

Nachträglicher Wechsel des Vorsteuer- aufteilungsschlüssels nicht möglich

Mit Bestandskraft wird gewählter Schlüssel bindend

Dr. Thomas Küffner und Dr. Oliver Zugmaier*

Wird ein Gebäude angeschafft oder hergestellt und im Anschluss daran sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch umsatzsteuerfrei vermietet, kommt es zu einer Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG. Während die Finanzverwaltung die Aufteilung nur nach dem sog. Nutzflächenschlüssel zulassen wollte, hat der BFH im Jahr 2001 den sog. Umsatzschlüssel anerkannt. Auf einen Nichtanwendungserlass folgte eine Gesetzesänderung zum 1. 1. 2004, die den Umsatzschlüssel bei gemischt genutzten Gebäuden faktisch nicht zur Anwendung kommen lässt. Ende 2004 wurde dann der Umsatzschlüssel von der Finanzverwaltung anerkannt, jedoch nur für Zeiträume bis zum 31. 12. 2003. Nun entschied der BFH, dass ein nachträglicher Wechsel des Vorsteueraufteilungsschlüssels – etwa vom Nutzflächenschlüssel zum Umsatzschlüssel – nach formeller Bestandskraft der Umsatzsteuerfestsetzung nicht mehr möglich ist.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG
- II. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
- III. BMF zur Anwendung des Umsatzschlüssels
- IV. BFH: Nachträglicher Wechsel des Aufteilungsschlüssels nicht möglich

I. Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG

Nach § 15 Abs. 2 UStG ist die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG erfüllt und daher grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, vom Abzug als Vorsteuer ausgeschlossen, wenn die der Vorsteuer zugrunde liegenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen, Einfuhren oder innergemeinschaftlichen Erwerbe zur Ausführung von **sog. Ausschlussumsätzen** verwendet werden.

Die Entscheidung über die Abziehbarkeit oder Nichtabziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen bereitet keine Schwierigkeiten, wenn ein Leistungsbezug eindeutig und in **vollem Umfang** entweder der Ausführung eines steuerpflichtigen bzw. eines nach § 15 Abs. 3 UStG vor-

* Dr. Thomas Küffner, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Rechtsanwalt, und Dr. Oliver Zugmaier, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, sind Partner der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei KÜFFNER & ZUGMAIER sowie am STEUERRECHTS-INSTITUT KNOLL, München, tätig.

steuerunschädlichen Umsatzes dient oder zur Ausführung eines Ausschlussumsatzes verwendet wird. Wird aber ein und derselbe Leistungsbezug zur Ausführung sowohl von steuerpflichtigen Umsätzen als auch von Ausschlussumsätzen verwendet, müssen die Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufgeteilt werden.

II. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Bei der Vermietung eines gemischt genutzten Grundstücks werden die Vorsteuerbeträge in der Regel nach dem Anteil der steuerfrei und der steuerpflichtig vermieteten Flächen oder aber auch nach den Verwendungszeiten aufzuteilen sein. Bei einer gleichzeitigen Verwendung zur Ausführung steuerfreier Mietumsätze zu Wohnzwecken und steuerpflichtiger Mietumsätze an Unternehmer für deren Unternehmen sind die Vorsteuern im Regelfall nach dem Verhältnis der vorsteuerschädlich genutzten zu den nicht vorsteuerschädlich genutzten Nutzflächen aufzuteilen (Abschn. 208 Abs. 2 Satz 8 UStR – sog. **Nutzflächen-schlüssel**). Weicht jedoch die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile erheblich voneinander ab, muss der Bauaufwand den einzelnen Verwendungsumsätzen zugeordnet werden (Abschn. 208 Abs. 2 Satz 9 und 10 UStR).

1. Rechtslage bis 31. 12. 2003 – Umsatzschlüssel ist umstritten

Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den anderen Umsätzen ist bisher in der Regel **als nicht sachgerechte Schätzung** angesehen worden. Die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel sollte nur zugelassen werden, wenn ein anderer sachgerechter Aufteilungsmaßstab nicht vorhanden war (Abschn. 208 Abs. 3 Satz 3 und 4 UStR).

Mit **Urteil v. 17. 8. 2001 - V R 1/01** (BStBl 2002 II S. 833) hat der **BFH** bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzung gemäß § 15 Abs. 4 UStG angesehen. Nach Auffassung des BFH ist bei richtlinienkonformer Auslegung als „Sachgerecht“ i. S. des § 15 Abs. 4 UStG ein den Vorgaben des Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-RL entsprechendes Aufteilungsverfahren – also eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel – anzuerkennen, „das – objektiv nachprüfbar – nach einheitlicher Methode die beiden Nutzungsteile eines gemischt verwendeten Gegenstands bzw. einer sonstigen Leistung den damit ausgeführten steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zurechnet“.

Hat ein Unternehmer ein i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren gewählt, ist dieser Maßstab auch für **nachfolgende Besteuerungszeiträume** der Besteuerung zugrunde zu legen. Dieser Aufteilungsmaßstab ist auch maßgebend für eine mögliche Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei Änderungen, die sich auf die Höhe der steuerfreien oder steuerpflichtigen Umsätze auswirken.

Das **BMF** hatte mit Schreiben v. 19. 11. 2002 - S 7306 (BStBl 2002 I S. 1368) zu dem BFH-Urteil V R 1/01 einen sog. **Nichtanwendungserlass** veröffentlicht, der aber zwischenzeitlich durch das BMF-Schreiben v. 24. 11. 2004 - S 7306 (BStBl 2004 I S. 1125) **aufgehoben** ist (s. dazu unten III).

2. Rechtslage ab 1. 1. 2004 – Umsatzschlüssel in Ausnahmefällen anwendbar

Durch das **StÄndG 2003** wurde mit Wirkung vom 1. 1. 2004 ein neuer Satz 3 an § 15 Abs. 4 UStG angefügt. Mit dieser Neuregelung wird die Anwendbarkeit des Umsatzschlüssels als sachgerechter Aufteilungsmaßstab auf wenige Ausnahmefälle beschränkt. Vor allem bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, bei denen hohe Vorsteuerbeträge aufzuteilen sind, kann der Umsatzschlüssel nicht mehr zur Anwendung gelangen, da mit dem Nutzflächenschlüssel (Abschn. 208 Abs. 2 Satz 8 UStR) immer eine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Es bestehen berechtigte Zweifel, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG mit den **Vorgaben der 6. EG-Richtlinie** in Einklang steht (vgl. Schuck/Frenzel, UR 2004 S. 180; Nieskens, UR 2004 S. 105, 121 f.). Eine Entscheidung des BFH zur Vereinbarkeit der Neuregelung mit den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie ist noch nicht ergangen.

III. BMF zur Anwendung des Umsatzschlüssels

Mit Schreiben v. 24. 11. 2004 - S 7306 (BStBl 2004 I S. 1125) erkennt das BMF für Zeiträume **bis zum 31. 12. 2003** den Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzung i. S. des § 15 Abs. 4 UStG an. Der Nichtanwendungserlass v. 19. 11. 2002 wird aufgehoben.

Ab dem 1. 1. 2004 ist wegen des eingefügten § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel nur noch dann zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist.

Hat ein Unternehmer für ein gemischt genutztes Grundstück die abziehbare Vorsteuer für einen Zeitraum **vor dem 1. 1. 2004** nach dem Umsatzschlüssel ermittelt und ist eine andere Methode der wirtschaftlichen Zurechnung möglich (Anmerkung: bei Immobilien ist der Nutzflächenschlüssel in aller Regel immer möglich), ist

- ▶ diese Aufteilungsmethode für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer für Zeiträume ab dem 1. 1. 2004 anzuwenden und
- ▶ regelmäßig eine **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** vorzunehmen, weil sich aufgrund der Rechtsänderung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (Abschn. 215 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 UStR, BMF, Schreiben v. 6. 12. 2005 - S 7316, BStBl 2005 I S. 1068, Rn. 8 Buchst. e).

IV. BFH: Nachträglicher Wechsel des Aufteilungsschlüssels nicht möglich

Ist die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstands formell bestandskräftig und hat der Unternehmer ein i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren angewandt, ist dieser Maßstab (auch für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums) bindend – so der BFH mit Urteil vom 2. 3. 2006 - V R 49/05 [→ HAAAB-92963]. In dem entschiedenen Fall hatte die Klägerin, eine GbR, ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet, das sie nach Fertigstellung zum Teil steuerfrei, zum Teil unter Verzicht auf die Steuerbefreiung der Mietumsätze vermietete. Nach dem Verhältnis der Nutzflächen entfielen 33,38 v. H. auf die

steuerpflichtig vermieteten und 66,62 v. H. auf die steuerfrei vermieteten Einheiten. Die Umsätze von insgesamt 20 837 DM entfielen zu 40,92 v. H. auf die steuerpflichtigen und zu 59,08 v. H. auf die steuerfreien Vermietungen. Die GbR hat in ihren Umsatzsteuererklärungen anfangs die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes angefallenen Vorsteuerbeträge nach dem **Verhältnis der Nutzflächen** aufgeteilt. Das beklagte Finanzamt stimmte dem zu. Im Rahmen einer später durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung beantragte die GbR nunmehr, die Vorsteuerbeträge nach dem **Verhältnis der Umsätze** aufzuteilen. Dem folgte das Finanzamt nicht.

Mit seinem Urteil V R 49/05 bestätigt der BFH, dass die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzung i. S. des § 15 Abs. 4 UStG anzuerkennen ist. Da jedoch die Umsatzsteuerfestsetzung für das Anschaffungsjahr unanfechtbar wurde, ist das der Festsetzung zugrunde liegende sachgerechte Aufteilungsverfahren, hier die Aufteilung nach dem Nutzflächenschlüssel, für die GbR bindend. Der BFH begründet diese Bindung an den einmal gewählten Aufteilungsmaßstab damit, dass über den Vorsteuerabzug – sowohl was seine Entstehung als auch seinen Umfang anbelangt – sofort im Zeitpunkt des Leistungsbezugs entschieden werden müsste (**Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer**). Da die GbR in ihren Umsatzsteuererklärungen anfangs den Nutzflächenschlüssel als Aufteilungsmaßstab gewählt hatte, war sie spätestens mit Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzungen daran gebunden und konnte dann nicht mehr zu dem für sie günstigeren Umsatzschlüssel wechseln.

FAZIT

Die Vorsteueraufteilung nach dem sog. **Umsatzschlüssel** ist bei gemischt genutzten Gebäuden, die sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch umsatzsteuerfrei vermietet werden, **oft günstiger** als die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen (sog. Nutzflächenschlüssel). Für Zeiträume **bis zum 31. 12. 2003** wird der Umsatzschlüssel zwischenzeitlich von der Finanzverwaltung als sachgerechte Schätzung i. S. von § 15 Abs. 4 UStG **anerkannt**. Mit Anfügung des Satzes 3 an § 15 Abs. 4 UStG **zum 1. 1. 2004** ist der Umsatzschlüssel für gemischt genutzte Immobilien **faktisch abgeschafft**.

Ist die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstands formell bestandskräftig und hat der Unternehmer ein i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren angewandt, ist dieser Maßstab (auch für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtszeitraums) bindend. Ein späterer Wechsel zu einem günstigeren Vorsteueraufteilungsmaßstab (hier Umsatzschlüssel) ist nach Auffassung des BFH nicht möglich.

Die Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel ist mit einem **großen administrativen Folgeaufwand** verbunden. Bei jeder Änderung des Umsatzverhältnisses, die z. B. durch Änderung der Miete oder bei einem Mieterwechsel eintreten kann, ist – vorbehaltlich der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV – eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen. ■