Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. November 2012*

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 — Vorsteuerabzugsrecht — Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für steuerbare als auch für steuerbefreite Umsätze verwendet werden — Vermietung eines Gebäudes zu Geschäfts- und zu Wohnzwecken — Kriterium für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs“

In der Rechtssache C-511/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 22. Juli 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 27. Oktober 2010, in dem Verfahren

Finanzamt Hildesheim

gegen

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet, M. Ilešič und J.-J. Kasel (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: A. Calot Escobar,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und J. Möller als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch F. Dedousi, G. Kotta und K. Boskovits als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. Murrell als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch C. Soulay und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. April 2012

* Verfahrenssprache: Deutsch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Hildesheim (im Folgenden: Finanzamt) 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 zwölfte Erwägungsgrund der Sechsten 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 Sechsten 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 Sechsten 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 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (BGBl. I S. 1270) in der durch das Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. I S. 2645) geänderten Fassung (im Folgenden: UStG) 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 berechtigen, 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 Finanzamt 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 Finanzamt einen an BLC gerichteten Umsatzsteuerbescheid.

9 Gegen diesen Bescheid erhob BLC Klage beim Finanzgericht. 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 Sechsten Richtlinie verbiete es, dass ein Mitgliedstaat vorrangig eine Berechnungsmethode festlege, die auf ein anderes Aufteilungskriterium als den Umsatz abstelle.

10 Das Finanzamt hat gegen das Urteil des Finanzgerichts beim Bundesfinanzhof Revision eingelegt. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist zu klären, ob eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie, genauer in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c dieser 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 Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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

Zur Vorlagefrage

12 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten 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 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben.

13 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass Art. 17 Abs. 5 der Sechsten 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 Sechsten Richtlinie nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten – besteuerten – Umsätze entfällt (Urteil vom 18. Dezember 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Slg. 2008, I-10409, Randnr. 17).

14 Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf der Grundlage eines Pro-rata-Satzes zu berechnen, der anhand von Art. 19 der Sechsten Richtlinie ermittelt wird (Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 18).

15 Wie aus Randnr. 19 des Urteils Royal Bank of Scotland hervorgeht, lässt Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie, der mit dem Wort „jedoch“ beginnt, allerdings Abweichungen von der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 vorgesehenen Regel zu, da er die Mitgliedstaaten ermächtigt, eine der anderen in Unterabs. 3 dieser Vorschrift aufgeführten Methoden zur Bestimmung 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.

16 Da Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie somit als Ausnahmebestimmung zu den ersten beiden Unterabsätzen von Art. 17 Abs. 5 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 Sechsten 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 Sechste Richtlinie, wenn ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hätte, Rechtsvorschriften wie die vom vorlegenden Gericht angeführten zu erlassen, die allgemein von der Regelung der Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie abweichen. Denn derartige Rechtsvorschriften würden das in ihrem zwölften Erwägungsgrund genannte Ziel der Sechsten Richtlinie in Frage stellen, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen.

18 Diese Auslegung entspricht im Übrigen dem Zweck von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten 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 Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 24).

19 Daraus folgt, dass Art. 17 Abs. 5 der Sechsten 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 Unterabs. 3 dieser Vorschrift vorgesehenen Methoden zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorschreibt.

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 Sechsten Richtlinie zu folgen ist, der ausdrücklich auf die Berechnungsregel in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie verweist, die Regeln des Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie nicht anwendbar sind, wenn ein bestimmter Anwendungsfall einer der anderen besonderen Regelungen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 21).

21 Aus dem Wortlaut der Art. 17 Abs. 5 und 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ergibt sich nämlich, dass die letztgenannte Bestimmung nur auf den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie verweist und damit nur für den in der ersten dieser beiden Bestimmungen bezeichneten Pro-rata-Satz eine detaillierte Berechnungsregel festlegt (Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 22) sowie, im Wege der Extension, für den nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Richtlinie durchzuführenden Vorsteuerabzug.

22 Da die Sechste 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 Urteil vom 13. März 2008, Securenta, C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Randnrn. 34 und 35).

23 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten in Anbetracht erstens des Zwecks von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie, der es, worauf in Randnr. 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 Richtlinie und drittens des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht und als dessen Umsetzung Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 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 das Urteil Securenta, Randnr. 37).

24 Die Sechste 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 vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind.

26 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten 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 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes.

Kosten

27 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, 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 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes.

Unterschriften