

Neues BMF-Schreiben zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

IN EINEM NEUEN SCHREIBEN HAT DAS BMF AN DIE RECHTSPRECHUNG ANGEPASSTE LEITLINIEN FÜR DIE BERECHNUNG DES VORSTEUERSCHLÜSSELS VERÖFFENTLICHT. DEN INHALT DES SCHREIBENS FASST DIESES UPDATE ZUSAMMEN.

Executive Summary

- Mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 fasst das Bundesministerium der Finanzen den Stand der Rechtsprechung hinsichtlich der Bestimmung des Aufteilungsschlüssels bei gemischt genutzten Gebäuden zusammen. Es wird in diesem Zusammenhang nunmehr mehrere Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs im Bundessteuerblatt amtlich veröffentlichen, was eine entsprechende Bindungswirkung für die Verwaltung zur Folge hat.
- Die Finanzverwaltung leitet hieraus bestimmte Aufteilungsgrundsätze ab, welche auch im Rahmen der Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses umgesetzt werden.
- Die Auswahl der sachgerechten Aufteilungsmethode obliegt dabei grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der nicht verpflichtet ist, die präziseste Methode anzuwenden.
- Bei gemischt genutzten Gebäuden wendet die Finanzverwaltung i.d.R. weiterhin den Flächenschlüssel an, soweit nicht erhebliche Ausstattungsunterschiede vorliegen.

Ausgangslage

Grundstückseigentümer, die ihren Grundbesitz für unternehmerische Zwecke nutzen, beziehen für Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes und für den laufenden Unterhalt regelmäßig Leistungen von anderen Unternehmern, die der Umsatzsteuer unterliegen und ggf. als Vorsteuer abzugsfähig sind.

Soweit das entsprechende Grundstück sowohl zur Erbringung von umsatzsteuerpflichtigen als auch zur Erbringung von umsatzsteuerfreien Umsätzen genutzt wird (sog. gemischt genutzte Grundstücke) stellt sich in der Praxis regelmäßig die Frage, wie die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen sind („**Vorsteuerschlüssel**“, bzw. „**Aufteilungsschlüssel**“).

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 („**BMF-Schreiben**“) fasst das Bundesministerium der Finanzen nun den aktuellen Stand der Rechtsprechung hinsichtlich der Bestimmung des Aufteilungsschlüssels bei gemischt genutzten Gebäuden zusammen und wird in diesem Zusammenhang nunmehr mehrere Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs („**EuGH**“) und des Bundesfinanzhofs („**BFH**“) im Bundessteuerblatt amtlich veröffentlichen, was eine entsprechende Bindungswirkung für die Verwaltung zur Folge hat.¹

¹ BMF: Vorsteueraufteilung nach § 15 Absatz 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken; Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 22. August 2013 – V R 19/09, vom 7. Mai 2014 – V R 1/10, vom 3. Juli 2014 – V R 2/10, vom 10. August 2016 – XI R 31/09, vom 26. April 2018 – V R

23/16 und vom 11. November 2020 – XI R 7/20 sowie der EuGH-Urteile vom 8. November 2012, C-511/10, BLC Baumarkt, und vom 9. Juni 2016, C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, BMF v. 20.10.2022, BMF III C 2 - S 7306/19/10001 :003 – 2022/1029175.



Der EuGH und der BFH haben in diesen Urteilen verschiedene Leitlinien zur Bestimmung des Vorsteuerschlüssels festgelegt. Diese nimmt die Finanzverwaltung nun als allgemein anerkannt in ihre Verwaltungsanweisungen auf und leitet aus diesen bestimmte Aufteilungsgrundsätze ab, welche auch im Rahmen der Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses umgesetzt werden. Diese Grundsätze sollen im nachfolgenden dargestellt werden.

Zuordnung der bezogenen Leistungen

Maßgeblich für die Bestimmung des Vorsteuerabzugs aus Eingangsleistungen ist zum einen, ob diese die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes betreffen. Ist dies zu bejahen, hat vorrangig eine unmittelbare und wirtschaftliche Zuordnung zu den zum Vorsteuerabzug berechtigenden und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zu erfolgen. Soweit eine solche Zuordnung nicht möglich ist, hat eine sachgerechte Aufteilung der Vorsteuerbeträge zu erfolgen.

Beispiel:

Aufwand für das Streichen von umsatzsteuerpflichtig vermieteten Büroflächen => direkte Zuordnung möglich und voller Vorsteuerabzug.

Aufwand für das Streichen der Außenfassade des gemischt genutzten Gebäudes => keine direkte Zuordnung möglich und Vorsteuerabzug nach sachgerechter Aufteilung.

Betreffen die Eingangsleistungen die Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes, erfolgt keine direkte Zuordnung zu Ausgangsumsätzen. Maßgeblich ist hier allein eine sachgerechte Aufteilung. Die Finanzverwaltung stellt jedoch klar, dass bei Erwerb eines Grundstücks mit Teiloption zur Umsatzsteuer (vgl. A 9.1 Abs. 6 UStAE), der daraus resultierende Vorsteuerbetrag unmittelbar dem Gebäudeteil zuordenbar ist, auf den sich die Option bezieht, so dass bei einer umsatzsteuerpflichtigen Nutzung des entsprechenden Gebäudeteils ein voller Vorsteuerabzug möglich ist.

Sachgerechter Aufteilungsschlüssel

Maßgeblich für die Vorsteueraufteilung im Rahmen einer sachgerechten Aufteilung ist grds. der Gesamtumsatzschlüssel, jedoch nur soweit keine anderen Aufteilungsschlüssel in Betracht kommen, die präzisere Ergebnisse liefern. Möglich sind hierbei der (objektbezogene) Flächenschlüssel, ein objektbezogener Umsatzschlüssel oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum und, im Einzelfall, nach Nutzungszeiten.

Der Unternehmer ist dabei nicht verpflichtet, die präziseste Methode anzuwenden; die Auswahl steht ihm zwischen mehreren Methoden frei. Die Finanzverwaltung ist insoweit auf eine Prüfung der Sachgerechtigkeit beschränkt.

Flächenschlüssel

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen (objektbezogener Flächenschlüssel) regelmäßig die wirtschaftlich präziseste Aufteilungsmethode darstellt.

Der Flächenschlüssel berechnet sich nach **dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes**, die für umsatzsteuerpflichtige Leistungen verwendet werden, zu der Gesamtnutzfläche. Dabei sind grds. die Nutzflächen aller Räume mit einzubeziehen (Wohn- und Verkaufsräume, als Lagerflächen genutzte Keller oder Speicherräume, Tiefgarage). Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt werden (z. B. Technikräume, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen), bleiben demgegenüber unberücksichtigt. Maßgeblich ist nach der Finanzverwaltung dabei die Grundfläche ohne Berücksichtigung etwaiger Dachschrägen. Terrassen und Balkone werden jeweils mit der Hälfte ihrer Fläche angesetzt.

Andere anerkannte Flächenberechnungsmethoden, wie die DIN 277 und die Berechnung nach der Wohnflächenverordnung, können auch für Zwecke der Vorsteueraufteilung angewandt werden. Entscheidend ist hier, dass die Messmethode einheitlich für das gesamte Gebäude



angewendet wird und bereits für andere Zwecke, z. B. für Mietverträge, herangezogen wird.

Zwar trifft die Feststellungslast, dass der Flächenschlüssel die präzisere Methode ist, die Finanzverwaltung. Dies soll aber nur gelten, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungspflichtigen die nach Ansicht der Finanzverwaltung erforderlichen Informationen bereitstellt, die der Finanzverwaltung eine entsprechende Beurteilung ermöglichen. Andernfalls ist davon auszugehen, dass der Flächenschlüssel die präzisesten Ergebnisse liefert.

Objektbezogener Umsatzschlüssel

Der objektbezogene Umsatzschlüssel soll nach der Finanzverwaltung nicht per se in Betracht kommen, sondern nur dann, wenn die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander abweicht.

Erhebliche Unterschiede in der Ausstattung können nach der Finanzverwaltung immer dann angenommen werden, wenn sich die Dicke der Decken und Wände oder die Innenausstattung erheblich voneinander unterscheiden, da sich in diesem Fall regelmäßig auch die Höhe des Bauaufwandes der verschiedenen Räume erheblich voneinander unterscheiden und auch die tatsächlich erzielbaren Mieteinnahmen ggf. erheblich voneinander abweichen.

Dabei darf den Ausstattungsunterschieden kein ähnlicher „**Funktionsaufwand**“ entgegenstehen: Unschädlich sind daher z. B. eine höhere Anzahl von Versorgungsanschlüssen bei Gewerbeeinheiten gegenüber Wohneinheiten.

Erheblich sind die Unterschiede aber dann, wenn sie über die bloße unterschiedliche Nutzung hinaus zu einem deutlich unterschiedlichen Bauaufwand für nur einen Gebäudeteil führen, dem im anderen Gebäudeteil kein entsprechender, funktions- und wertähnlicher Aufwand gegenübersteht. Dies soll unter anderem der Fall sein, bei:

- unterschiedlich ausgebauten Räumen (luxuriös / schlicht),

- besonderer, aufwändiger Herstellungsaufwand für bestimmte Gebäudeteile (z. B. traglastverstärkte Böden),
- Einbau eines Schwimmbads, das nur bestimmten Mietern zur Verfügung steht oder
- erheblich unterschiedlicher Nutzung von Flächen innerhalb eines Gebäudes und Nutzflächen auf dessen Dach.

Besonders herausgehoben wird in dem BMF-Schreiben die auf ein Dach montierte Photovoltaikanlage („**Aufdach-Photovoltaikanlage**“), welche nicht prägend für das Gebäude ist.

Um hier eine sachgerechte Vorsteueraufteilung vorzunehmen, soll diese zweistufig erfolgen:

- *Schritt 1:* Ermittlung der Dachflächennutzung durch die PV-Anlage, i.d.R. anhand eines objektbezogenen Umsatzschlüssels
- *Schritt 2:* Aufteilung der Vorsteuerbeträge, die auf den Rest des Gebäudes entfallen, durch (anderen) sachgerechten Vorsteuerschlüssel (regl. Flächenschlüssel)

Umbauter Raum

Bei erheblichen Abweichungen in der Geschosshöhe soll eine Vorsteueraufteilung auch nach dem umbauten Raum erfolgen können, wenn diese eine präzisere wirtschaftliche Zurechnung ermöglicht. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn Gebäudeteile mit unterschiedlichen Geschosshöhen, aber ansonsten ohne erhebliche Unterschiede in der Ausstattung zu beurteilen sind.

Weitere Aufteilungsschlüssel

Beim Erwerb, nicht jedoch bei der Herstellung von Gebäuden soll auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht kommen.



Bei zeitlich abwechselnder Nutzung derselben Flächen kann eine Aufteilung nach Nutzungszeiten erforderlich sein.

Die **Auflistung ist nicht abschließend**, so dass dem Unternehmer grds. weitere Berechnungsmethoden zur Verfügung stehen, sofern diese im Einzelfall sachgerecht sind.

Ausdrücklich abgelehnt werden von der Finanzverwaltung (weiterhin) die Aufteilung nach einem Investitionsschlüssel sowie nach einer räumlichen Anbindung.

Fazit

Im Rahmen des BMF-Schreibens erfolgt nunmehr eine lang erwartete Anpassung der Verwaltungspraxis an die seit mehreren Jahren bestehende Rechtsprechung. Für Steuerpflichtige gibt es nun eine praktische Handlungsanweisung zur Berechnung des Vorsteuerschlüssels bei gemischt genutzten Gebäuden, welche insbesondere auch aufgrund der klaren Aussagen zur Bestimmung der maßgeblichen Nutzfläche im Rahmen des objektbezogenen Flächenschlüssels sehr zu begrüßen ist.

Fraglich ist allerdings, wie sich vermeintlich günstige Regelungen für den Steuerpflichtigen, wie z. B. die freie Auswahl der sachgerechten Aufteilungsmethode, in der Praxis auswirken werden. Jedenfalls wenn die Finanzverwaltung sich vorbehält, die gewählte Aufteilungsmethode abzulehnen, wenn nach ihrer Ansicht nicht ausreichend Informationen zur Bewertung der Methode geliefert wurden, ist es mit dem Wahlrecht des Steuerpflichtigen nicht weit her. Wie sich diese Ansicht der Finanzverwaltung mit der Rechtsprechung verträgt, die dem Steuerpflichtigen gerade nicht die Beweislast dafür aufbürdet, dass der Flächenschlüssel präziser als der Umsatzschlüssel ist, werden voraussichtlich zukünftige finanzgerichtliche Urteile zeigen.

Sprechen Sie uns gerne an!

Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Fachanwältin für Steuerrecht
petra.eckl@gsk.de

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
dirk.koch@gsk.de

Dominik Berka

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finw.
dominik.berka@gsk.de

Felix Schill, LL.M.

Rechtsanwalt, Maître en droit
felix.schill@gsk.de

Esther Seibt-Pfitzner

Rechtsanwältin
esther.seibt-pfitzner@gsk.de

Stephan Wachsmuth, LL.M.

Rechtsanwalt
stephan.wachsmuth@gsk.de

Sebastian Gerhards

Rechtsanwalt
sebastian.gerhards@gsk.de

Marc Nostitz

Steuerberater, M.Sc.
marc.nostitz@gsk.de

Henrik Gunst

Rechtsanwalt
henrik.gunst@gsk.de



Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK Stockmann

BERLIN

Mohrenstraße 42
10117 Berlin
T +49 30 203907-0
F +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG

Mittermaierstraße 31
69115 Heidelberg
T +49 6221 4566-0
F +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT/M.

Bockenheimer Landstr. 24
60323 Frankfurt am Main
T +49 69 710003-0
F +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
T +49 89 288174-0
F +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG

Neuer Wall 69
20354 Hamburg
T +49 40 369703-0
F +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

LUXEMBURG

GSK Luxembourg SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxembourg
T +352 271802-00
F +352 271802-11
luxembourg@gsk-lux.com



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM