

der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgeht, gehört nämlich die Möglichkeit, dass Teile einer einheitlichen Leistung unter anderen Umständen getrennt erbracht werden, zum Konzept des zusammengesetzten einheitlichen Umsatzes, wie es sich aus Rz.15 des vorliegenden Urteils ergibt (vgl. in diesem Sinne EuGH, Beschl. v. 19.1.2012 - Rs. C-117/11 - Purple Parking und Airparks Services, n.v. - Rz. 31).

Aufteilung eines Gesamtentgelts auf steuerbefreite Hauptleistung und steuerpflichtige andere selbständige Leistungen

27 Was schließlich den Fall betrifft, dass die verschiedenen Dienstleistungen gegen ein Gesamtentgelt erbracht werden, aber einige von ihnen wie die Hauptleistung von der Mehrwertsteuer befreit sind, während andere selbständige Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, so sind gegebenenfalls die entsprechenden Dienstleistungsentgelte auf die verschiedenen Dienstleistungen aufzuteilen, um zu ermitteln, welcher Teil dieser Entgelte der Mehrwertsteuer zu unterwerfen und welcher von ihr befreit ist.

Vorabentscheidung des EuGH

28 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Vermietung von Grundstücken und die mit dieser Vermietung zusammenhängenden Dienstleistungen, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer eine einheitliche Leistung darstellen können. Dabei ist die dem Vermieter im Mietvertrag eingeräumte Möglichkeit, diesen Vertrag zu kündigen, falls der Mieter das Dienstleistungsentgelt nicht zahlt, ein Hinweis, der für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung spricht, auch wenn es sich nicht notwendigerweise um den für die Beurteilung des Vorliegens einer solchen Leistung entscheidenden Faktor handelt. Der Umstand hingegen, dass Dienstleistungen wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, grundsätzlich von einem Dritten erbracht werden könnten, lässt nicht den Schluss zu, dass diese unter den Umständen des Ausgangsverfahrens nicht eine einheitliche Leistung darstellen können. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu ermitteln, ob die betreffenden Umsätze im Licht der vom Gerichtshof im vorliegenden Urteil gegebenen Auslegungshinweise und unter Berücksichtigung der besonderen Umstände dieser Rechtssache so sehr miteinander zusammenhängen, dass sie als eine einheitliche Leistung der Vermietung von Grundstücken zu betrachten sind.

Vorsteuerabzug

Kriterium für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs bei Vermietung eines Gebäudes zu Geschäfts- und zu Wohnzwecken - Anwendung von Flächenschlüssel und Umsatzschlüssel

6.EG-Richtlinie Art.17 Abs.5 Unterabs.3; UStG §15 Abs.4

Art.17 Abs.5 Unterabs.3 der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, dass er es den Mitgliedstaaten erlaubt, zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Sat-

zes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art.19 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes.

EuGH, Urt. v. 8.11.2012 - Rs. C-511/10 - BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

Vorabentscheidungsersuchen: BFH, Beschl. v. 22.7.2010 - V R 19/09, UR 2010, 914 m. Anm. *Heinrichshofen*
Vorinstanz: FG Niedersachsen, Urt. v. 23.4.2009 - 16 K 271/06, EFG 2009, 1790

Sachverhalt

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art.17 Abs.5 Unterabs.3 der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG (ABl. EG Nr.L 145/1977, 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem FA Hildesheim und der BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (im Folgenden: BLC), einer Gesellschaft deutschen Rechts, über die Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der auf eine sowohl für mehrwertsteuerpflichtige als auch für mehrwertsteuerfreie Umsätze genutzte Immobilie gezahlten Mehrwertsteuer als Vorsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der Erwägungsgrund 12 der 6.EG-Richtlinie lautet:

„Die Steuerabzugsregelung muss insoweit harmonisiert werden, als sie tatsächlich die Höhe der Besteuerung beeinflusst, und die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs müssen in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden.“

4 Art.17 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie sieht vor:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.“

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Jedoch können die Mitgliedstaaten

- a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;
- b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;
- c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
- d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;
- e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.“

5 Art. 19 Abs. 1 der 6.EG-Richtlinie bestimmt:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

- im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;
- im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a genannt sind.

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.“

Deutsches Recht

6 § 15 Abs. 4 UStG 1999 (BGBl. I 1999, 1270) in der durch das Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. I 2003, 2645) geänderten Fassung sieht vor:

„Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 BLC errichtete in den Jahren 2003 und 2004 ein Gebäude, in dem sich sowohl Wohnungen als auch Geschäftsräume befinden. Nach der Fertigstellung dieses Gebäudes vermietete sie es teils mehrwertsteuerfrei, teils mehrwertsteuerpflichtig. In ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 machte sie einen Teilabzug der diesem Gebäude zugeordneten Vorsteuer geltend. Zu diesem Zweck berechnete sie die abziehbare Vorsteuer in Anwendung eines bestimmten Pro-rata-Satzes nach Maßgabe des Verhältnisses des Umsatzes aus gewerblichen Vermietungen zu den Umsätzen aus anderweitiger Vermietung (im Folgenden: Umsatzmethode).

8 Im Anschluss an eine Steuerprüfung vertrat das FA die Auffassung, nach § 15 Abs. 4 UStG sei der Betrag der abzugsfähigen Vorsteuer nach Maßgabe des Verhältnisses der Fläche der Geschäftsräume zur Fläche der zu Wohnzwecken genutzten Räume zu berechnen. Die Aufteilung nach der letztgenannten Methode hatte im vorliegenden Fall eine Berichtigung in Form einer Kürzung der abziehbaren Vorsteuer zur Folge. Auf dieser Grundlage erließ das FA einen an BLC gerichteten Umsatzsteuerbescheid.

9 Gegen diesen Bescheid erhob BLC Klage beim FG. Dieses gab der Klage mit der Begründung statt, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstoße gegen das Unionsrecht. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der 6.EG-Richtlinie verbiete es, dass ein Mitgliedstaat vorrangig eine Berechnungsmethode festlege, die auf ein anderes Aufteilungskriterium als den Umsatz abstelle.

10 Das FA hat gegen das Urteil des FG beim BFH Revision eingelegt. Nach Ansicht des BFH ist zu klären, ob

eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie, genauer in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der 6.EG-Richtlinie, angeführten Möglichkeiten die Mitgliedstaaten ermächtigt, die Aufteilung nach der Umsatzmethode dahin einzuschränken, dass diese Methode nur dann angewandt werden darf, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

11 Unter diesen Umständen hat der BFH das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten ermächtigt, für die Aufteilung der Vorsteuer aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben?“

Aus den Entscheidungsgründen

Zur Vorlagefrage

Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens

12 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es den Mitgliedstaaten erlaubt, zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 der 6.EG-Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben.

Vorsteueraufteilung bei Verwendungsumsätzen mit und ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug

13 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass Art. 17 Abs. 5 der 6.EG-Richtlinie die Regelung festlegt, die auf das Recht auf Vorsteuerabzug anwendbar ist, wenn sich die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen bezieht, die vom Steuerpflichtigen „sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht“. In einem solchen Fall ist der Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6.EG-Richtlinie nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten - besteuerten - Umsätze entfällt (EuGH, Ur. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 17).

14 Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6.EG-Richtlinie auf der Grundlage eines Pro-rata-Satzes zu berechnen, der anhand von Art. 19 der 6.EG-Richtlinie ermittelt wird (EuGH, Ur. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 18).

Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Regelung abweichender Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug

15 Wie aus dem Urteil Royal Bank of Scotland (EuGH, Ur. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 19) hervorgeht, lässt Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie, der mit dem Wort „jedoch“ beginnt, allerdings Abweichungen von der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 der 6.EG-Richtlinie vorgesehenen Regel zu, da er die Mitgliedstaaten ermächtigt, eine der anderen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie aufgeführten Methoden zur Bestim-

mung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen, nämlich die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich, einen Vorsteuerabzug nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit oder unter bestimmten Voraussetzungen sogar den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug.

Wahrung der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit durch die Mitgliedstaaten

16 Da Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie somit als Ausnahmebestimmung zu den ersten beiden Unterabsätzen von Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie anzusehen ist, haben die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der ihnen durch diese Bestimmung übertragenen Befugnisse die praktische Wirksamkeit von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie und die Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, namentlich die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, zu beachten.

17 Es verstieße daher gegen die 6. EG-Richtlinie, wenn ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hätte, Rechtsvorschriften wie die vom vorliegenden Gericht angeführten zu erlassen, die allgemein von der Regelung in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie abweichen. Denn derartige Rechtsvorschriften würden das in Erwägungsgrund 12 der 6. EG-Richtlinie genannte Ziel in Frage stellen, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen.

Ermöglichung präziserer Ergebnisse durch die Ausnahmebestimmung zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

18 Diese Auslegung entspricht im Übrigen dem Zweck von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie, dessen Bestimmungen für ganz bestimmte Fälle gelten sollen, da sie unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darauf abzielen, es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu präziseren Ergebnissen zu gelangen (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 24).

19 Daraus folgt, dass Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie es nicht verbietet, dass ein Mitgliedstaat unter Beachtung der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, für einen bestimmten Umsatz wie die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Methoden zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorschreibt.

Berücksichtigung von Zweck und Systematik der 6. EG-Richtlinie für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

20 Was die in einer solchen Situation für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs geltenden Regeln betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass mit Ausnahme der Regeln, denen bei der Anwendung von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der 6. EG-Richtlinie zu folgen ist, der ausdrücklich auf die Berechnungsregel in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie verweist, die Regeln des Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie nicht anwendbar sind, wenn ein bestimmter Anwendungsfall einer der anderen

besonderen Regelungen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie unterliegt (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 21).

21 Aus dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie ergibt sich nämlich, dass die letztgenannte Bestimmung nur auf den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie verweist und damit nur für den in der ersten dieser beiden Bestimmungen bezeichneten Pro-rata-Satz eine detaillierte Berechnungsregel festlegt (EuGH, Urt. v. 18.12.2008 - Rs. C-488/07 - Royal Bank of Scotland, EuGHE 2008, I-10409 = UR 2009, 171 - Rz. 22) sowie, im Wege der Extension, für den nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der 6. EG-Richtlinie durchzuführenden Vorsteuerabzug.

22 Da die 6. EG-Richtlinie keine entsprechenden Hinweise enthält, ist es Sache der Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts und der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, Methoden und Regeln für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs festzulegen. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, diese Befugnis unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Richtlinie wahrzunehmen (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 13.3.2008 - Rs. C-437/06 - Securita, EuGHE 2008, I-1597 = UR 2008, 344 - Rz. 34 und 35).

Anwendung der Flächenmethode zur gegebenenfalls präziseren Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der Umsatzmethode

23 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten in Anbetracht erstens des Zwecks von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie, der es, worauf in Rz. 18 des vorliegenden Urteils hingewiesen worden ist, den Mitgliedstaaten ermöglichen soll, bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu präziseren Ergebnissen zu gelangen, zweitens der Systematik von Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie und drittens des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht und als dessen Umsetzung Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie angesehen werden kann, bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen durch die Richtlinie übertragen werden, darauf zu achten haben, dass die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs möglichst präzise ist (vgl. entsprechend zur Bestimmung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten EuGH, Urt. v. 13.3.2008 - Rs. C-437/06 - Securita, EuGHE 2008, I-1597 = UR 2008, 344 - Rz. 37).

24 Die 6. EG-Richtlinie verbietet es somit nicht, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie diese Befugnis hinsichtlich eines bestimmten Umsatzes wahrnehmen, eine andere Aufteilungsmethode oder einen anderen Aufteilungsschlüssel als die Umsatzmethode, namentlich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Flächenmethode, anwenden, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der Umsatzmethode.

25 Im Ausgangsverfahren ist es Sache des vorliegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Vorabentscheidung des EuGH

26 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es den Mitgliedstaaten erlaubt, zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes.

Anmerkung:

Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, sind aufzuteilen. In der Praxis stellt sich insbesondere bei Gebäuden, die teilweise steuerpflichtig und teilweise steuerfrei vermietet werden, die Frage, wie die bei der Anschaffung oder Herstellung angefallenen – oftmals erheblichen – Vorsteuerbeträge aufzuteilen sind.

Das Unionsrecht sieht in Art. 173 Abs. 1, Art. 174 MwStSystRL (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 und Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) als Regelaufteilungsmaßstab eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze, für welche das Wirtschaftsgut verwendet wird, vor (sog. Umsatzschlüssel). Zugleich gestattet es Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie) den Mitgliedstaaten, andere Aufteilungsmaßstäbe zuzulassen. So dürfen die Mitgliedstaaten nach Art. 173 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL auch eine Aufteilung nach einem anderen Aufteilungsmaßstab als dem Umsatzschlüssel anordnen. Naheliegend ist bei vermieteten Gebäuden anstelle des Umsatzschlüssels insbesondere eine Aufteilung nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtig vermieteten Flächen zu den umsatzsteuerfrei vermieteten Flächen (sog. Flächenschlüssel).

Das deutsche Umsatzsteuerrecht sieht dagegen in § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach der wirtschaftlichen Zurechnung der Vorsteuerbeträge vor, wenn der Steuerpflichtige die bezogenen Eingangsleistungen nicht ausschließlich für steuerpflichtige oder steuerfreie Ausgangsumsätze verwendet. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Weitere Bestimmungen enthielt § 15 Abs. 4 UStG bis Ende des Jahres 2003 nicht.

Die Finanzverwaltung leitete gleichwohl aus § 15 Abs. 4 UStG einen Vorrang der Aufteilung durch ei-

nen Flächenschlüssel gegenüber der Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel ab. Der BFH hat dagegen im Jahr 2001 in einer Entscheidung – abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung¹ – festgestellt, der von der Finanzverwaltung vorgesehene Vorrang des Flächenschlüssels ergebe sich auch nicht aus unionsrechtskonformer Auslegung des § 15 Abs. 4 UStG. Denn unionsrechtlich sei die Aufteilung anhand des Umsatzschlüssels der Regelfall.² Dieser Rechtsprechung ist die deutsche Finanzverwaltung zunächst durch einen Nichtanwendungserlass entgegengetreten.³

Nachdem der BFH an seiner Sichtweise festhielt⁴, ergänzte der Gesetzgeber mit dem Steueränderungsgesetz 2003⁵ mit Wirkung zum 1.1.2004 § 15 Abs. 4 UStG um einen weiteren Satz. Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.⁶ Damit ist nach nationalem Recht seit dem 1.1.2004 die Aufteilung der Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden nach dem Umsatzschlüssel – anders als nach Unionsrecht – nur subsidiär gegenüber einem Flächenschlüssel möglich.

Ob der gesetzliche Vorrang der Aufteilung nach einem anderen Schlüssel als dem Umsatzschlüssel zulässig ist, war seit Einführung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG umstritten.⁷ Der BFH hat schließlich im Jahr 2010 dem EuGH nach Art. 267 AEUV die Frage vorgelegt, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie die Mitgliedstaaten ermächtigt, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel nach Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie vorzuschreiben.⁸

Der EuGH hat mit dem vorliegenden Urteil nunmehr entschieden, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel anzuwenden. Der EuGH führt aus, die Regelung zum Umsatzschlüssel in Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie verweise lediglich auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 der 6. EG-Richtlinie.⁹ Die Vorschrift enthalte jedoch keinen Verweis auf die Regelung des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie, der die Befugnis der Mitgliedstaaten regelt, für bestimmte Umsätze einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzusehen. Daher erlaube es das Unionsrecht, dass die Mitgliedstaaten für bestimmte Umsätze einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel als vorrangig vorschreiben.¹⁰ Allerdings setzt dies dem EuGH zufolge voraus, dass der

1 Vgl. beispielsweise BFH, Urt. v. 12.3.1992 – V R 70/87, BStBl. II 1992, 755 = UR 1993, 23.

2 Vgl. BFH, Urt. v. 17.8.2001 – V R 1/01, BStBl. II 2002, 833 = UR 2001, 552.

3 Vgl. BMF, Schr. v. 19.11.2002 – IV B 7 - S 7306 - 25/02, BStBl. I 2002, 1368 = UR 2003, 43.

4 Vgl. BFH, Beschl. v. 29.7.2003 – V B 170/02, BFH/NV 2004, 234.

5 Steueränderungsgesetz 2003 v. 25.12.2003, BGBl. I 2003, 2645.

6 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 24.11.2004 – IVA 5 - S 7306 - 4/04, BStBl. I 2004, 1125 = UR 2005, 48; auch Abschn. 15.17 Abs. 7 Sätze 8 ff. UStAE.

7 Gegen die Vereinbarkeit FG Nds., Urt. v. 23.4.2009 – 16 K 271/06, EFG 2009, 1790; Balmes/Baumunk, BB 2009, 2690; Häberer, BB 2009, 28; von Streit, UR 2006, 254; für die Vereinbarkeit FG Düsseldorf, Urt. v. 11.9.2009 – 1 K 996/07 U, EFG 2010, 178; Kraeusel, UVR 2004, 2.

8 BFH, Beschl. v. 22.7.2010 – V R 19/09, BStBl. II 2010, 1090 = UR 2010, 914 m. Anm. Heinrichshofen; nach der Vorinstanz verstößt § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG gegen Unionsrecht, vgl. FG Nds., Urt. v. 23.4.2009 – 16 K 271/06, EFG 2009, 1790.

9 EuGH, Urt. v. 8.11.2012 – Rs. C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, UR 2012, 968 – Rz. 21.

10 EuGH, Urt. v. 8.11.2012 – Rs. C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, UR 2012, 968 – Rz. 22.

anstelle des Umsatzschlüssels angewendete Aufteilungsmaßstab eine „präzisere“, also genauere Aufteilung als der Umsatzschlüssel gewährleistet. Letzteres hat dem EuGH zufolge der BFH als vorlegendes Gericht zu prüfen.¹¹

Es stellt sich allerdings die Frage, wann ein alternativer Schlüssel genauer als der Umsatzschlüssel ist. Bezieht sich die Prüfung der Genauigkeit des Schlüssels auf einen objektiven Bewertungsmaßstab (z.B. Umsatz bezogen auf ein bestimmtes Objekt im Vergleich zum Gesamtumsatz des Unternehmens), erscheint die Lösung verhältnismäßig einfach: Der Schlüssel ist umso genauer je kleiner der Bezugsmaßstab ist. Bezieht man die Ausschlussumsätze auf den Gesamtumsatz des Unternehmens, dürfte das Ergebnis im Sinne des EuGH ungenauer sein als beim Vergleich der Ausschlussumsätze eines Geschäftsbereichs oder gar eines einzelnen Objekts bezogen auf den jeweiligen Gesamtumsatz der betrachteten Einheit.

Schwieriger wird die Antwort, wenn ein anderer Bewertungsmaßstab, z.B. die vermietete Fläche, herangezogen werden soll. Ist bei einem Vermietungsunternehmen der Schlüssel bezogen auf die vermietete Gesamtfläche genauer als der Schlüssel aus dem Gesamtumsatz? Es mag sein, dass die Anwendung beider Schlüssel zu unterschiedlichen, mehr oder weniger billig erscheinenden Ergebnissen führt. Beide dürften objektiv betrachtet aber gleich genau sein. Soll hingegen die Genauigkeit des Schlüssels nicht ausschließlich objektiv, sondern wertend verstanden werden, greift die obige Betrachtung zu kurz. Denn nicht in jedem Fall führt die Anwendung eines Schlüssels, der auf einem kleineren Bezugsmaßstab aufsetzt, bei wertender Betrachtung zu einem genaueren Ergebnis.

Der EuGH scheint sich an dieser Stelle nicht festlegen zu wollen. Jedenfalls hat er nicht entschieden, ob die Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG unionsrechtskonform ist. Diese Entscheidung überlässt er dem BFH. In dem Verfahren vor dem EuGH waren sich zumindest die Beteiligten einig, dass der Flächenschlüssel zu einer genaueren Aufteilung der Vorsteuerbeträge führe und daher eine bessere Anwendung des Grundsatzes der Steuerneutralität gewährleiste.¹² Es bleibt daher die Entscheidung des BFH abzuwarten. Insbesondere ist interessant, inwieweit der BFH auf der Basis der EuGH-Entscheidung eine allgemein gültige Aussage formuliert.

Rechtsanwalt, Steuerberater Dr. HENDRIK MARCHAL und Rechtsanwalt, Steuerberater Dr. CHRISTIAN SALDER, München

Steuerberechnung

Erledigung einer Aufrechnungserklärung durch Möglichkeit der Saldierung nach § 16 UStG – Zulässigkeit der Klage gegen den Abrechnungsbescheid

UStG § 16 Abs. 2; AO § 124 Abs. 2; InsO § 96 Abs. 1 Nr. 1; FGO § 100 Abs. 1 Satz 4

Können wegen Eröffnung eines Insolvenzverfahrens positive Umsatzsteuerbeträge und negative Berichtigungsbeträge (§ 16 Abs. 2 UStG) im Rahmen einer Steuerfestsetzung durch Bescheid des FA nicht mehr saldiert werden, erledigt sich der Streit um die Wirksamkeit einer hinsichtlich dieser Beträge vom Finanzamt abgegebenen Aufrechnungserklärung, sobald die Steuer für das mit Insolvenzeröffnung endende (Rumpf-) Steuerjahr berechnet werden kann und nicht ausnahmsweise von der Aufrechnungserklärung als solcher fortbestehende Rechtswirkungen ausgehen, welche die Rechte des Schuldners berühren.

Da ein über die Wirksamkeit der Aufrechnung ergangener Abrechnungsbescheid in der Regel die Feststellung enthält, dass aufgrund der Berichtigung entstehende Vergütungsbeträge oder Erstattungsbeträge nicht auszukehren sind, bleibt eine Klage gegen den Abrechnungsbescheid zulässig. Ist der Berichtigungstatbestand vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten, ist der Abrechnungsbescheid aufgrund des § 16 UStG ungeachtet des § 96 Abs. 1 InsO als rechtmäßig zu bestätigen.

BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 44/10

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 29.4.2010 – 9 K 1968/05, EFG 2011, 855

Sachverhalt

1 I. Der Kläger ist Verwalter in dem über das Vermögen der M-GmbH (im Folgenden: Schuldnerin) am 1.1.2002 eröffneten Insolvenzverfahren. Die Eröffnung des Verfahrens war von der Schuldnerin am 29.8.2001 beantragt und aufgrund dieses Antrags mit Beschluss vom 31.8.2001 der Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt worden.

2 Die Schuldnerin hatte 2001 Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben, die aufgrund hoher Vorsteuern in allen Monaten zu Vergütungsbeträgen führten. Mit Bescheid vom 6.11.2001 hat das beklagte FA gegen die Schuldnerin für August 2001 Umsatzsteuer in bestimmter Höhe festgesetzt. Das FA stützte sich dabei darauf, dass die in den Anmeldungen Januar bis August 2001 berücksichtigten Vorsteuern aufgrund des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen seien, und zwar im Schätzungswege durch einen prozentualen Abschlag. In einer Umbuchungsmitteilung vom Dezember 2001 verrechnete es diese Umsatzsteuerforderung mit den von der Schuldnerin für September bis November 2001 angemeldeten Vergütungsforderungen und durch Umbuchungsmitteilung vom Februar 2002 mit dem Vergütungsanspruch Dezember 2001. Als der Kläger hiergegen Einwendungen erhob, erließ das FA den angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 19.4.2005, in dem es feststellte, dass die vorbezeichneten Vergütungsansprüche erloschen seien.

3 Einspruch und Klage hiergegen blieben ohne Erfolg. Das FG hält in seinem veröffentlichten Urteil die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen für gegeben

11 EuGH, Urt. v. 8.11.2012 – Rs. C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, UR 2012, 968 – Rz. 24.

12 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Villalón, EuGH v. 26.4.2012 – Rs. C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, www.curia.europa.eu – Rz. 48.