechung des V. Senats in Zweifel gezogen und die Frage, was Aufteilungsobjekt ist (der einzelne Vorsteuerbetrag oder die Gesamtheit der bei der Herstellung angefallenen Vorsteuerbeträge), dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Der EuGH hat daraufhin in seinem Urteil v. 9.6.2016 (Rs. C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, DStR 2016 S. 1370) folgende Regeln aufgestellt:



- Grundsätzlich müssen die auf der Eingangsstufe erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zunächst den verschiedenen Ausgangsumsätzen, zu deren Ausführung sie bestimmt sind, zugeordnet werden (**Grundsatz der Einzelzuordnung**).
- Gegenstände oder Dienstleistungen, die nicht einem Ausgangsumsatz direkt zugeordnet werden können, sind nach Art. 173 ff MwStSystRL (= § 15 Abs. 4 UStG) aufzuteilen.
- Wenn sich die Einzelzuordnung bei der **Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes** allerdings „in der Praxis als zu komplex und somit schwer durchführbar erweist“, könne eine nationale Regelung dem Steuerpflichtigen gestatten, von der Einzelzuordnung abzusehen und die angefallenen Vorsteuerbeträge zusammen zu fassen (sog. **Ein-Topf-Methode**).
- Demgegenüber „scheine“ beim Erwerb von Gegenständen und dem Bezug von Dienstleistungen **für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes** die Einzelzuordnung in der Praxis allgemein leicht durchführbar, so dass es hier bei der Einzelzuordnung der jeweiligen Leistung bleibe. Diese Frage müsse allerdings das nationale Gericht entscheiden.

Der XI. Senat des BFH hat in seiner Nachfolgeentscheidung v. 10.8.2016 (XI R 31/09, DStR 2016 S. 2280) die Rechtsausführungen des EuGH übernommen und ist damit auf die Linie des V. Senats eingeschwenkt. Der XI. Senat ist allerdings nicht darauf eingegangen, dass der EuGH in Rz. 28 seines Urteils vom 9.6.2016 (a.a.O.) dem Unternehmer möglicherweise ein **Wahlrecht** eingeräumt hat, von der Einzelzuordnung abzusehen, wenn die Zuordnung in der Praxis schwer durchführbar ist. Denn der EuGH formuliert in Rz. 28 seines Urteils, eine nationale Regelung könne den Steuerpflichtigen gestatten, von der (Einzel-)Zuordnung der Gegenstände und Dienstleistungen... abzusehen, wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen... die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes betreffen und die Zuordnung in der Praxis schwer durchführbar ist. Der XI. Senat stellt demgegenüber mehr oder weniger apodiktisch fest, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes die sog. Ein-Topf-Methode und bei Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung eines Gebäudes eine Einzelzuordnung erfolgen müsse.

Für die Praxis ist von großer Bedeutung, ob die sog. Ein-Topf-Methode zwingend anzuwenden ist, oder ob der Unternehmer im Einzelfall die abziehbaren Vorsteuern bei der Herstellung eines gemischt-genutzten Gebäudes auch im Wege der Einzelzuordnung ermitteln kann. Die Verwaltung sollte sich möglichst bald zu dieser Frage äußern.

3. Aufteilungsmethoden (2. Phase der Prüfung)

a) Rechtsentwicklung

Wenn die bezogenen Leistungen und damit die Vorsteuerbeträge nicht direkt bestimmten Umsätzen zuzuordnen sind, sondern sowohl vorsteuerunschädlichen als auch vorsteuerschädlichen Umsätzen zugerechnet werden, sind die Vorsteuerbe-



träge gem. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung aufzuteilen. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (Satz 2). Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist ab 1.1.2004 eine Aufteilung nach dem sog. **Umsatzschlüssel** nur noch zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

Im Gegensatz zum deutschen Recht sieht die MwStSystRL grundsätzlich eine Aufteilung nach dem sog. Gesamtumsatzschlüssel vor (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL), d.h. Abzug der Vorsteuer gem. Art. 174 Abs. 1 MwStSystRL nach dem Verhältnis

$$\frac{\text{vorsteuerunschädliche Umsätze (z.B. 100.000 €)}}{\text{vorsteuerunschädliche + vorsteuerschädliche Umsätze (z.B. 300.000 €)}}$$

Allerdings können die Mitgliedstaaten abweichende Regelungen zulassen oder vorschreiben, z.B. den Vorsteuerabzug je nach „Zuordnung“ der bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen (Art. 173 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL).

Auf Grund dieser unionsrechtlichen Vorgaben hat der EuGH mit Urte. v. 8.11.2012 – C-511/10, BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (DStR 2012 S. 2333; vgl. auch EuGH v. 10.7.2014 C-183/13, Banco Mais, MwStR 2014 S. 508) entschieden, dass gegen die deutsche Regelung in § 15 Abs. 4 UStG jedenfalls dann keine Bedenken bestehen, wenn die nach deutschem Recht anzuwendende Aufteilungsmethode (insbesondere der Flächenschlüssel) gegenüber dem sog. Gesamtumsatzschlüssel eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes (= Aufteilungsschlüssels) des Vorsteuerabzugs gewährleistet.

b) Gegenwärtiger Stand der Rechtsprechung

Der V. Senat des BFH hat auf der Grundlage dieser EuGH-Vorgaben für die Aufteilung der Vorsteuer bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes folgende **Prüfungssystematik** entwickelt (Urte. vom 7.5.2014 - V R 1/10, MwStR 2014 S. 444 mit Anmerkung Slapio; vom 3.7.2014 - V R 2/10, MwStR 2014 S. 692 mit Anmerkung Engler):

(1) Die Vorsteuerbeträge sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der unterschiedlich genutzten Flächen des Gebäudes aufzuteilen (**Flächenschlüssel**). Zur Frage, wie die unterschiedlich genutzten Flächen zu berechnen sind, hat die Finanzverwaltung **detaillierte Regelungen** getroffen (OFD Karlsruhe vom 29.02.2016, DStR 2016 S. 1681).

(2) Weisen die Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen, allerdings erhebliche Unterschiede auf (z. B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung), kommt der Flächenschlüssel nicht zur Anwendung, weil er gegenüber dem Umsatzschlüssel nicht zu einem präziseren Ergebnis führt. In diesem Fall kommt der **objektbezogene Umsatzschlüssel** zur Anwendung. Voraussetzung ist allerdings, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen besteht, die durch Verwendung des Gebäudes erzielt werden.

(3) Der **objektbezogene Umsatzschlüssel** scheidet aus, wenn keine vergleichbaren Umsätze mit dem (unterschiedlich ausgestatteten) Objekt erzielt werden. In diesem Fall kommt der „**Gesamtumsatzschlüssel**“ zur Anwendung.



Die von dem V. Senat in den Urteilen vom 22.8.2013 (a. a. O.) und vom 7.5.2014 (a. a. O.) aufgestellten Grundsätze sind vorübergehend durch den Vorlagebeschluss des XI. Senats vom 5.6.2014 (XI R 31/09, UR 2014 S. 651 mit Anmerkung Heinrichshofen) in Frage gestellt worden. Der **EuGH** hat in seinem **Urteil vom 9.6.2016** (a. a. O.) entschieden, dass die Aufteilung der Vorsteuer nach dem sog. Flächenschlüssel schon dann mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn diese Methode zu einem präziseren Ergebnis als die Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel führt. Es sei nicht erforderlich, dass der Flächenschlüssel eine „genauest mögliche“ Aufteilungsmethode sei. Mit diesen Ausführungen hat der EuGH die vom V. Senat entwickelten Grundsätze zur Aufteilungsmethode im Wesentlichen bestätigt. Der XI. Senat ist deshalb in seiner Nachfolgeentscheidung vom 10.8.2016 (XI R 31/09, MwStR 2016 S. 879 m. Anm. Grünwald) auf die Rechtsprechungslinie des V. Senats eingeschwenkt.

c) Offene Fragen

(1) Der Flächenschlüssel scheidet aus, wenn „erhebliche Unterschiede“ in der **Ausstattung** der unterschiedlich genutzten Räumlichkeiten bestehen (z.B. abweichende Raumhöhen, abweichende technische und sanitäre Ausstattung), die sich auf die Baukosten ausgewirkt haben. Es stellt sich die Frage, wie der Begriff der „erheblichen Unterschiede“ für die Praxis konkretisiert werden kann. Im Schrifttum wird vorgeschlagen, Erheblichkeit anzunehmen, wenn die anteiligen Baukosten um mehr als 10 % abweichen (vgl. Hammerl/Fietz, NWB 2016 S. 3598).

(2) **Vergleichbare Umsätze:** Der Gesamtumsatzschlüssel kommt zur Anwendung, wenn eine Aufteilung nach den Flächen ausscheidet und das Objekt nicht für vergleichbare Umsätze verwendet wird. Keine vergleichbaren Umsätze liegen nach Auffassung des BFH (Urt. vom 10.8.2016, a.a.O.) z.B. vor, wenn der Unternehmer ein Gebäude errichtet, das er teilweise steuerfrei vermietet und teilweise als Verwaltungsgebäude für sein Unternehmen verwendet. Es bleibt die Frage, ob in solchen Fällen nicht doch ein objektbezogener Umsatzschlüssel anzuwenden ist, indem für die eigenbetrieblich genutzten Räume eine fiktive Miete angesetzt wird. In diese Richtung (Ansatz eines fiktiven Vermietungsumsatzes) weist auch das Urteil des BFH v. 16.11.2016 – V R 1/15, das allerdings nicht den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes, sondern eines Blockheizkraftwerks betraf.

Beispiele:

- Ein **Apotheker** (Jahresumsatz 1,5 Mio. Euro) errichtet ein 4-geschossiges Gebäude. Das Erdgeschoss verwendet er für den Betrieb der Apotheke, also für steuerpflichtige Umsätze. Die anderen drei Etagen werden steuerfrei an Ärzte vermietet (Jahresmieten insgesamt 150.000 Euro). Der Flächenschlüssel scheidet wegen der aufwändigen Ausstattung des Erdgeschosses aus. Vergleichbare Umsätze werden insofern nicht ausgeführt, als der Unternehmer im Erdgeschoss Umsätze aus dem Apothekenbetrieb und in den anderen Geschossen Vermietungsumsätze erzielt. Würde man den Gesamtumsatzschlüssel anwenden, wären 91 % der Vorsteuern abziehbar.
- Ein **Radiologe** errichtet das 4-geschossige Gebäude und nutzt das aufwändig gestaltete Erdgeschoss für steuerfreie heilberufliche Umsätze (Jahresumsatz



1,5 Mio. Euro). Er vermietet die anderen Geschosse steuerpflichtig an eine Wirtschaftsprüferkanzlei (Jahresmiete insgesamt 250.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer). Legt man den Gesamtumsatzschlüssel zugrunde, dürfte der Radiologe nur 14 % der bei der Herstellung des Gebäudes angefallenen Vorsteuern abziehen.

Petition:

Nachdem in der Praxis jahrelang große Unsicherheit bei der Aufteilung der Vorsteuern, die bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes angefallen ist, besteht, sollte die Verwaltung möglichst bald die vorstehenden Urteile des BFH veröffentlichen und auch zu den offen gebliebenen Fragen Stellung beziehen.