

## EuGH: Unzulässigkeit des Aufteilungsgebots bei einheitlichen Leistungen

Andreas Masuch

Eine grundlegende Frage des Umsatzsteuerrechts ist, ob ein Vorgang umsatzsteuerpflichtig ist und wenn ja, mit welchem Steuersatz die Besteuerung zu erfolgen hat. Umfasst ein Geschäftsvorfall eine Vielzahl von Dienstleistungen bzw. Lieferelementen, kann eine einheitliche Betrachtung geboten sein. Zugleich kann es dazu kommen, dass ein hiernach als einheitliche Leistung einzustufender Vorgang teilweise als umsatzsteuerfrei bzw. umsatzsteuerpflichtig zu behandeln ist und auch im Falle einer Steuerpflicht müssen nicht zwingend alle Leistungselemente demselben Steuersatz unterfallen. Ursächlich hierfür sind sog. Aufteilungsgebote. Ein aktuelles Urteil des EuGH v. 4.5.2023 - C-516/21 „Finanzamt X“ ( NWB IAAJ-39742) könnte Anlass für eine Neubewertung der Zulässigkeit solcher Aufteilungsgebote im deutschen Umsatzsteuerrecht sein.

### I. Hintergrund

Umfasst ein Geschäftsvorfall mehrere Dienstleistungen bzw. Gegenstände, ist die Frage, ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist, von grundlegender umsatzsteuerrechtlicher Relevanz, u. a. für die Anwendung von Ortsbestimmungen, Befreiungsvorschriften und des Steuersatzes. Die Rechtsprechung hatte zwar schon in der Vergangenheit grundsätzlich entschieden, dass in der Regel jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten sei. Zugleich soll ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang aber für umsatzsteuerrechtliche Zwecke nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden dürfen.

Gleichwohl behält sich das deutsche Umsatzsteuerrecht, der BFH und die Finanzverwaltung vor, auch eine einheitliche Leistung für Zwecke der Besteuerung in bestimmten Fällen zu zergliedern und einzelne Leistungselemente unterschiedlich zu besteuern. Die Rechtmäßigkeit derartiger Aufteilungsgebote wurde bereits im Anschluss an die EuGH-Entscheidung in der Rs. Stadion Amsterdam (vgl. Masuch, NWB 8/2018 S. 456) kritisch hinterfragt und auch der EuGH hat nunmehr zu entsprechenden Zweifeln des BFH an der Unionsrechtskonformität eines speziellen Aufteilungsgebots Stellung genommen.

### II. Urteilsfall

Der Kläger verpachtete Stallgebäude mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Es handelte sich um spezielle Fütterungsvorrichtungen sowie besondere Heizungs-, Lüftungs- und Beleuchtungsanlagen. Der Kläger behandelte die Pachteinnahmen insgesamt als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, da u. a. auch ein einheitliches Entgelt für Gebäude und Betriebsvorrichtungen vorlag. Das Finanzamt teilte das Entgelt hingegen in zwei Teile auf, einerseits für die steuerfreie Vermietung des Gebäudes und andererseits für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen, und behandelte letztere als umsatzsteuerpflichtig. Es vertrat die Auffassung, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit sei, allerdings solle dies aufgrund des Aufteilungsgebots in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausdrücklich nicht für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen gelten, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile des vermieteten Grundstücks sind. Im weiteren Verfahrensgang legte der BFH dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die Steuer-

pflicht der Vermietung von dauerhaft eingebauten Betriebsvorrichtungen nur deren isolierte Vermietung erfasse oder auch deren Vermietung als Nebenleistung zu einer steuerfreien Gebäudevermietung bzw. -verpachtung.

### III. Entscheidung des EuGH

Mit einer für EuGH-Urteile ungewohnten Klarheit und Stringenz, kam der EuGH zu dem Schluss, dass Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL (Ausgangspunkt für das entsprechende Aufteilungsgebot in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) auf die Vermietung von dauerhaft eingebauten Vorrichtungen und Maschinen (Betriebsvorrichtungen i. S. von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) keine Anwendung finden soll, wenn deren Vermietung eine Nebenleistung zu einer Verpachtung eines Gebäudes ist. Folglich sei eine solche Vermietung dann ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. Der EuGH scheint nicht der Auffassung zu sein, die Regelung in Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL sei im Sinne eines Aufteilungsgebots zu verstehen. Vielmehr würde ein solches Verständnis die Funktionalität des MwSt-Systems beeinträchtigen: Den Mitgliedstaaten würde hierdurch die Möglichkeit eingeräumt, auf die einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung verschiedene Steuersätze anzuwenden. Dies könnte zu einer künstlichen Aufspaltung dieses einheitlichen Vorgangs führen und die Funktionalität des MwSt-Systems beeinträchtigen. Für den EuGH erfordere es der explizit normierte Ausschluss von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen von der Steuerbefreiung daher nicht, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen.

Zwar konnte der EuGH nicht selbst entscheiden, ob die Überlassung der Betriebsvorrichtungen im Streitfall als Nebenleistung zur umsatzsteuerrechtlichen Hauptleistung der Gebäudevermietung angesehen werden könne – die Beantwortung dieser Frage bleibt dem jeweiligen nationalen Gericht, also dem BFH, vorbehalten. Allerdings scheint es für den EuGH naheliegend zu sein, im vorliegenden Fall zumindest einen einheitlich wirtschaftlichen Vorgang zu sehen.

### IV. Auswirkungen der EuGH-Entscheidung

#### 1. Gebäudevermietung inkl. Betriebsvorrichtungen

Die bisherige Auffassung von BFH und Finanzverwaltung, die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen als steuerpflichtig anzusehen, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind (vgl. Abschnitt 4.12.10 Abs. 1 Satz 1 UStAE) und deren Überlassung eine unselbständige Nebenleistung darstellt (vgl. BFH-Urteil v. 28.5.1998 - V R 19/96, BStBl 2010 II S. 307), wird nach der Entscheidung des EuGH so jedenfalls nicht mehr aufrechterhalten werden können. Denn stellt die Überlassung der Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur Vermietung dar, müsse die Steuerbefreiung der Vermietung auch für die Betriebsvorrichtungen gelten.

#### 2. Auswirkungen auf andere Wirtschaftsbereiche

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG (eingeführt mit Wirkung v. 1.1.2010) ermäßigt sich die Steuer für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden von 19 % auf 7 %. Jedoch ist auch hier ein Aufteilungsgebot zwischen Leistungen, die unmittelbar der Vermietung dienen, und solchen, die hierfür nicht unmittelbar erforderlich sein sollen (z. B. Frühstück, Spa-Nutzung), vorgesehen (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG). Letztere sollen damit nicht dem ermäßigten Steuersatz für Beherbergungen unterliegen, obwohl auch sie Nebenleistungen zur Beherbergung sein können (vgl. BFH-Urteil v. 15.1.2009 - V R 9/06, BStBl 2010 II S. 433).

Letztlich sah sich der XI. Senat des BFH aber erst gerade angesichts des Vorlageverfahrens zum hier besprochenen Urteil genötigt, auch am Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG erst-

liche Zweifel zu hegen (vgl. BFH-Beschluss v. 7.3.2022 - XI B 2/21, BStBl 2023 II S. 198). Er vermutete, dass für die Frage, ob bei einer einheitlichen Leistung unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen könnten, die vom EuGH – in der nunmehr vorliegenden Entscheidung – getroffenen Abwägungen ggf. übertragbar sein könnten.

Allerdings könnte eine Besonderheit hinsichtlich der Einräumung von ermäßigten Steuersätzen dazu führen, dass das hierzu vorgesehene Aufteilungsgebot fortgelten könnte. Denn für die selektive Gewährung und Anwendung eines ermäßigten MwSt-Satzes in Einklang mit Art. 98 MwStSystRL (dieser bildet die Rechtsgrundlage für § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG) soll es nicht maßgeblich sein, ob die erbrachten Dienstleistungen ggf. als einheitlicher Umsatz zu betrachten sind. Vielmehr müsse lediglich der ermäßigt zu besteuernende einzelne Leistungsteil den in Anhang III der MwStSystRL genannten Tätigkeiten zugeordnet werden können (vgl. EuGH-Urteil v. 6.5.2010 - C-94/09 „Kommission/Frankreich“, NWB ZAAAD-45037). In diesem Bereich gilt es also umso mehr, die weitere Rechtsprechung des BFH angesichts der nunmehrigen Aussagen des EuGH abzuwarten.



**Andreas Masuch**

Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH), Partner bei der WTS.

**Fundstelle(n):**

NWB 2023 Seite 1614 - 1615

NWB SAAAJ-41106