

Die Mischung macht's



UMSATZSTEUER Einrichtungen nutzen ihre Gebäude häufig ebenso für gemeinnützige wie für wirtschaftliche Zwecke. Umsatzsteuerlich brachte das erhebliche Vorteile. Seit dem 1. Januar ist damit aber Schluss. Was Träger jetzt beachten müssen.

Text: Stefan Winheller

Altenheime sind keine reinen Wohn- und Pflegemaschinen. Ihre Bewohner und deren Besucher haben auch schon einmal Lust auf ein Kaffeekränzchen oder benötigen ein kleines Mitbringsel. Heime unterhalten deshalb regelmäßig auch Kioske, Cafés oder Blumenläden. Sporthallen dienen nicht nur dem Training; die Sportvereine vermieten sie auch für gesellige Veranstaltungen oder Familienfeiern. Das ist Alltag in der Sozialwirtschaft und bei gemeinnützigen Organisationen: Grundstücke werden nicht nur für ideelle, sondern häufig auch für wirtschaftliche Zwecke genutzt. Mit Blick auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Kosten für Erwerb oder Herstellung von Gebäuden war diese Mischung eine profitable Sache: Nach dem bisher praktizierten Besteuerungsmodell konnten einige Träger nämlich aus der Steueratzdifferenz zwischen Vorsteuerabzug und nachträglich einbehaltener Umsatzsteuer Gewinn ziehen. Damit ist seit dem 1. Januar 2011 Schluss. Gleichzeitig bietet das Europarecht anderen Trägern vermutlich neue Chancen.

1 Mischnutzung ist der normale Fall

Nutzt eine gemeinnützige Einrichtung ein erworbenes oder errichtetes Grundstück vollständig für ideelle Zwecke, wird sie – hieran ändert sich auch nichts – wie ein normaler Endverbraucher mit der Umsatzsteuer belastet. Nutzt sie das Gebäude hingegen vollständig unternehmerisch, kann sie aus allen Eingangsrechnungen, die aus dem Kauf oder der Errichtung des Gebäudes entstehen können, die Vorsteuer ziehen. Die Transaktion vergünstigt sich hierdurch erheblich.

Gemeinnützige Einrichtungen nutzen ihre Gebäude aber in aller Regel weder ausnahmslos unternehmerisch noch ideell. Häufiger ist stattdessen eine Mischnutzung. Dafür allerdings hat sich die steuerliche Bewertung zum vergangenen Jahreswechsel erheblich verändert.

• Vor dem 1. Januar 2011: Zinsvorteil aus dem ‚Seeling‘-Modell

Für diese Mischnutzung (zum Beispiel durch Sportvereine oder gemeinnützige

Verbände) bot bislang das so genannte Seeling-Modell attraktive Vorteile. Betrug die unternehmerische Verwendung mindestens zehn Prozent der Gesamtnutzung, konnte das Gebäude danach zunächst voll dem Unternehmensvermögen zugerechnet werden. Folge: Der Vorsteuerabzug konnte für die gesamten Eingangsleistungen in Anspruch genommen werden. Je nach Liegenschaft konnten so meist hohe Vorsteuerbeträge vom Finanzamt zurückgefordert werden. Die ideelle Nutzung musste dann zwar über einen Zeitraum von zehn Jahren als „unentgeltliche Wertabgabe“ nachversteuert werden – allerdings nur zum ermäßigten Umsatzsteuersatz von sieben Prozent, obwohl Vorsteuer von in der Regel 19 Prozent gezogen worden war. Der Zinsvorteil durch die gestreckte Rückzahlung und die Steueratzdifferenz waren regelmäßig ein sehr gutes Geschäft für die Einrichtung.

• Seit dem 1. Januar 2011 gilt neues Recht

Nach der zum 1. Januar 2011 in Kraft getretenen Gesetzesänderung verbietet § 15

Abs. 1b UStG jeden Vorsteuerabzug für die nichtunternehmerische Nutzung. Vorsteuer kann also von Beginn an nur für den Anteil der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes gezogen werden. Der abzugsfähige Anteil ist nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG zu schätzen.

Da der Vorsteuerabzug von vornherein nur noch für den unternehmerisch genutzten Teil zulässig ist, entfällt – anders als früher nach dem Seeling-Modell – die nachträgliche Versteuerung der Wertabgaben. Verändert sich später das Verhältnis von ideeller zur unternehmerischen Nutzung, muss die Vorsteuer nachträglich berichtigt werden. Wichtig ist dabei, dass die Finanzverwaltung eine Korrektur grundsätzlich nur bei einer Erhöhung des ideellen Anteils vornehmen will – dann geht die Anpassung zu Lasten des Steuerpflichtigen. Steigt dagegen der unternehmerisch genutzte Anteil, soll eine Berichtigung – zugunsten des Steuerpflichtigen – nach § 15a UStG nicht zulässig sein, wenn das Grundstück insoweit nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet ist.

Praxisbeispiel: Der gemeinnützige Verband für behinderte Menschen lässt zum 1. Januar 2011 seine Geschäftsstelle fertig stellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt drei Millionen Euro zuzüglich 570 000 Euro Umsatzsteuer. Der Verband nutzt ab Fertigstellung 25 Prozent der Flächen des Gebäudes planmäßig für umsatzsteuerpflichtige wirtschaftliche Zwecke (umsatzsteuerliche Dienstleistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs) und 75 Prozent der Flächen für seine ideellen Zwecke (Beratung und Unterstützung behinderter Menschen). Da der Verband 75 Prozent des Gebäudes für umsatzsteuerfreie Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG nur in Höhe von 142 500 Euro (25 Prozent von 570 000 Euro) zulässig. Auf Antrag wäre alternativ aber auch eine Aufteilung nach Umsätzen zulässig (zu den Voraussetzungen vgl. Abschn. 2.10 Abs. 6 ff. UStAE). Im Einzelfall wäre dies für den Verband gegebenenfalls günstiger (zu dieser Variante lesen Sie im Folgenden).

Praxistipp: Die Möglichkeit der grundsätzlichen Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensvermögen wird durch die Rechtsänderung nicht beschränkt. Die gemeinnützige Einrichtung darf ein gemischt genutztes Grundstück mit einem unternehmerisch genutzten Anteil von mindestens zehn Prozent daher weiterhin zu 100 Prozent dem Unternehmen zuordnen, auch wenn der Vorsteuerabzug beschränkt bleibt. Eine solche Zuordnung ist auch dringend anzuraten: Nur so kann der Verwaltungsauffassung begegnet werden, wonach eine spätere Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils grundsätzlich keine Erhöhung des Vorsteuerabzugs nach sich zieht. Wird also künftig mit einer Erhöhung des Anteils der unternehmerischen Nutzung gerechnet und ist das Grundstück bereits zumindest im Umfang der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensvermögen zugeordnet, ist eine nachträgliche Berichtigung der Vorsteuer zur Anpassung an die nun erhöhte unternehmerische Nutzung möglich.

2 Unterschiedlich besteuerte unternehmerische Nutzung

Davon zu unterscheiden sind diejenigen Fälle, in denen ein Grundstück für unterschiedliche unternehmerische – teils umsatzsteuerfreie, teils umsatzsteuerpflichtige – Zwecke genutzt wird. Das eingangs erwähnte Altenheim zum Beispiel nutzt das Grundstück zu 100 Prozent unternehmerisch, allerdings zum einen im umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zum Beispiel Kiosk) und zum anderen im umsatzsteuerfreien Zweckbetrieb (klassische Altenheimleistungen). In diesen Fällen bedarf es einer Aufteilung der Vorsteuer in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil, weil die Ausgangsumsätze teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig sind.

Von der Gesetzesänderung zum Jahreswechsel 2010/11 sind diese Fälle zwar nicht betroffen; für sie kann aber eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) von Bedeutung sein. Als Aufteilungsmaßstab kommt grundsätzlich sowohl das Verhältnis der für steuerfreie und für steuerpflichtige Ausgangsleistungen

genutzten Flächen (Flächenschlüssel) als auch das Verhältnis der jeweiligen Ausgangsumsätze (Umsatzschlüssel) in Betracht. § 15 Abs. 4 UStG ordnet zwar an, dass nach dem Umsatzschlüssel nur aufgeteilt werden darf, wenn keine andere Zuordnung möglich ist. Da bei Gebäuden eine Aufteilung nach der genutzten Fläche aber in der Regel immer darstellbar ist, bleibt die Anwendung des Umsatzschlüssels praktisch ausgeschlossen. Die Einrichtung muss nach deutschem Recht also bislang zwingend den Flächenschlüssel anwenden.

Dass dieser Zwang europarechtlich zulässig ist, bezweifeln allerdings die Richter des Bundesfinanzhofs. Das europäische Recht sieht nämlich gerade umgekehrt den Umsatzschlüssel als Regelaufteilungsmaßstab vor, von dem die Mitgliedstaaten nur in Ausnahmefällen abweichen dürfen. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) wird die Frage nach dem korrekten Aufteilungsmaßstab in Kürze beantworten müssen (vgl. EuGH-Vorlage des BFH vom 22. Juli 2010, V R 19/09, BStBl. II 2010, 1090; EuGH-Verfahren C-511/10).

Praxisbeispiel: Eine gemeinnützige GmbH lässt ein Altenheim fertig stellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt drei Millionen Euro zuzüglich 570 000 Euro Umsatzsteuer. Die GmbH nutzt ab Fertigstellung wie geplant 25 Prozent der Flächen des Gebäudes für umsatzsteuerpflichtige wirtschaftliche Zwecke (Kiosk und sonstige steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) und die restlichen 75 Prozent der Flächen für klassische umsatzsteuerfreie Zwecke des Altenheimbetriebs. Da die GmbH 75 Prozent des Gebäudes für umsatzsteuerfreie Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG nur in Höhe von 142 500 Euro (25 Prozent von 570 000



Anwalt Winheller:
Günstigeren
Aufteilungsmaßstab
wählen

Euro) zulässig. Ein günstigeres Ergebnis würde sich bei einer Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel ergeben, wenn die Umsätze im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen über 25 Prozent lägen und der EuGH sich für die Anwendung des Umsatzschlüssels ausspricht. Verändert sich übrigens später das Verhältnis der Nutzungsanteile, ist die Vorsteuer gemäß § 15a UStG nachträglich zu berichtigen.

Praxistipp: Einrichtungen, die sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Ausgangsumsätze erwirtschaften, sollten prüfen, welcher der Aufteilungsmaßstäbe für sie günstiger ist. Den günstigeren Aufteilungsmaßstab sollten sie dann ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen zugrunde legen. Folgt das Finanzamt dem nicht, sollte die Veranlagung so lange durch Rechtsmittel offen gehalten werden, bis der EuGH über die BFH-Vorlage entschieden hat.

3 Alte Rechtslage oder neues Recht?

Ob für Übergangsfälle das alte Seeling-Modell oder schon das neue Recht anzuwenden ist, entscheidet sich übrigens nach § 27 Abs. 16 UStG. Danach ist noch altes Recht anzuwenden auf Grundstücke, die auf Grund eines vor dem 1. Januar 2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden oder mit deren Herstellung vor dem 1. Januar 2011 begonnen wurde. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei Gebäuden, für die keine Baugenehmigung erforderlich ist und für die nur Bauunterlagen einzureichen sind, gilt der Zeitpunkt, zu dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

Autor

Stefan Winheller ist Fachanwalt für Steuerrecht und auf die Beratung von Non-Profit-Organisationen spezialisiert. Er ist Gründer der Kanzlei Winheller Rechtsanwälte mit Hauptsitz in Frankfurt und Dependancen in Karlsruhe, Berlin, Hamburg und München.

Kontakt: s.winheller@winheller.com

Neu kalkulieren

BSG-Urteil Das Gericht hat die Berechnung von Investitionskostenbeträgen neu geregelt. Träger, die mit Landesmitteln gebaut haben, müssen reagieren.

Investitionskosten (IV) von mit Landesmitteln geförderten Einrichtungen müssen künftig anders berechnet werden. Rechtsanwalt Kai Tybussek, Senior Manager der PricewaterhouseCoopers AG in Düsseldorf, kommentiert die Bedeutung des Richterspruchs für die Sozialwirtschaft.

Was sagt das Urteil?

Einrichtungen, die Pflegeeinrichtungen mit Fördermitteln des Landes bauen, können künftig nicht mehr prospektiv kalkulieren; die IV müssen aufgrund einer rückschauenden Betrachtung der tatsächlichen Kosten umgelegt werden. Ebenso dürfen keine pauschalierten Auslastungsgrade zugrunde gelegt werden; maßgeblich ist ausschließlich der tatsächliche Auslastungsgrad. Kosten mit einem Bezug zum Grundstück können nicht umgelegt werden. Nicht zulässig ist vor allem die Umlage von Fremd- und Eigenkapitalzinsen. Anders verhält es sich beim Mietmodell. Da Miete, Pacht oder Erbbauzins keinen vom Träger später verwertbaren Vermögenswert darstellen, sind die Mieten umlagefähig. Auch betriebsnotwendige Investitionen ohne Bezug zum Grundstück können umgelegt werden.

Wer ist betroffen?

Das Urteil betrifft alle Einrichtungen, die landesrechtliche Fördermittel erhalten haben. Ob auch nicht geförderte Einrichtungen betroffen sind, ist noch zweifelhaft. Sie benötigen zwar keine Zustimmung der zuständigen Landesbehörde, um den Bewohnern die Investitionskostenbeträge in Rechnung zu stellen. Aber auch sie müssen die IV-Kostenbeträge mit dem Sozialhilfeträger vereinbaren. Gegen eine Ausweitung auf nicht geförderte Einrichtungen spricht die vom BSG betonte Aufwendungserstattung, die sich in den §§ 75 ff. SGB XII nicht wiederfindet. Hier ist mit „Vergütungen für die Leistung“ von einem eher prospektiven Ansatz die Rede.

Wann müssen Träger reagieren?

Handeln sollten Einrichtungen, sobald Urteil und Begründung vorliegen. Allerdings hat das BSG zugunsten von Rechts- und Planungssicherheit eine Übergangsfrist bis Ende 2012 eingeräumt und die bisherige Praxis vorübergehend als mit Bundesrecht vereinbar angesehen.

Für Träger von Pflegeheimen dürfte das Eigentums-Modell nach dieser Entscheidung grundsätzlich uninteressanter werden. Günstiger dürfte es sein, eine Pacht- oder Mietlösung oder eine Erbbauregelung zu gestalten. Bei der Pachtlösung wird die Pflegeimmobilie von einer anderen Gesellschaft (eventuell im Konzernverbund) gehalten, die nicht mit der Betriebsgesellschaft identisch ist. Der daraus anfallende Pachtzins unterliegt nämlich nicht den strengen Maßstäben der BSG-Entscheidung. Hinsichtlich der Refinanzierung von Grundstückskosten ist damit eine Betriebsaufspaltung denkbar; Kosten für die Nutzung des Grundstücks könnten dann weiter auf die Bewohner umgelegt werden.

Wie kann refinanziert werden?

Es bleibt nur die Möglichkeit, bei Pflege-satzverhandlungen durch aktives Pflege-stufenmanagement und Risikozuschläge für Wagnis und Gewinn des Unternehmers Mehrerlöse durchzusetzen. In ersten Schiedsstellen-Entscheidungen ist von einer Marge von zwei bis vier Prozent die Rede. Im Übrigen sieht das BSG ein schützenswertes Interesse der Einrichtung an einer angemessenen Eigenkapitalverzinsung. Eigenkapitalzinsen seien jedoch nicht den Investitionskosten zuzuschlagen, sondern in der Position „Unterkunft“ durchzusetzen.



Kai Tybussek: Eigentumsmodell wird uninteressanter