

Gesetzgeber normiert den Vorrang des Flächenschlüssels bei der Aufteilung von Vorsteuern

Dr. Stefanie Becker*

Jahrelang wurde diskutiert, welcher Aufteilungsschlüssel für den Vorsteuerabzug bei Grundstücken und Gebäuden maßgeblich sein soll. Nachdem schließlich der BFH für Klarheit gesorgt hatte und dem Flächenschlüssel grds. unionsrechtskonform den Vorrang einräumte, schloss sich die Finanzverwaltung dieser Auffassung an. Damit sind sich Rechtsprechung und Verwaltung einig: Der Flächenschlüssel findet vorrangig Anwendung. Nachrangig kommen andere Aufteilungsschlüssel wie der umbaute Raum oder der objektbezogene bzw. gesamtumsatzbezogene Umsatzschlüssel in Betracht. Nun hat der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung v. 22.12.2025 (BGBl 2025 I Nr. 369) diesen Vorrang des Flächenschlüssels in § 15 Abs. 4 UStG kodifiziert und konkretisiert.

I. Grundsätze zur Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei Grundstücken und Gebäuden

§ 15 Abs. 4 UStG findet grds. nur auf gemischt genutzte Grundstücke und Gebäude Anwendung, also auf solche, die sowohl für Abzugs- als auch Ausschlussumsätze verwendet werden. Für teilunternehmerisch (unternehmerisch und privat) genutzte Grundstücke und Gebäude kann § 15 Abs. 4 UStG aber analog herangezogen werden. Damit ist die Regelung in allen Fällen relevant, in denen Grundstücke teilweise für Umsätze genutzt werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung differenzieren bei Grundstücken und Gebäuden für die Frage der Höhe des Vorsteuerabzugs zwischen Aufwendungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung sowie Anschaffungs- und Herstellungskosten. Erstere sind nach den allgemeinen Grundsätzen zunächst, soweit möglich, direkt den zum Vorsteuerabzug berechtigenden bzw. diesen ausschließenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Nur die verbleibenden Vorsteuerbeträge sind sachgerecht aufzuteilen. Bei Letzteren findet hingegen bereits keine vorrangige direkte Zuordnung statt, sondern es ist immer aufzuteilen.

Während § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG lediglich klarstellt, dass eine Aufteilung bei gemischter Nutzung vorzunehmen ist, legt § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG fest, dass hierfür ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab anzuwenden ist. Erst § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG gibt schließlich Aufschluss darüber, welche Schlüssel grds. anwendbar sind. Denn hier wird klargestellt, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen nur zulässig ist, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. Diese Regelung wurde bislang nur von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung (vgl. insbesondere BMF-Schreiben v. 20.10.2022, BStBl 2022 I S. 1497, mit weiteren Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH) für Grundstücke und Gebäude konkretisiert, in dem eine gewisse „Schlüsselreihenfolge“ festgelegt wurde.

*

II. Schlüsselreihenfolge nach Rechtsprechung und Finanzverwaltung

Zwar ist mit der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich der Gesamtumsatzschlüssel anzuwenden. Lässt sich jedoch ein anderer Aufteilungsschlüssel finden (z. B. ein objektbezogener Flächen- oder Umsatzschlüssel oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum), der präzisere Ergebnisse liefert, ist dieser maßgeblich. Dies führt dazu, dass der Gesamtumsatzschlüssel im Ergebnis nachrangig zur Anwendung kommt. Bereits mit dem JStG 2024 machte dies der Gesetzgeber deutlich, indem er in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG die Formulierung „Umsätze“ durch „Gesamtumsätze“ ersetzte, und hierdurch dem objektbezogenen Umsatzschlüssel den Vorrang gegenüber dem Gesamtumsatzschlüssel auch gesetzlich einräumte.

S. 239 Für Grundstücke und Gebäude, deren Ausstattung in unterschiedlich genutzten Teilen vergleichbar ist, soll vorrangig der Flächenschlüssel Anwendung finden. Welche konkreten Anforderungen an eine vergleichbare Ausstattung gestellt werden, wird jedoch nicht genauer festgelegt, so dass hier Raum für Diskussion bleibt.

III. Gesetzliche Kodifizierung

Diese Vorgehensweise von Rechtsprechung und Finanzverwaltung wurde nun durch den Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG kodifiziert: „Für Grundstücke ist dabei eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen vorzunehmen, es sei denn, eine andere Methode führt zu einer demgegenüber präziseren wirtschaftlichen Zuordnung.“ Auf den ersten Blick mögen hierdurch ein objektbezogener Umsatzschlüssel oder auch alternative andere Schlüssel neben dem Flächenschlüssel ausgeschlossen sein. Durch die Formulierung „es sei denn“ stellt der Gesetzgeber aber klar, dass auch andere Aufteilungsschlüssel weiterhin maßgeblich sein können. Mit anderen Worten kann auch eine Aufteilung nach den übrigen Schlüsseln erfolgen, sofern diese präzisere Ergebnisse liefern. Dabei stellten BFH und EuGH bereits heraus, dass „präziser“ nicht bedeuten muss, dass es sich um den genauestmöglichen Schlüssel handeln muss. Vielmehr muss die Ermittlung lediglich eindeutig sein. Für Grundstücke und Gebäude kann dies zweifelsohne sowohl durch Flächen- als auch Umsatzschlüssel gewährleistet sein. Nichtsdestotrotz konkretisiert die Finanzverwaltung, wie oben dargestellt, die Beurteilung anhand eines Vergleichs der Ausstattung der verschiedenen genutzten Gebäudeteile. Aufgrund der gesetzlichen Formulierung wird diese Abgrenzung m. E. auch nach der Neuregelung relevant bleiben. Denn wenn die Ausstattung nicht vergleichbar ist, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Flächenschlüssel der präzisere Schlüssel ist und bleibt damit weiterhin von der Anwendung ausgeschlossen.

IV. Beispiel

Unternehmer U errichtet ein Gebäude, das im Erdgeschoss an einen Supermarkt steuerpflichtig und im Obergeschoss steuerfrei zu Wohnzwecken vermietet werden soll. Die Flächen im Erd- und Obergeschoss sind zwar gleich groß, die Geschosshöhe im Erdgeschoss beträgt jedoch das Eineinhalbfache der Geschosshöhe im Obergeschoss, um eine Nutzung als Supermarkt gewährleisten zu können. Fraglich ist, in welcher Höhe die Vorsteuern aus der Errichtung gezogen werden können.

Da es sich um Herstellungskosten zur Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes handelt, sind die Vorsteuern hieraus nach einem sachgerechten Schlüssel aufzuteilen. § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG sieht den Flächenschlüssel als maßgeblich für die Aufteilung an, sofern keine präzisere Methode greifen muss. Unzweifelhaft sind die Flächen zur Nutzung als Supermarkt wohl nicht mit den Flächen zur Nutzung als Wohnung vergleichbar. Damit kann der Flächenschlüssel nicht die präzisesten Ergebnisse liefern und es muss ein anderer präziserer Aufteilungsschlüssel gefunden

werden. Dies kann z. B. der umbaute Raum oder auch ein objektbezogener Umsatzschlüssel sein. Hier ist der Unternehmer frei in seiner Wahl. Die Finanzverwaltung behält sich jedoch vor, die Sachgerechtigkeit der Schlüsselwahl zu überprüfen und den angewendeten Schlüssel ggf. zu verwerfen. Der Unternehmer hat sodann erneut das Wahlrecht eines geeigneten und sachgerechten Schlüssels.

V. Fazit

Durch die Neuregelung des § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG kodifiziert der Gesetzgeber die bisherige Sichtweise von Rechtsprechung und Finanzverwaltung hinsichtlich der anzuwendenden Schlüssel bei der Aufteilung von Vorsteuern für Aufwendungen an gemischt genutzten Gebäuden. Für die Praxis liegt nun grundsätzlich Rechtssicherheit vor, dass die Anwendung des Flächenschlüssels gesetzlich möglich ist. In der Rechtsanwendung ergeben sich aus der Kodifizierung aber m. E. keine Änderungen, denn durch die Formulierung verbleibt es dabei, dass andere Aufteilungsschlüssel angewendet werden können, wenn diese präzisere Ergebnisse liefern. Damit kann bei nicht vergleichbarer Ausstattung verschieden genutzter Gebäudeteile weiterhin ein objektbezogener Umsatzschlüssel zur Anwendung kommen.



Dr. Stefanie Becker,
Diplom-Wirtschaftsjuristin, Diplom-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, umsatzsteuer3, Ansbach.

Fundstelle(n):

NWB 2026 Seite 238 - 239

NWB LAAAK-08721