

## Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

### Leitsatz

1. Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.

2. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

### BFH, Urteil vom 7.5.2014 – V R 1/10

Volltext digital: *Haufe-Index* 6796728

Kommentierung digital: *Haufe-Index* 6981316

**Normenkette:** § 15 Abs. 4 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003, Art. 17 Abs. 1, 2 und 5, Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-RL

### Praxis-Hinweise

1. MwStSystRL und UStG enthalten voneinander **abweichende Regelungen zur Vorsteueraufteilung** aus Eingangsleistungen, die der Unternehmer wie z.B. bei der teilweisen steuerpflichtigen und teilweisen steuerfreien Vermietung eines Gebäudes nur anteilig für zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze verwendet. Während das Unionsrecht eine **gesamturnsatzbezogene Aufteilung** vorschreibt, dabei allerdings abweichende Sonderregelungen zulässt, sieht § 15 Abs. 4 UStG eine Aufteilung nach **wirtschaftlicher Zurechnung** vor (Wäger, BFH/PR 2014, 94).

2. Im Nachgang zu dem auf Vorlage durch den BFH ergangenen EuGH-Urteil vom 8.11.2012, C-511/10, **BLC Baumarkt** (UR 2012, 968) hatte der BFH entschieden, dass **§ 15 Abs. 4 UStG** insoweit **unionsrechtskonform** ist, als die dort vorgesehene Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für nach **§ 15a UStG berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge** gilt (BFH vom 22.8.2013, V R 19/09, BFHE 243, 8, BFH/PR 2014, 94). Der BFH sah diese Einschränkung als erforderlich an, da die Mitgliedstaaten nach der EuGH-Rechtsprechung vom **Regelaufteilungsmaßstab der Richtlinie nur in bestimmten Fällen abweichen** dürfen.

Folge dieser Betrachtungsweise war, dass der durch § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG angeordnete Ausschluss des objektbezogenen Umsatzschlüssels zugunsten des objektbezogenen Flächenschlüssels nur für die der Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG) unterliegenden Vorsteuerbeträge aus **Anschaffungs- und Herstellungskosten** als richtlinienkonform angesehen wurde, während sich der Unternehmer in

Bezug auf andere Vorsteuerbeträge wie z.B. aus **Erhaltungsaufwendungen** auf den Regelvorsteueraufteilungsmaßstab des Unionsrechts berufen konnte. Danach sind die Vorsteuerbeträge entsprechend dem Gesamtumsatz des Unternehmens aufzuteilen.

3. Nach durchaus herber Kritik an seinem Urteil vom 22.8.2013 hat der V. Senat des BFH seine Beurteilung gegenüber dieser erst kürzlich veröffentlichten Entscheidung geändert.

a) Der BFH sieht die Vorsteueraufteilung durch **wirtschaftliche Zurechnung** nach § 15 Abs. 4 UStG nunmehr als **in vollem Umfang als richtlinienkonform** an. Dies beruht darauf, dass er jetzt davon ausgeht, dass die **wirtschaftliche Zurechnung** entgegen bislang h.M. **auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Gesamtumsatz** des Unternehmens entsprechend dem Regelvorsteueraufteilungsmaßstab der Richtlinie **ermöglicht**.

b) Hauptstreitpunkt ist die durch § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG angeordnete **Subsidiarität der umsatzbezogenen Vorsteueraufteilung zugunsten des Flächenschlüssels als nicht umsatzbezogener Aufteilungsmethode**. Nach dem Wortlaut der Vorschrift greift diese Subsidiarität bereits dann ein, wenn eine nicht umsatzbezogene Aufteilung **möglich** ist. Der BFH legt dies nunmehr im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung einschränkend dahingehend aus, dass dem **Flächenschlüssel** nur dann **Vorrang** zukommt, wenn er **präziser** ist.

Dies **bejaht** der BFH für den **Regelfall**, macht zugleich aber eine **erhebliche Einschränkung**. Nach dem Urteil des BFH ist der Flächenschlüssel nur unter dem Vorbehalt einer im Wesentlichen **gleichen Ausstattung** präziser. Bestehen demgegenüber **erhebliche Ausstattungsunterschiede**, kommt es zur **umsatzbezogenen Vorsteueraufteilung**.

c) § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG enthält eigentlich **kein Rangverhältnis zwischen unterschiedlichen umsatzbezogenen Aufteilungsmethoden**. Da der BFH die Aufteilung nach dem Gesamtumsatz nunmehr als weiteren Anwendungsfall von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ansieht, stellt sich aber die Frage, wie die gesamturnsatzbezogene von der objektumsatzbezogenen Vorsteueraufteilung abzugrenzen ist. Auch dies stellt der BFH in insoweit **erweiternder Auslegung von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG** unter einen **Präzisionsvorbehalt**. Danach hat die Vorsteueraufteilung bei z. B. ungleicher Ausstattung eines Gebäudes nach den **Umsätzen in diesem Objekt**, **nicht** aber nach dem **Gesamtumsatz des Unternehmens** zu erfolgen.

4. Das Urteil führt somit zu einer **Rückkehr zum objektbezogenen Umsatzschlüssel** für den Fall, dass das Gebäude unterschiedliche Ausstattungsmerkmale aufweise. Je nachdem, welche Anforderungen an diese Unterschiedlichkeit zu stellen sind, könnte der Umsatzschlüssel in der Praxis den Flächenschlüssel als Regelaufteilungsmaßstab bei Gebäuden verdrängen (vgl. auch Wäger, DB 2014, 1397 ff.).

### Sachverhalt

Die Klägerin errichtete ein Gebäude, das sie teils steuerpflichtig und teils steuerfrei vermietete. Sie beehrte die Vorsteueraufteilung nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel. Das FA akzeptierte demgegenüber nur eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel, der zu einer geringeren Vorsteuer-

quote führte. Das FG (FG Münster, Urteil vom 8.12.2009, 15 K 5079/05 U, Haufe-Index 2296330, EFG 2010, 604) gab der Klage statt, da die gesetzlich angeordnete Subsidiarität des Umsatzschlüssels gegen das Unionsrecht verstoße.

### Entscheidung

Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück. Der Vorrang des Flächenschlüssels verstoße nicht gegen das Unionsrecht, gelte aber nur unter dem Vorbehalt einer im Wesentlichen gleichen Ausstattung. Ob diese vorliege, sei im zweiten Rechtsgang zu prüfen.

Dr. Christoph Wäger

## Keine Entgeltminderung bei Vermittlung von Reiseleistungen

### Leitsatz

Aufgrund des EuGH-Urteils vom 16.1.2014, C 300/12 *Ibero Tours* (DStR 2014, 139) hält der Senat nicht daran fest, dass ein Vermittler das Entgelt für seine Vermittlungsleistung mindern kann, wenn er dem Kunden der von ihm vermittelten Leistung einen Preisnachlass gewährt.

**BFH, Urteil vom 27.2.2014 – V R 18/11**

Volltext digital: Haufe-Index 6796730

Kommentierung digital: Haufe-Index 6981314

**Normenkette:** § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 1 der 6. EG-RL

### Praxis-Hinweise

1. Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Bei der Bemessungsgrundlage, deren Änderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zur Berichtigung führt, handelt es sich um das Entgelt i. S. v. § 10 Abs. 1 UStG. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Unionsrechtliche Grundlage für § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Art. 90 MwStSystRL (Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 1 der 6. EG-RL).

2. Unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs* (Slg. 1996, I-5339) ist der BFH bisher davon ausgegangen, dass auch ein **Vermittler das Entgelt für seine Vermittlungsleistung mindern kann**, wenn er dem **Kunden der von**

**ihm vermittelten Leistung einen Preisnachlass gewährt** (BFH, Urteile vom 12.1.2006, V R 3/04, BStBl II 2006, 479 und vom 13.7.2006, V R 46/05, BStBl II 2007, 186).

3. Der EuGH hat mit **Urteil Ibero Tours** in DStR 2014, 139 entschieden, dass sich aus dem EuGH-Urteil *Elida Gibbs* in Slg. 1996, I-5339 **keine Entgeltminderung** für den Fall ergibt, dass ein **Reisebüro** als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die der Reiseveranstalter erbringt.

Danach **wirkt sich der Preisnachlass nicht auf das Entgelt der vom Vermittler an den Reiseveranstalter erbrachten Dienstleistung** aus. Daher **hält der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht mehr fest**.

### Sachverhalt

Die Klägerin vermittelte für Reiseveranstalter Reiseleistungen, die die Reiseveranstalter durch Provisionen vergüteten. Sie gewährte dabei den Reisekunden Preisnachlässe auf den Reisepreis, die sie selbst finanzierte, sodass der Reiseveranstalter trotz des Preisnachlasses den vollen Reisepreis erhielt. Die Reiseveranstalter versteuerten ihre Reiseleistungen nach § 25 UStG, einer Regelung, die für die von der Klägerin erbrachten Vermittlungsleistungen nicht anzuwenden war.

Die Klägerin versteuerte die gegenüber den Reiseveranstaltern erbrachten Vermittlungsleistungen zunächst im Umfang der von den Reiseveranstaltern geschuldeten Provisionszahlungen. Unter Be-