



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
des Bundes und der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder  
beim Bund

**- Verteiler U 1 und U 2 -**

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 0

FAX +49 (0) 18 88 6 82- 41 03

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

TELEX 88 66 45

DATUM 24. November 2004

BETREFF **Umsatzsteuer;  
§ 15 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) - Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten  
Grundstücken**

BEZUG BMF-Schreiben vom 19. November 2002  
- IV B 7 - S 7306 - 25/02 - (BStBl 2002 I S. 1368)

GZ **IV A 5 - S 7306 - 4/04** (bei Antwort bitte angeben)

- 1 Der BFH hat mit Urteil vom 17. August 2001 - V R 1/01 - (BStBl 2002 II S. 833) entschieden, dass die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen durch den Unternehmer nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze (Umsatzschlüssel) stets als sachgerechte Schätzung i.S.d. § 15 Abs. 4 UStG anzuerkennen ist. Im Urteilsfall hat der Unternehmer Erhaltungsleistungen für sein Grundstück (im Wesentlichen für einen Fernwärmeanschluss) bezogen. Der BFH weist darauf hin, dass bei richtlinienkonformer Auslegung ein den Vorgaben des Artikels 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie entsprechendes Aufteilungsverfahren als sachgerecht i.S.d. § 15 Abs. 4 UStG anzuerkennen ist, das objektiv nachprüfbar nach einheitlicher Methode die beiden Nutzungsteile eines gemischt verwendeten Gegenstands oder einer sonstigen Leistung den damit ausgeführten steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zurechnet. Die Aufteilung nach Umsätzen („Pro-rata-Regelung“) ist nach Ansicht des BFH damit stets als sachgerechte Schätzung anzuerkennen.

Durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 - StÄndG 2003) vom 19. Dezember 2003, BGBl. 2003 I S. 2645, ist § 15 Abs. 4 UStG mit Wirkung ab 1. Januar 2004 um folgenden Satz 3 ergänzt worden: „Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den

Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.“

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Frage des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Grundstücken Folgendes:

- 2 Das Schreiben vom 19. November 2002 - IV B 7 - S 7306 - 25/02 - (BStBl 2002 I S. 1368) - Nichtanwendungserlass - wird aufgehoben. Für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge für Zeiträume vor dem 1. Januar 2004 sowie deren Korrektur nach § 15a UStG ergibt sich daraus Folgendes:
- 3 Für Zeiträume vor dem 1. Januar 2004 wird bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abschnitt 208 Abs. 1 Nr. 3 UStR), die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzung i.S.d. § 15 Abs. 4 UStG anerkannt. Für den Umsatzschlüssel sind nach einheitlicher und objektiv nachprüfbarer Methode die beiden Nutzungsteile des gemischt genutzten Grundstücks den damit ausgeführten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen.
- 4 Soweit der Unternehmer unter Berufung auf die Rechtsprechung des BFH die Vorsteuern für gemischt genutzte Grundstücke nach dem Umsatzschlüssel aufteilt, ist auf die im Besteuerungszeitraum tatsächlich auf dem jeweiligen Grundstück ausgeführten Umsätze abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer abzustellen. Berechnet der Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG), sind auch die jeweiligen Grundstücksumsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Änderungen des Entgelts sind für den Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). Leerstands- und andere umsatzlose Zeiten, die zu Beginn oder während der Nutzung des Grundstücks eintreten, sind entsprechend der objektiv belegten und in gutem Glauben erklärten Verwendungsabsicht mit den daraus erwarteten Umsätzen zu berücksichtigen. Im Fall von Vermietungsumsätzen als Ausgangsumsätze sind neben der Kaltmiete auch die Nebenkosten in die Umsatzermittlung einzubeziehen.

- 5** Bei Eigennutzung zu Wohnzwecken und unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung an nahe stehende Personen ist die fiktive ortsübliche Vergleichsmiete als Umsatz anzusetzen. Führt die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel in diesen Fällen zu einem unzutreffenden Ergebnis, ist die Aufteilung der Vorsteuern nach einer anderen Methode vorzunehmen.
- 6** Umsätze aus dem Verkauf eines gemischt genutzten Grundstücks oder von Teilen eines solchen Grundstücks sind nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen. Die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Vorsteuern sind allein der Veräußerung zuzuordnen (Abschnitt 208 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStR).
- 7** Als Vorsteuern i.S.d. § 15 Abs. 4 UStG kommen in den Fällen der gemischt genutzten Grundstücke nur die Vorsteuerbeträge in Betracht, die auf die gemischt genutzten Gebäudeteile entfallen. Ein Gebäude ist entsprechend seiner Verwendung in unterschiedliche Teile aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 1996 - XI R 43/90 -, BStBl 1997 II S. 98). Gemischt genutzte Gebäudeteile werden sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze verwendet. Die Vorsteuerbeträge, die Räumlichkeiten des Gebäudes zuzuordnen sind, die ausschließlich für Umsätze verwendet werden, die entweder zum Vorsteuerabzug berechtigen oder den Vorsteuerabzug ausschließen, kommen für eine Aufteilung i.S.d. § 15 Abs. 4 UStG nicht in Betracht. Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG ist demnach auf solche Gebäudeteile zu beschränken, die tatsächlich gemischt genutzt werden (z.B. Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außenanlagen, Fernwärmeanschluss), während die Fenster sowie sämtliche Ausbaurkosten den betreffenden Räumlichkeiten direkt zuzuordnen sind.
- 8** Vor Anwendung des Umsatzschlüssels muss der Unternehmer zunächst die Vorsteuerbeträge den zum Vorsteuerabzug berechtigenden und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen unmittelbar und wirtschaftlich zuordnen (Abschnitt 208 Abs. 1 UStR) sowie getrennte Aufzeichnungen führen (§ 22 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UStG, Abschnitt 257 UStR). Jeder einzelne Leistungsbezug und jede geleistete Anzahlung ist zuzuordnen. Kommt der Unternehmer dieser Zuordnungsverpflichtung nicht nach, sind die den einzelnen Bereichen

zuzuordnenden Leistungsbezüge und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge gemäß § 162 AO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Eine Einbeziehung auf derartige

Leistungsbezüge entfallender Vorsteuern in die nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilenden Vorsteuerbeträge kommt nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 208 Abs. 2 UStR).

- 9** Die einmal getroffene Wahl eines Aufteilungsschlüssels (z.B. Verhältnis der Nutzflächen oder Umsatzschlüssel) ist für den gesamten Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG bindend, wenn der Steuerbescheid des Jahres, für das das Wahlrecht ausgeübt wurde, unanfechtbar geworden ist. Ein Wechsel des Aufteilungsschlüssels ist in diesem Fall nicht zulässig. Dieser Aufteilungsschlüssel ist auch maßgebend für eine mögliche Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG (BFH-Urteil vom 17. August 2001, a.a.O.). Die Bindungswirkung betrifft jedoch nur die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes, die der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegen. Sie erstreckt sich nicht auf die Erhaltungs- und Bewirtschaftungskosten eines Gebäudes. Für diese Leistungsbezüge kann der Unternehmer eine eigenständige Zuordnungsentscheidung nach § 15 Abs. 4 UStG treffen, ohne dabei an den für das Gebäude selbst gewählten Aufteilungsmaßstab gebunden zu sein.
- 10** Ab dem 1. Januar 2004 ist wegen des neu 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. In der Regel sind die Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen (vgl. Abschnitt 208 Abs. 2 Satz 8 UStR). Hat ein Unternehmer für ein gemischt genutztes Grundstück die abziehbare Vorsteuer für einen Zeitraum vor dem 1. Januar 2004 nach dem Umsatzschlüssel ermittelt und ist eine andere Methode der wirtschaftlichen Zurechnung möglich, ist

  1. diese Aufteilungsmethode für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer für Zeiträume ab dem 1. Januar 2004 anzuwenden

und

  2. regelmäßig eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen, weil sich aufgrund der Rechtsänderung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben (vgl. Abschnitt 215 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 UStR).

- 11** Beim Erwerb von Gebäuden kommt auch weiterhin eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht, da es sich hierbei nicht um eine Umsatzschlüssel-Methode im vorgenannten Sinn handelt (vgl. Abschnitt 208 Abs. 2 Satz 11 UStR).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Scheurle