



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 30. September 2008

- Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
§ 15 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) - Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder
Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch
vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden**

BEZUG BFH-Urteile V R 43/03 vom 28. September 2006, BStBl II 2007 S. 417, und V R 43/06
vom 22. November 2007¹;
BMF-Schreiben vom 24. November 2004, IV A 5 - S 7306 - 4/04, BStBl I S. 1125;
BMF-Schreiben vom 22. Mai 2007, IV A 5 - S 7306/07/0003 (2007/0223039), BStBl I
S. 482

GZ **IV B 8 - S 7306/08/10001**

DOK **2008/0526721**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteil vom 28. September 2006, a.a.O., hat der BFH u. a. entschieden, dass für den Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für vorsteuerunschädliche und vorsteuerschädliche Verwendungsumsätze genutzt werden soll, vorgreiflich zu entscheiden sei, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen um Erhaltungsaufwand am Gebäude oder um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelte oder ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen sei. Vorsteuerbeträge, die einerseits den Gegenstand selbst oder aber andererseits die Erhaltung, Nutzung oder Gebrauch des Gegenstands betreffen, seien danach jeweils gesondert zu beurteilen.

¹ Das BFH-Urteil V R 43/06 vom 22. November 2007 wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Handelt es sich um Aufwendungen für den Gegenstand selbst (aus der Anschaffung oder Herstellung), komme nur eine Aufteilung der gesamten auf den einheitlichen Gegenstand entfallenden Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab (§ 15 Abs. 4 UStG) in Betracht.

Der Umfang der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge auf so genannte Erhaltungsaufwendungen an dem Gegenstand könne sich hingegen danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gegenstands die Aufwendungen vorgenommen würden.

In seinem Urteil vom 22. November 2007, a.a.O., hat der BFH diese Grundsätze bestätigt und weiter ausgeführt, dass selbst, wenn Herstellungskosten eines Gebäudes aus einer Vielzahl von einzelnen Leistungsbezügen bestehen könnten, die für sich betrachtet einzelnen Gebäudeteilen zugeordnet werden oder auf mehrere unterschiedliche Nutzungen aufgeteilt werden könnten, einerseits zwischen der Verwendung des Gegenstands selbst und andererseits der Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen zur Erhaltung oder zum Gebrauch dieses Gegenstands unterschieden werden müsse. Anschaffungs- oder Herstellungskosten betreffen jeweils die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Gegenstands (bei einem Gebäude das einheitliche Gebäude) und nicht bestimmte Gebäudeteile. Würden jedoch lediglich bestimmte Gebäudeteile angeschafft oder hergestellt, seien diese der jeweilige Gegenstand.

Zur Anwendung der o. g. BFH-Urteile gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zur Vorsteueraufteilung bei sowohl vorsteuerunschädlich als auch vorsteuerschädlich verwendeten Gebäuden Folgendes:

Die Begriffe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Erhaltungsaufwendungen sind nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen (siehe BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 -; BStBl II 2003 S. 386) auszulegen. Dies gilt jedoch nicht, soweit § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten umqualifiziert (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und soll dieses Gebäude sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet werden, sind die gesamten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Für die Zurechnung dieser Vorsteuerbeträge ist die „prozentuale“ Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2006, a.a.O.). Daraus folgt regelmäßig eine Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG im Wege einer sachgerechten

Schätzung. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt bei Gebäuden in der Regel die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht. Die Ermittlung des nicht abzugsfähigen Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der vorsteuerschädlichen Umsätze zu den vorsteuerunschädlichen Umsätzen ist dabei nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Eine Zurechnung der Aufwendungen zu bestimmten Gebäudeteilen nach einer räumlichen (sog. „geografischen“) oder zeitlichen Anbindung oder nach einem Investitionsschlüssel (vgl. BFH-Urteil vom 18. November 2004, V R 16/03, BStBl II 2005 S. 503) ist nicht zulässig.

Beispiel 1:

U errichtet ein Wohn- und Geschäftshaus. Er beabsichtigt, die Fläche des Hauses zu jeweils 50 % vorsteuerunschädlich bzw. vorsteuerschädlich zu vermieten. Aus der Erstellung des Fußbodenbelags im vorsteuerunschädlich verwendeten Gebäudeteil entstehen U Aufwendungen von 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer.

Lösung:

Es handelt sich um Aufwendungen für die (Neu-)Herstellung des Gebäudes („ursprüngliche“ Herstellungskosten). U ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG berechtigt, den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für den Fußbodenbelag zu 50 % (= 9 500 €) geltend zu machen.

Entsprechend ist bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verfahren. Maßgeblich für die Vorsteueraufteilung ist in diesem Fall die beabsichtigte Verwendung des Gegenstands, der durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden ist. Abgrenzbare Gebäudeteile sind dabei gesondert zu beurteilen.

Beispiel 2:

U errichtet ein Gebäude, bestehend aus einer vorsteuerunschädlich gewerblich genutzten (EG; Anteil 50 %) und einer vorsteuerschädlich zu Wohnzwecken vermieteten Einheit (1. OG; Anteil 50 %). Das Dachgeschoss ist noch nicht ausgebaut. U ordnet das Gebäude vollständig seinem Unternehmen zu.

Ein Jahr nach Errichtung des Gebäudes baut U das Dachgeschoss aus. Es entstehen dabei drei separat zugängliche gleich große Einheiten, von denen zwei als Wohnungen und eine als Büroteil genutzt werden (sollen). Eine Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken (umsatzsteuerpflichtig) genutzt, die zweite Wohnung wird umsatzsteuerfrei und der Büroteil wird umsatzsteuerpflichtig vermietet. Gleichzeitig lässt U das Treppenhaus zum Dachgeschoss erweitern.

Des Weiteren lässt U eine Alarmanlage installieren, die das gesamte Gebäude sichert. Zudem lässt U einen Aufzug anbauen, mit dem jede Etage erreicht werden kann.

Mit dem Zugewinn an Nutzfläche erhöht sich der Anteil der vorsteuerunschädlich genutzten zum vorsteuerschädlich genutzten Teil an der Gesamtfläche des ausgebauten Gebäudes von 50 % auf 60 %.

Das neu ausgebaute Gebäude ist vollständig dem Unternehmen des U zugeordnet.

Lösung:

Die Aufwendungen für den Ausbau des Dachgeschosses, die Erweiterung des Treppenhauses, den Einbau der Alarmanlage und den Einbau des Aufzugs sind jeweils (nachträgliche) Herstellungskosten.

Das Dachgeschoss ist umsatzsteuerrechtlich ein abgrenzbarer Teil, dessen Verwendungsverhältnisse gesondert zu ermitteln sind. Entsprechend der vorsteuerunschädlichen Verwendung des Dachgeschosses i. H. v. $\frac{2}{3}$ sind die Vorsteuern aus dem Dachausbau zu $\frac{2}{3}$ abziehbar.

Die Aufwendungen für die Erweiterung des Treppenhauses sind dem Dachgeschoss zuzuordnen, da sie ausschließlich durch den Ausbau des Dachgeschosses verursacht sind. Die Vorsteuern sind daher nach den Nutzungsverhältnissen des Dachgeschosses aufzuteilen.

Die Aufwendungen für den Einbau der Alarmanlage sind dem gesamten Gebäude in seinen neuen Nutzungsverhältnissen zuzuordnen, da sie das gesamte Gebäude sichern. Folglich sind die Vorsteuern zu 60 % abziehbar.

Die Aufwendungen für den Einbau des Aufzugs sind dem gesamten Gebäude mit seinen neuen Nutzungsverhältnissen und nicht ausschließlich dem Dachgeschoss zuzuordnen, da mit dem Aufzug jede Etage erreicht werden kann. Die Vorsteuern sind daher zu 60 % abziehbar.

Die jeweiligen (nachträglichen) Herstellungskosten stellen gesonderte Berichtigungsobjekte i. S. v. § 15a Abs. 6 UStG dar.

Handelt es sich bei den bezogenen Leistungen um Aufwendungen, die ertragsteuerrechtlich als Erhaltungsaufwand anzusehen sind, oder um solche, die mit dem Gebrauch oder der Nutzung des Gebäudes zusammenhängen, ist vorrangig zu prüfen, ob die bezogenen Leistungen vorsteuerunschädlich oder vorsteuerschädlich verwendeten Gebäudeteilen zugeordnet werden können.

Beispiel 3:

U besitzt ein Wohn- und Geschäftshaus, dessen Fläche er zu jeweils 50 % vorsteuerunschädlich bzw. vorsteuerschädlich vermietet hat. In den vorsteuerunschädlich vermieteten Räumen lässt U durch den Maler M sämtliche Wände neu anstreichen.

Lösung:

U ist aus den Aufwendungen zum Anstrich der Wände unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Ist eine direkte Zurechnung des Erhaltungsaufwands oder der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gebrauch zu bestimmten Gebäudeteilen nicht möglich, ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.

Beispiel 4:

U lässt an seinem Wohn- und Geschäftshaus, dessen Fläche er zu jeweils 50 % vorsteuerunschädlich bzw. vorsteuerschädlich vermietet, die Fassade neu anstreichen.

Lösung:

Der Fassadenanstrich kann keinem zur Erzielung von vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätzen verwendeten Gebäudeteil zugeordnet werden. U kann daher unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zu 50 % aus den Aufwendungen den Vorsteuerabzug vornehmen.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Soweit diesem Schreiben die Regelungen der Randziffern 7 und 8 des BMF-Schreibens vom 24. November 2004, a.a.O., und des Abschnitts 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 14 UStR entgegenstehen, sind diese nicht mehr anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 22. Mai 2007, a.a.O., wird aufgehoben.

Hat der Unternehmer die abziehbare Vorsteuer für ein sowohl vorsteuerunschädlich als auch vorsteuerschädlich verwendetes Gebäude nach den Grundsätzen der Randziffer 7 des BMF-Schreibens vom 24. November 2004, a.a.O., ermittelt, wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze dieses Schreibens für dieses Gebäude erst ab 1. Januar 2009 angewendet werden.

Wurde die abziehbare Vorsteuer für ein sowohl vorsteuerunschädlich als auch vorsteuerschädlich verwendetes Gebäude für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung nach den Grundsätzen der Randziffer 7 des BMF-Schreibens vom 24. November 2004, a.a.O., ermittelt, liegt in der Anwendung der Grundsätze dieses Schreibens für einen späteren Besteuerungszeitraum eine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag