Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/bfh-vorsteueraufteilung-bei-eingangsleistungen-fuer-ein-gemischt-genutztes-gebaeude-und-vorsteuerberichtigung.html

05.10.2016

Indirekte Steuern/Zoll

BFH: Vorsteueraufteilung bei Eingangsleistungen für ein gemischt genutztes Gebäude und Vorsteuerberichtigung

Bei der Herstellung eines gemischt genutzt Gebäudes kommt es für den Vorsteuerabzug auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an. Dabei ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechte und präzisere Berechnung des Vorsteuerabzugs als der gesamtumsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel. Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes werden nicht dadurch verletzt, dass eine Änderung der Vorsteueraufteilungsmethode zu einer Änderung im Hinblick auf den Umfang des Vorsteuerabzugs führt.

Sachverhalt
Streitig war die Höhe des Vorsteuerabzugs aus Baukosten und laufenden Kosten für ein Wohn- und Geschäftshaus, mit dem die Klägerin sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Vermietungsumsätze ausführte. Für das Streitjahr 2004 ermittelte die Klägerin die abziehbaren Vorsteuern nach wie vor nach dem für sie günstigeren Umsatzschlüssel. Das Finanzamt legte sowohl bei der Vorsteueraufteilung als auch für eine spätere Vorsteuerberichtigung den Flächenschlüssel zugrunde. Im Hinblick auf die Vorsteuerberichtigung führte das Finanzamt aus, dass mit Wirkung vom 01.01.2004 eine Aufteilung nach dem Verhältnis der (voraussichtlichen) steuerpflichtigen zu den steuerfreien Ausgangsumsätzen (Umsatzschlüssel) gesetzlich nur noch nachrangig zulässig sei, § 15 Abs. 4 S. 3 UStG.

Im Verfahrensverlauf legte der XI. Senat des BFH dem EuGH die Fragen vor, ob bei gemischt genutzten Gebäuden die Vorsteuern auf Eingangsleistungen (wie bspw. Baumaterial, Handwerkerleistungen usw.), die die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes betreffen, zunächst den Ausgangsumsätzen (Vermietungsumsätze) zugeordnet werden müssen und lediglich die danach verbleibenden Vorsteuern nach einem weniger präzisen Flächen- oder Umsatzschlüssel aufzuteilen sind und ob dies entsprechend auch für Vorsteuern aus laufenden Kosten gilt. Ferner wollte der BFH wissen, ob eine gesetzliche Neureglung der Aufteilungsmethode für den Vorsteuerabzug eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bewirken kann.

Entscheidung
Der EuGH urteilte, dass bei der Anschaffung oder Herstellung von gemischt genutzten Gebäuden die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht zwingend einzeln den jeweiligen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden müssen, wenn diese Zuordnung zu komplex und praktisch kaum durchführbar ist. In diesen Fällen soll die Vorsteuer nach einem Schlüssel aufgeteilt werden. Entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 173 MwStSystRL finde dabei regelmäßig der Umsatzschlüssel Anwendung, es sei denn ein anderer, wie bspw. der Flächenschlüssel, ist präziser/wirtschaftlich sinnvoller.

Damit bestätigte der EuGH seine bisherige Rechtsprechung aus BLC-Baumarkt, C-511/10. Offen blieb jedoch die Frage, ob der subsidiäre Charakter den der deutsche Gesetzgeber dem Umsatzschlüssel mit Wirkung vom 01.01.2004 in § 15 Abs. 4 S. 3 UStG beigemessen hat, mit Unionsrecht vereinbar ist.

Klarheit verschafft die EuGH Entscheidung im Hinblick auf die laufenden Erhaltungsaufwendungen. Nach Ansicht des EuGH ist im Gegensatz zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bei laufenden Erhaltungsaufwendungen eine direkte Zuordnung zu Ausgangsumsätzen ohne größere Schwierigkeiten möglich und damit vorzunehmen.

Weiterhin stellte der EuGH klar, dass sofern die Methode der Vorsteueraufteilung gewechselt wird, zwingend eine vorher abgezogene Vorsteuer berichtigt werden muss. Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes werden nicht dadurch verletzt, dass eine Änderung der Vorsteueraufteilungsmethode zu einer Änderung im Hinblick auf den Umfang des Vorsteuerabzugs führt.

In seiner Nachfolgeentscheidung schließt sich der XI. Senat den Ausführungen des EuGH an. Danach

1. sind grundsätzlich alle Eingangsleistungen, die die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes betreffen, dem gemischt genutzten Gebäude zuzuordnen, bevor eine Vorsteueraufteilung erfolgen kann
2. hat die Vorsteueraufteilung grundsätzlich nach dem Umsatzschlüssel zu erfolgen. Ausnahmsweise ist eine Aufteilung nach einem anderen, wie dem Flächenschlüssel, möglich, sofern dieser präziser als die Anwendung des Umsatzschlüssels ist
3. kann eine Neuregelung der Aufteilungsmethode für den Vorsteuerabzug durch § 15 Abs. 4 S. 3 UStG eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebende Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG bewirken. Eine Verletzung der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes liegt insoweit jedoch nicht vor

Für die Zukunft und für alle noch offenen Fälle gilt demnach, dass nach wie vor die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel erfolgen kann, sofern dieser präziser ist, als ein möglicher Flächenschlüssel. Das wird insbesondere dann der Fall sein, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen. Das in § 15 Abs. 4 S. 3 UStG festgelegte Regel-Ausnahmeverhältnis zwischen Umsatzschlüssel und Flächenschlüssel entspricht gerade nicht dem aus Art. 173 MwStSystRL fließenden europäischen Verständnis. Wünschenswert wäre in diesem Zusammenhang eine gesetzliche Klarstellung durch den deutschen Gesetzgeber, zumindest aber eine Aussage der Finanzverwaltung, wie sie mit dem offensichtlichen Widerspruch in der Praxis umgehen wird. Ein erster Ansatzpunkt könnte die Veröffentlichung eines entsprechenden BMF-Schreibens sowie die Aufnahme der aktuellen EuGH und BFH Rechtsprechung in 15.17 Abs. 7 UStAE sein.

Betroffene Normen
§ 15 UStG; § 15 Abs. 4 UStG; § 15a UStG
Streitjahr 2004

Vorinstanzen
EuGH, Urteil vom 09.06.2016, C-332/14
BFH, Beschluss (EuGH-Vorlage) vom 05.06.2014, XI R 31/09 (s. auch Deloitte Tax-News, German Tax & Legal News)
Pressemitteilung 50/14 vom 09.07.2014

Fundstellen
BFH, Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09
Pressemitteilung 63/16 vom 28.09.2016

Weitere Beiträge
MwStR 2016, 117 (m. Anm. Grünwald)

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 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. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.