

# TAX INFO

*Aktuelle Entwicklungen im deutschen Unternehmenssteuerrecht*

Recent Developments in German Business Taxation



No. 35 | 30. Juli 2014

## Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

**BFH: Aufteilung der Vorsteuer bei gemischt umsatzsteuerpflichtig und umsatzsteuerfrei vermieteten Gebäuden richtet sich im Regelfall nach dem Flächenschlüssel**

Im Grundsatz bestätigte der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 7. Mai 2014 (V R 1/10) seine bisherige Rechtsprechung zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten Gebäuden. Gleichzeitig löste er sich aber von einer zuletzt veröffentlichten Auffassung, nach der dem Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen die Wahl des Vorsteuerschlüssels überlassen war. Der Ansicht des Finanzgerichts Münsters, wonach die Europarechtswidrigkeit der normierten Vorsteueraufteilung zu einer freien Wahl des Vorsteuerschlüssels durch den Steuerpflichtigen führt, erteilte der Senat eine Absage. Die EU-konforme Auslegung der Regelung eröffnet allerdings neue Spielräume.

Schauplatz der Entscheidung ist der in § 15 UStG geregelte Vorsteuerabzug. Nach der Vorschrift kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt werden, als Vorsteuer in Abzug bringen, wenn die Lieferungen und Leistungen nicht für Ausgangsumsätze verwendet werden, die steuerfrei ausgeführt werden. Im Falle einer Mischnutzung hat der Unternehmer nach § 15 Abs. 4 S. 1 UStG im Wege sachgerechter Schätzung eine wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge zu den vorsteuerschädlichen und -unschädlichen Ausgangsumsätzen vorzunehmen.

### LW.com

Wenn Sie Fragen zu dieser Tax Info haben, wenden Sie sich gern an ein Mitglied unserer Steuerabteilung oder an jeden anderen Ihrer üblichen Ansprechpartner bei uns im Hause.

#### Düsseldorf

Latham & Watkins LLP  
Königsallee 92a  
40212 Düsseldorf  
Tel +49.211.8828.4600  
Fax +49.211.8828.4699

#### Frankfurt

Latham & Watkins LLP  
Reuterweg 20  
60323 Frankfurt am Main  
Tel +49.69.6062.6000  
Fax +49.69.6062.6700

#### Hamburg

Latham & Watkins LLP  
Warburgstraße 50  
20354 Hamburg  
Tel +49.40.4140.30  
Fax +49.40.4140.3130

#### München

Latham & Watkins LLP  
Maximilianstraße 13  
80539 München  
Tel +49.89.2080.3.8000  
Fax +49.89.2080.3.8080

Hierfür stehen drei Aufteilungsschlüssel in der Diskussion: (i) Flächenschlüssel (umsatzsteuerpflichtig vermietete Fläche/Gesamtfläche), (ii) objektbezogener Umsatzschlüssel (umsatzsteuerpflichtige Umsätze/Gesamtumsätze, jeweils bezogen auf das gemischt genutzte Objekt) und (iii) gesamtunternehmensbezogener Umsatzschlüssel (umsatzsteuerpflichtige Umsätze/Gesamtumsätze). Nach § 15 Abs. 4 S. 3 UStG besteht ein gesetzlicher Anwendungsvorrang des Flächenschlüssels. Die Anwendung eines Umsatzschlüssels ist danach nur dann zulässig, „wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.“

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt teilte der Steuerpflichtige die Vorsteuerbeträge nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel auf. Die Finanzverwaltung nahm hingegen eine (für den Steuerpflichtigen ungünstigere) Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Flächenschlüssel vor. Das Finanzgericht Münster (8. Dezember 2009 – 15 K 5079/05) hielt eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel für statthaft, da die gesetzliche Regelung des Flächenschlüsselvorrangs nicht mit dem Unionsrecht in Einklang stehe, so dass sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf Regelungen der Richtlinie 77/388/EWG (6. Mehrwertsteuerrichtlinie) berufen könne. Diese sehen den Umsatzschlüssel als Regelmaßstab vor.

Der V. Senat hob das Urteil auf und verwies die Sache an das FG Münster zurück. Zur Begründung führte er aus, § 15 Abs. 4 UStG sei europarechtskonform und müsse daher beachtet werden. Ausdrücklich hält der Senat nicht mehr an seiner im letzten Jahr veröffentlichten Ansicht (Urteil vom 22. August 2013 – V R 19/09) fest, wonach der Anwendungsvorrang des Flächenschlüssels (gemeinschaftskonform teleologisch reduziert) nur für objektbezogene Vorsteuerbeträge gelte, die nach § 15a UStG berichtigungspflichtig sind (also im Wesentlichen Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erweiterungskosten).

Der Mechanismus der „wirtschaftlichen Zurechnung“ der Vorsteuerbeträge in § 15 Abs. 4 UStG lasse zunächst alle Arten von Aufteilungsschlüsseln zu. Insoweit entspreche die Regelung den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG benenne zwar die Aufteilung anhand von Umsätzen als vorrangige Zuordnungsmethode, es sei den Mitgliedstaaten jedoch auch erlaubt, spezielle Pro-rata-Sätze vorzusehen, sofern diese eine präzisere Zuteilung ermöglichen. Der Flächenschlüssel sei im Regelfall am besten geeignet, die wirtschaftliche Situation abzubilden. Allerdings sei europarechtskonform auszulegen, wann nach § 15 Abs. 4 S. 3 UStG *keine andere Zurechnung möglich* sei.

Danach gilt: Der Aufteilungsschlüssel, der in der jeweiligen Sache die präziseste Zuordnung ermöglicht, soll zur Geltung kommen. Dies sei in der Regel der Flächenschlüssel. Er werde aber immer dann hinter den Umsatzschlüssel zurücktreten, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten (Höhe der Räume, Dicke der Wände, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In einem solchen Fall sei die Aufteilung der Vorsteuer anhand eines Umsatzschlüssels vorzunehmen. Dabei sei der objektbezogene Umsatzschlüssel anzuwenden, wenn die Vorsteuerbeträge die Nutzung eines Gebäudes betreffen (z.B. die Vermietung). Handelt es sich aber etwa um ein

Verwaltungsgebäude, dessen Verwendung den Ausgangsumsätzen des ganzen Unternehmens dient, solle der Gesamtumsatzschlüssel Anwendung finden.

Im Ergebnis ist diese Entscheidung des BFH zu begrüßen. Die Auslegung des Senats führt zu einer vernünftigen wirtschaftlichen Zuordnung der Vorsteuerbeträge. Unbillige Ergebnisse, die nach bisheriger Rechtsanwendung vor allem in gemischt genutzten Gebäuden vorkamen, deren Ausstattung sehr unterschiedlich war, dürften hiernach weitestgehend vermieden werden. Allerdings ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung jede von dem Flächenschlüssel abweichende Wahl der Vorsteueraufteilung überprüfen wird. Steuerpflichtige sollten sich darauf einstellen, die Statthaftigkeit der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung der Vorsteuerbeträge darlegen und begründen zu können.

### **EuGH-Vorlage hinsichtlich weiterer Vorsteuerfragen**

Mit Entscheidung vom 5. Juni 2014 (XI R 31/09) hat der 11. Senat des BFH beschlossen, dem Europäischen Gerichtshof einige Fragen mit Bezug zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 4 UStG zur Entscheidung vorzulegen. Hierbei geht es vor allem um die Frage, ob es gerechtfertigt ist, dass (nach ständiger jüngerer Rechtsprechung des BFH) bei Anschaffungs- und Herstellungskosten für den Vorsteuerabzug auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen ist, mithin keine direkte Zuordnung zu umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig zu nutzenden Flächen stattfindet, während für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des Gebäudes eine direkte Zuordnung stattfindet und nur die nicht zurechenbaren Leistungen nach einem Vorsteuerschlüssel aufzuteilen sind.

Obgleich die direkte Zuordnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelfall schwierig sein mag, erscheint sie objektiv gerechter als die derzeit praktizierte Aufschlüsselung. Für Steuerpflichtige kann die direkte Zurechnung einen Vorteil bedeuten, wenn die Herstellungskosten für umsatzsteuerpflichtig zu vermietende Flächen die für umsatzsteuerfrei zu vermietende Flächen übersteigen.

# IHR DEUTSCHES TAX TEAM

Umfassende steuerrechtliche Beratung, integriert in ein starkes weltweites Netzwerk



**Dr. Thomas Fox**

*Partner, München/Düsseldorf*

T +49.89.2080.3.8160  
+49.211.8828.4616  
E thomas.fox@lw.com



**Dr. Tobias Klass**

*Partner, Hamburg*

T +49.40.4140.3287  
E tobias.klass@lw.com



**Stefan Süß**

*Partner, München*

T +49.89.2080.3.8041  
E stefan.suess@lw.com



**Dr. Götz T. Wiese**

*Partner, Hamburg*

T +49.40.4140.3136  
E goetz.wiese@lw.com



**Dr. Anders Kraft**

*Counsel, Frankfurt*

T +49.69.6062.6646  
E anders.kraft@lw.com



**Dr. Philipp Lukas**

*Associate, Hamburg*

T +49.40.4140.3416  
E philipp.lukas@lw.com



**Dr. Stefan Mayer**

*Associate, München*

T +49.89.2080.3.8094  
E stefan.mayer@lw.com



**Dr. Felicitas Mayer-Theobald**

*Associate, München*

T +49.89.2080.3.8095  
E felicitas.mayer-theobald@lw.com



**Lisa M. Sönnichsen**

*Associate, Frankfurt*

T +49.69.6062.6650  
E lisa.soennichsen@lw.com



**Verena Stoecker**

*Associate, Hamburg*

T +49.40.4140.3369  
E verena.stoecker@lw.com