



E-Mail

7. Juni 2022

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken nach § 15 Abs. 4 UStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Konsultation zu dem o. g. Entwurf eines BMF-Schreibens und nehmen die Möglichkeit zur Stellungnahme gerne wahr.

I. Vorbemerkungen

Die komplexe Thematik der richtigen umsatzsteuerlichen Berechnung der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken gem. § 15 Abs. 4 UStG beschäftigt den Berufsstand seit beinahe 20 Jahren.

Der bis zum Ende des Jahres 2003 geltende Grundsatz in § 15 Abs. 4 UStG, dass Unternehmer nur solche Vorsteuerbeträge nach einer sachgerechten Schätzung abziehen können, die den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistungen wirtschaftlich zuzurechnen sind, wurde mit der Einführung der Neuregelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Rahmen des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StÄndG 2003) zum 1. Januar 2004 hinfällig. Der vormals zur Berechnung der Vorsteueraufteilung häufig verwendete sog. Umsatzschlüssel war gem. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG somit allenfalls noch nachrangig bzw. in Ausnahmefällen gegenüber dem sog. Flächenschlüssel heranzuziehen (Vorrang „anderer wirtschaftlicher Zuordnungen“).

Die in der Folge ergangenen Entscheidungen des EuGH und BFH sorgten für die Steuerpflichtigen und ihre Berater nicht immer für Klarheit, wurden dort doch einerseits die Europarechtswidrigkeit der nationalen Vorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG dem Grunde nach festgestellt, um die Vorschrift andererseits durch teleologische Reduktion im Rahmen der gebotenen richtlinienkonformen Rechtsfortbildung doch zur Anwendung gelangen zu lassen (vgl. u. a. EuGH vom 8. November 2012, Rs. C-511/10, BLC Baumarkt; BFH vom 23. August 2013, Az. V R 19/09). Zu Unsicherheiten trug auch die mittlerweile wieder aufgegebene Auffassung

des BFH bei, wonach der grundsätzlich subsidiäre Umsatzschlüssel allenfalls für berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge nach § 15a UStG in Betracht komme.

Vor diesem Hintergrund begrüßt es die Bundessteuerberaterkammer, dass sich die Finanzverwaltung dieser Thematik nun in einem BMF-Schreiben annimmt. Dadurch wird den Rechtsanwendern eine Hilfestellung an die Hand gegeben, die bei der richtigen Einordnung und Berechnung der Vorsteueraufteilung helfen und Rechtsunsicherheiten vermeiden soll. Erfreulich ist insbesondere, dass auch Aspekte wie z. B. die Nutzflächenberechnung aufgegriffen werden, die sich zuvor nur in den Verwaltungsvereinbarungen der Länder wiederfanden.

Zu begrüßen sind auch die Ausführungen unter II.13. zum „Gesamtumsatzschlüssel“, der nun als Synonym für gesamtumsatzbezogene bzw. gesamtunternehmensbezogene Umsatzschlüssel fungieren soll. Diese Begriffe wurden in der Vergangenheit nicht immer einheitlich verwendet, sodass Abgrenzungsproblemen nun besser begegnet werden soll.

II. Anmerkungen

Im Folgenden finden Sie unsere Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens:

Zu Rz. 12

Vorab möchten wir darauf hinweisen, dass in Rz. 12 fälschlicherweise auf eine BFH-Entscheidung vom 10. Juni 2016, Az. XI R 31/09 Bezug genommen wird. Die Entscheidung in der Rechtssache XI R 31/09 stammt jedoch vom 10. August 2016, sodass wir diesbezüglich eine Korrektur anregen.

Rz. 12 enthält Erläuterungen zu den Grundsätzen für die Aufteilung der Vorsteuern bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes und konstatiert der Rechtsprechung des BFH zu Herstellungsfällen folgend, dass die gesamten auf die Anschaffung- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge einheitlich in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen sind.

Dem lagen laut BFH-Urteil vom 11. November 2020 (Az. XI R 7/20, Rz. 16 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 10. August 2016, Az. XI R 31/09) insbesondere die folgenden Erwägungen zugrunde:

- a) Im Falle der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes erweise sich eine Zuordnung der Eingangsleistungen zur Errichtung des Gebäudes zu den Umsätzen, für die sie verwendet werden, in der Praxis als zu komplex und somit schwer durchführbar.
- b) Dies gelte vor allem deshalb, weil die Zugehörigkeit eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensvermögen bei nur anteiliger Zuordnung keine räumlich-gegenständliche, sondern eine prozentuale ist, so dass Nutzungsänderungen innerhalb der Nutzungsquote (z. B. beim Tausch von gleich großen Räumen) zu keiner Vorsteuerberichtigung

führen (BFH, a. a. O. mit Verweis auf die die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rs. Armbrrecht vom 6. April 1995, C-291/92).

In Rz. 10 des Urteils vom 11. November 2020 (Az. XI R 7/20) betont der BFH, dass gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar ist, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Dies sei durch den Unternehmer im Wege einer sachgerechten Schätzung (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG) zu ermitteln.

Für die Zuordnung der Vorsteuerbeträge im Anschaffungsfall wurde dies allerdings nicht ausdrücklich entschieden. Die vorstehenden Erwägungen des BFH sprechen vielmehr für eine Zuordnung der Vorsteuerbeträge zum steuerpflichtig genutzten Teil, da sie diesen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies ergibt sich schon aus dem Umkehrschluss des Abschnitts 9.1 Abs. 6 Sätze 2, 3 UStAE. Die hierbei einzig sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern muss daher zu dem Gebäudeteil, für den der Verkäufer zur Umsatzsteuerpflicht optiert hat, erfolgen. Denn diese Zuordnung ist – anders als im Herstellungsfall – leicht durchführbar und würde auch bezogen auf die Gesamtimmobilie bei Änderungen innerhalb der Nutzungsquote zu keinen Vorsteuerberichtigungen führen (siehe vorstehend unter b) zu den Erwägungen des BFH). Zudem stellt dies – wie bereits ausgeführt – die einzige wirtschaftlich sinnvolle und damit sachgerechte Zuordnung dar. Anderenfalls würde der Käufer beim Erwerb bereits mit Vorsteuerabzugsbeschränkungen im Hinblick auf die steuerfrei genutzten Flächen wirtschaftlich belastet werden, obgleich der Verkäufer für diesen Gebäudeteil gerade nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert hat.

Daher regen wir an, diesen Aspekt aufzugreifen und folgende klarstellende Ergänzung aufzunehmen:

Hat der Verkäufer bei einer Gebäudelieferung gemäß Abschn. 9.1 Abs. 6 Sätze 2, 3 UStAE nur für einen Teil der Flächen zur Umsatzsteuerpflicht optiert, sind die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge diesem Gebäudeteil wirtschaftlich zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2020, Az. XI R 7/20). Daher wird es für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf Seiten des Erwerbers nicht beanstandet, wenn die aus der Grundstückslieferung resultierenden Vorsteuern für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Erwerbers entsprechend diesen Flächen zugeordnet werden.

Zu Rz. 16

a) Anerkennung üblicher Standards für die Flächenberechnung (z. B. DIN und GIF)

Rz. 16 regelt, wie die Flächenberechnung unter Anwendung des Flächenschlüssels im Einzelnen zu erfolgen hat. Wir begrüßen die Ausführungen grundsätzlich. Als in der Beratungspraxis problematisch erscheinen allerdings solche Fälle, in denen es unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätze zu Abweichungen bei

der Flächenermittlung bspw. für mietvertragliche Zwecke kommt. Denn anders als in Rz. 16 ausgeführt, werden dabei bspw. Flächen unter Dachschrägen nur anteilig berücksichtigt. Wir gehen davon aus, dass auch eine Flächenermittlung entsprechend GIF oder DIN zu einer sachgerechten Aufteilungsmethode im Sinne des vorliegenden Entwurfes führt, da in Tz. 16 vorangestellt wird, was bei der Flächenberechnung grundsätzlich zu beachten ist. Gleichwohl sollte dies aus Gründen der Rechtsicherheit ausdrücklich im BMF-Schreiben klargestellt werden.

Wir regen daher an, die Tz. 16 um folgenden Passus zu ergänzen:

Eine sachgerechte Aufteilung anhand des Flächenschlüssels liegt insbesondere auch dann vor, wenn die Flächenberechnung anhand des DIN- oder GIF-Standards erfolgt. [Soweit danach auch anteilig Gemeinschaftsflächen berücksichtigt werden, wird dies für Zwecke der Vorsteueraufteilung nicht beanstandet.]

Unseres Erachtens ist diese klarstellende Ergänzung erforderlich, da ein Auseinanderfallen des Aufteilungsschlüssels bspw. für mietvertragliche und für umsatzsteuerliche Zwecke zu einer unnötigen Belastung führen würde, wenn bspw. Flächen unter Dachschrägen für Umsatzsteuerzwecke immer abweichend behandelt würden. Jede Abweichung zur Mietflächenberechnung (bspw. für Mietvertragszwecke) würde den Unternehmer dazu zwingen, eine Schattenrechnung für Umsatzsteuerzwecke zu führen. Zudem sind keine Gründe dafür ersichtlich, dass eine Aufteilung unter Zugrundelegung der für die Mietflächenberechnung anerkannten Berechnungsmethoden (DIN oder GIF) nicht zu einem sachgemäßen Ergebnis führen würde.

b) Einführung einer Vereinfachungsregelung zur Beibehaltung der Ermittlung nach einem Flächen- oder Kubikschlüssel

Nach Rz. 16 sollen grundsätzlich alle Flächen, inkl. Keller, Tiefgarage etc. bei der Berechnung des Flächenschlüssels Berücksichtigung finden. Dies kann aber insbesondere dann zu unsachgemäßen Ergebnissen führen, wenn in dem Gebäude beispielsweise ein großer Tiefgaragenbereich enthalten ist. Häufig werden Tiefgaragen an externe Betreiber vermietet, sodass in diesem Fall nicht allein die Parkflächen, sondern der gesamte Tiefgaragenbereich zu berücksichtigen wäre. Damit einhergehende unsachgerechte Ergebnisse sollten verhindert werden.

Die Anwendung eines objektbezogenen Umsatzschlüssels wäre auf Basis des vorliegenden BMF-Schreibens die Folge. Obgleich dies häufig zu einer besseren Vorsteuerquote führen würde, ist Unternehmern hieran aus operativen Gründen häufig nicht gelegen. Insbesondere bei Immobilien, bei denen umsatzbasierte Mietkomponenten vereinbart werden (bspw. Einkaufszentren), würde dies zu permanenten Korrekturverpflichtungen nach § 15a UStG führen. Zudem würde in der Praxis auch die Überwachung der laufenden Vorsteuerquote für den Vorsteuerabzug laufender Maßnahmen eine erhebliche Mehrbelastung für die Unternehmen und ihre Steuerberater mit sich bringen.

Wir regen daher an, auch für diese Fälle eine Vereinfachungsregelung einzuführen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, weiterhin die Vorsteueraufteilung anhand eines „statisch“ ermittelten bzw. „monitorbaren“ Aufteilungsschlüssels vorzunehmen.

c) Ausführungen zur Flächenberechnung bei nur teilweiser Fertigstellung des Gebäudes

Nach Tz. 16 sind von vornherein nicht zum Ausbau vorgesehene Räume nicht in die Flächenberechnung mit einzubeziehen. Es fehlen jedoch Ausführungen dazu, wie Flächen, die noch nicht fertiggestellt wurden, bei der Flächenberechnung zu berücksichtigen sind. Dies könnte durch einen Verweis auf die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 15. August 2018, Az. S 7300, die auch einige Anwendungsbeispiele enthält, gelöst werden.

In dieser Verfügung wird u. a. ausgeführt:

„2. Flächenberechnung bei nur teilweiser Fertigstellung des Gebäudes

Werden Gebäude nur teilweise fertiggestellt, sind die Flächen der Gebäudeteile, die noch nicht fertiggestellt wurden, bei der Berechnung des Flächenverhältnisses anteilig zu berücksichtigen, wenn der Ausbau der noch nicht fertiggestellten Flächen von Anfang an beabsichtigt und Teil der Planung ist. Dabei ist für die noch ausstehenden Kosten bis zur Fertigstellung ein sachgerechter Abschlag vorzunehmen. Der Abschlag kann entsprechend dem Verhältnis der Gesamtkosten zu den noch ausstehenden Kosten berechnet werden. Regelmäßig kann davon ausgegangen werden, dass auf den Innenausbau eines Gebäudes ca. 50 % der Gesamtherstellungskosten entfällt.

Aufwendungen für einen späteren Ausbau der Flächen sind nachträgliche Herstellungskosten und unmittelbar den damit beabsichtigten Ausgangsumsätzen zuzurechnen (Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 11 UStAE).“

d) Ausführungen zur Aufteilung gemischt genutzter Gebäudekomplexe

Wir regen an, das BMF-Schreiben um Ausführungen zu ergänzen, ob und ggf. wie umfangreiche – zusammenhängende – Gebäudekomplexe (z. B. Entwicklungsareale, Malls, Outlets) für Zwecke der Vorsteueraufteilung aufzuteilen sind bzw. ob diese per se als verschiedene Gebäude oder als einheitlicher Gebäudekomplex zu behandeln sind.

Zu Rz. 17

Nach Rz. 17 liegt die Feststellungslast dafür, dass der Flächenschlüssel präziser als ein Umsatzschlüssel ist, zwar beim Finanzamt. Dies soll aber nur dann gelten, wenn dem Finanzamt

alle für eine entsprechende Beurteilung erforderlichen Informationen, insbesondere durch Erfüllung der dem Unternehmer obliegenden Mitwirkungspflichten, vorliegen.

Diese Sichtweise halten wir – auch angesichts der Ausführungen des BFH in Rz. 29 des Urteils vom 11. November 2020, Az. XI R 7/20 – für bedenklich. Denn einerseits werden den steuerpflichtigen Unternehmern überbordende Verpflichtungen zur Informationsbeschaffung und Übermittlung auferlegt, die oftmals unternehmerseitig gar nicht geleistet werden können. Auf der anderen Seite droht eine Streitanzfälligkeit für Fälle, in denen die Finanzverwaltung die übermittelten Informationen als nicht ausreichend erachtet. Dies gilt umso mehr, da eine Konkretisierung, wann die erforderlichen Informationen durch den Unternehmer aus Sicht der Finanzverwaltung als erbracht gelten, im Schreiben nicht enthalten ist.

Wir regen deshalb an, die Rz. 17 zu streichen oder zumindest eine Konkretisierung aufzunehmen, wann die Pflichten der Unternehmer im Rahmen der Feststellungslast als erfüllt gelten.

Zu Rz. 20, 21

a) Ausführungen zu Ausstattungsunterschieden

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt grundsätzlich die in den Randziffern 20 und 21 getroffenen Konkretisierungen zum Vorliegen von „erheblichen Ausstattungsunterschieden“. Soweit die Finanzverwaltung hier vorrangig auf unterschiedliche Baukosten und Miethöhen abstellt, wird ergänzend angeregt, den Begriff „Baukosten“ noch näher zu definieren und anhand von Beispielen zu verdeutlichen. Dass der Entwurf keine festen Wertgrenzen enthält, ist aus unserer Sicht sinnvoll, da starre Grenzen die bei der Berechnung und Abgrenzung des Aufteilungsschlüssels stets zu berücksichtigende Einzelfallabwägung nicht hinreichend berücksichtigen würden.

Hinsichtlich der Begriffe „luxuriös“ und „schlicht“ geben wir zu bedenken, dass derartige unbestimmte Rechtsbegriffe ein enormes Streitpotential bergen. Dies gilt umso mehr, als diese Begriffe auch nicht im UStAE niedergelegt sind. Es wird daher angeregt, diese mit Beispielen zu unterfüttern.

b) Mangelnde Berücksichtigung energiepolitischer Ziele

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer berücksichtigt der Entwurf die Veränderungen aufgrund der energiepolitischen Ziele der Bundesregierung in Rz. 21 noch nicht ausreichend. Im letzten Spiegelstrich der Rz. 21 wird der Rechtsprechung des BFH folgend die Anwendung des Flächenschlüssels nämlich dann als nicht sachgerecht beurteilt, wenn unterschiedliche Flächen innerhalb eines Gebäudes und Nutzflächen auf dessen Dach (bspw. für den Fall einer Photovoltaikanlage) genutzt werden. Dies dürfte dazu führen,

dass perspektivisch der Flächenschlüssel in einer Vielzahl von Fällen nicht mehr anwendbar sein dürfte, da neben Innenraumflächen zukünftig vermehrt auch Dachflächen – oder andere Gebäudebestandteile – für Photovoltaikanlagen usw. genutzt werden.

Auf der anderen Seite verstehen wir den vorliegenden Entwurf so, dass seitens der Finanzverwaltung das Bestreben besteht, den Flächenschlüssel auch weiterhin als vorrangige Aufteilungsschlüssel anzusehen. Diese Herangehensweise begrüßen wir insbesondere im Hinblick darauf, dass seitens der Immobilienwirtschaft eine Aufteilung vorrangig anhand des Flächenschlüssels oder bei Ausstattungsunterschieden anhand eines „Kubikschlüssels“ vorgenommen wird. Gründe hierfür sind oftmals verwaltungsökonomische Erwägungen, denn bei Anwendung einer „statischen“ Aufteilungsmethode können bei einer gleichbleibenden Mieterstruktur trotz Mietschwankungen laufende Berichtigungen nach § 15a UStG vermieden werden (s. o.).

Darum sollte das BMF-Schreiben aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer um die Möglichkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei der Nutzung unterschiedlicher Flächenarten (Dach- und Innenraumflächen) grundsätzlich am Flächenschlüssel oder ggf. an einem Schlüssel nach dem umbauten Raum („Kubikschlüssel“) als Aufteilungsmethode festhalten zu können. Dies gilt natürlich nur, soweit nicht die weiteren Ausführungen im BMF-Schreiben der Anwendung des Flächen- oder eines Kubikschlüssels entgegenstehen.

Denkbar wäre z. B. die Aufnahme einer Vereinfachungs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit hinsichtlich der Innenraumflächen eröffnet, bspw. eigenständige Berichtigungsobjekte nach § 15a UStG zu bilden, für die in Bezug auf die Vorsteueraufteilung eine Bemessung anhand des Flächenschlüssels unter Berücksichtigung der übrigen im BMF-Schreiben aufgestellten Grundsätze nicht beanstandet wird.

Zu Rz. 22

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die in der Rz. 22 aufgenommene Anerkennung des umbauten Raums („Kubikschlüssel“) als Aufteilungsmaßstab. Wir regen an, diesen grundsätzlich auch bei bestehenden erheblichen Unterschieden in der Ausstattung anzuerkennen, sofern die abweichende Geschosshöhe auch die bestehenden Ausstattungsunterschiede widerspiegelt und nicht im Gegensatz hierzu steht.

Zu III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Im Hinblick auf die vorgesehenen Anpassungen des UStAE regen wir an, aus Gründen der Rechtsicherheit und -klarheit folgende Formulierungsanpassungen vorzunehmen:

a) Zu 4. d) – Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 1: Einschub Satz 7 – neu –

⁷Es wird nicht beanstandet, wenn die Ermittlung des Flächenschlüssel anhand der für bspw. mietvertragliche Zwecke ermittelten Flächen (DIN oder GIF-Standard) oder anderen in der Immobilienwirtschaft verwendeten gängigen Ermittlungsmethoden erfolgt.

b) Zu 4. d) – Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 3: Ergänzung Satz 2

3. ¹Umbauter Raum: Bestehen erhebliche Abweichungen in der Geschosshöhe, kann die Vorsteueraufteilung anstelle eines Umsatzschlüssels nach dem umbauten Raum in Betracht kommen, wenn eine solche Aufteilung in diesen Fällen eine präzisere wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht. ²Hiervon kann ausgegangen werden, wenn bspw. Gebäudeteile mit unterschiedlichen Geschosshöhen zu beurteilen sind oder bei bestehenden Ausstattungsunterschieden diese durch die abweichende Geschosshöhe widergespiegelt werden und nicht im Gegensatz hierzu stehen.

c) Zu 4. d) – Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 4: Einschub Sätze 3 und 4 – neu –

„4. ¹Weitere Aufteilungsschlüssel: Beim Erwerb, nicht jedoch bei der Herstellung von Gebäuden kommt auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 5.2.1998, V R 101/96, BStBI II S. 492, und vom 12.3.1998, V R 50/97, BStBI II S. 525). ²Bei zeitlich abwechselnder Nutzung derselben Flächen kann eine Aufteilung nach Nutzungszeiten erforderlich sein (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.2018, V R 23/16, BStBI 2022 II S. xxx). ³Hat der Verkäufer bei einer Gebäudelieferung gemäß Abschn. 9.1 Abs. 6 Sätze 2, 3 UStAE nur für einen Teil der Flächen zur Umsatzsteuerpflicht optiert (Teloption), sind die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge diesem Gebäudeteil wirtschaftlich zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2020, XI R 7/20). ⁴Daher wird es für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf Seiten des Erwerbers nicht beanstandet, wenn die aus der Grundstückslieferung resultierenden Vorsteuern für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Erwerbers entsprechend diesen Flächen zugeordnet werden.“