Urteil vom 07. Juli 2011, V R 41/09

Vorsteuerabzug bei Vermietung des Miteigentumsanteils eines gemischt-genutzten Grundstücks an den unternehmerisch tätigen Miteigentümer - Vorliegen einer Vermietungstätigkeit oder Verpachtungstätigkeit - Gemeinschafter als Leistungsempfänger - Rückwirkung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. vom 09.12.2004

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 2, UStG § 15 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. August 2009, Az: 16 K 462/07

Leitsätze

Stellt eine aus zwei Personen bestehende Miteigentümergemeinschaft ein Gebäude her, das einer der Gemeinschafter teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, wird dieser Grundstücksteil (Büro) an ihn geliefert und kann daher nicht Gegenstand einer Vermietung durch den anderen Gemeinschafter sein .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zur Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes und um die Höhe der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) errichtete zusammen mit ihrem unternehmerisch tätigen Ehemann in 2003 ein Gebäude auf einem ihr und ihrem Ehemann jeweils zur Hälfte gehörenden Grundstück. Die gesamte Nutzfläche betrug 298,02 qm, davon entfielen 123,75 qm (41,50 %) auf ein Büro, das vom Ehemann der Klägerin für sein Unternehmen genutzt wurde; den Rest des Gebäudes nutzten die Eheleute zu eigenen Wohnzwecken.

3 Im Jahr 2004 (Streitjahr) entstanden noch Herstellungskosten in Höhe von netto 33.762,72 € zuzüglich 5.307,35 € Umsatzsteuer. Davon entfielen auf die Herstellung des Büros 6.019,49 € (zuzüglich 923,82 € Umsatzsteuer), auf die Wohnung 27.743,23 € (zuzüglich 4.383,53 € Umsatzsteuer). Die insgesamt entstandenen Herstellungskosten betrugen 235.285,12 € (netto 202.915,98 €), wobei auf das Büro 70.084,30 € (netto) und auf den privaten Wohnteil 132.831,68 € (netto) entfielen.

4 Mit Vertrag vom 31. Dezember 2003 vermietete die Klägerin ihren hälftigen Miteigentumsanteil an dem Büro sowie einen Anteil an der Nutz- und Betriebsfläche im Anbau (inklusive zweier Anteile an Garagenstellplätzen) ab 1. Januar 2004 an ihren Ehemann. Der Steuerberater der Klägerin stellte für diese am 13. Januar 2004 per Fax beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einen Antrag auf Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke. Zur Begründung führte er aus: "Meine Mandantin vermietet ab Januar 2004 ihren Miteigentumsanteil an dem von ihrem Ehemann gewerblich genutzten Teil des Neubauobjekts (...). Hinsichtlich der Vermietungsumsätze erfolgt eine Option nach § 9 UStG zur Umsatzsteuerpflicht. Die während der Bauphase angefallenen Vorsteuerbeträge werden demnächst für 2003 geltend gemacht." Die Geltendmachung erfolgte im Rahmen der am 20. Dezember 2004 beim FA eingegangenen Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2003.

5 Die im Streitjahr aus der Erstellung des Gebäudes in Rechnung gestellten Vorsteuern machte die Klägerin entsprechend ihrem Miteigentumsanteil --ebenso wie der Ehemann-- nicht im Rahmen von Voranmeldungen geltend, sondern in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2004 vom 4. Oktober 2005. Dabei erklärte sie Umsätze aus der "Vermietung Büro" in Höhe von 2.400 € und berechnete die Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben mit 1.322,74 € (2 % von 66.137 €).

6 Nachdem das FA der Steuererklärung zunächst zugestimmt hatte, änderte es im Anschluss an eine beim Ehemann

der Klägerin durchgeführte Außenprüfung die Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung, weil die Herstellungskosten des Wohnteils nicht auf einen Zeitraum von 50 Jahren (2 % p.a.), sondern auf einen Zeitraum von 10 Jahren (10 % p.a.) zu verteilen seien. Dies führte zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben auf 6.613 €. Gegen den Änderungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein.

7 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens half das FA dem Einspruchsbegehren teilweise ab, indem es --unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. April 2007 V R 56/04 (BFHE 217, 76, BStBl II 2007, 676) sowie des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. April 2004 (BStBl I 2004, 469)-- die unentgeltlichen Wertabgaben für Januar bis Juni 2004 auf der Grundlage eines Satzes der Absetzung für Abnutzung (AfA) von 2 % berechnete. Für die Zeit ab 1. Juli 2004 blieb es dagegen bei der Verteilung auf 10 Jahre und einem Pro-rata-Satz von 10 %. Danach verminderte sich die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe auf 3.306,85 €.

8 Mit ihrer dagegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin eine weitere Minderung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben. Diese seien auf der Grundlage von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. bis November 2004, zumindest aber bis September 2004 mit einem AfA-Satz von 2 % zu ermitteln. Die Gesetzesänderung durch das Euro-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURL-UmsG) vom 9. Dezember 2004 mit Wirkung ab 1. Juli 2004 stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung dar.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus: Es könne dahingestellt bleiben, ob es sich bei § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG um eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung handele. Die Klägerin habe das Gebäude nicht zeitnah ihrem Unternehmen zugeordnet, sodass ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen ausscheide. Die Zuordnungsentscheidung sei durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in der erstmöglichen Steuererklärung zu treffen. Da die Klägerin ihre unternehmerische Tätigkeit mit der steuerpflichtigen Vermietung ihres Miteigentumsanteils an dem Büro im Januar 2004 aufgenommen habe und zur Abgabe monatlicher Voranmeldungen verpflichtet gewesen sei, habe sie die Zuordnungsentscheidung bereits in den Voranmeldungen des Streitjahres treffen müssen. Da sie dies nicht getan habe, sei ihr der Vorsteuerabzug zu versagen. Die zu Unrecht gewährten Vorsteuern seien höher als die ggf. zu Unrecht berücksichtigten unentgeltlichen Wertabgaben, sodass eine Herabsetzung der festgesetzten Umsatzsteuer im Ergebnis nicht in Betracht komme.

10 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, die Zuordnungsentscheidung könne auch in der Jahreserklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug falle, nach außen hin dokumentiert werden. Erst die Jahreserklärung sei geeignet, eine Bekanntgabe mit endgültiger Wirkung darzustellen. Diese Sichtweise entspreche dem Prinzip der Jahresveranlagung, während die Rechtsfolgen aus den Voranmeldungen nur vorläufiger Natur seien. Im Streitfall sei die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung somit zeitnah erfolgt.

11 Bei der Neuregelung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1999 durch das EURL-UmsG handele es sich um eine echte Rückwirkung, die verfassungswidrig sei. Sie, die Klägerin, habe zum 1. Juli 2004 nicht mit einer solchen Regelung rechnen müssen. Es habe vielmehr ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage bestanden. Selbst wenn die Rückwirkung ab dem Beschluss des Deutschen Bundestages über die Annahme des Gesetzes am 20. Oktober 2004 zulässig sein sollte, verstoße die Rückwirkung jedenfalls für die Zeit vom 1. Juli 2004 bis zum 30. September 2004 gegen die Verfassung.

12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

1. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG vom 9. Dezember 2004 dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), § 13 Nr. 11, §§ 80 ff. des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle vorzulegen,

2. das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13. August 2009 16 K 462/07 aufzuheben,

3. die Umsatzsteuer 2004 unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids vom 15. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 auf ./. 1.857,60 € herabzusetzen.

13 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Es schließt sich der Rechtsauffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Abzug der geltend gemachten Vorsteuern im Ergebnis zu Recht versagt. Die Klägerin war mit der Vermietung ihres Miteigentumsanteils an ihren Ehemann nicht im umsatzsteuerrechtlichen Sinne "wirtschaftlich" tätig. Auf die Höhe der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben und die damit zusammenhängende Frage einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG vom 9. Dezember 2004 kommt es daher nicht an.

16 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach ist der Steuerpflichtige, soweit er Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. Bei richtlinienkonformer Auslegung wird für das Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine Leistung daher nur bezogen, wenn sie zur (beabsichtigten) Verwendung für Zwecke einer nachhaltigen (wirtschaftlichen) und gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeit bezogen wird, die im Übrigen steuerpflichtig sein muss, damit der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BFH/NV 2011, 727, unter II.2.b; vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.). Die auf Einnahmeerzielung gerichtete (wirtschaftliche) Tätigkeit kann auch in der Erbringung sonstiger Leistungen durch Vermietung und Verpachtung von Grundstücken liegen.

17 2. Im Streitfall ist die vertraglich vereinbarte "Vermietung" des Miteigentumsanteils durch die Klägerin an ihren Ehemann keine "wirtschaftliche" Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 UStG, weil umsatzsteuerrechtlich keine Vermietung vorliegt.

18 a) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) "vermietete" die Klägerin mit Vertrag vom 31. Dezember 2003 ab dem 1. Januar 2004 ihren Miteigentumsanteil an dem Büro sowie einen Anteil an der Nutz- und Betriebsfläche im Anbau an ihren Ehemann. Weiterhin hat das FG festgestellt, dass nur der Ehemann der Klägerin als Bezirksschornsteinfegermeister unternehmerisch tätig war und insoweit das Büro (allein) für sein Unternehmen nutzte.

19 b) Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts. Bei einer Auslegung des Vermietungsbegriffs entsprechend Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG muss dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf eine bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werden, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 6. Dezember 2007 C-451/06, Walderdorff, Slg. 2007, I-10637 Rdnr. 17; vom 4. Oktober 2001 C-326/99, Goed Wonen, Slg. 2001, I-6831 Rdnr. 55; vom 9. Oktober 2001 C-409/98, Mirror Group, Slg. 2001, I-7175 Rdnr. 31, und vom 9. Oktober 2001 C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257 Rdnr. 21). Eine Vermietungstätigkeit liegt daher nicht vor, wenn dem "Mieter" das Recht auf Inbesitznahme unter Ausschluss jeder anderen Person nicht --mehr-- eingeräumt werden kann, weil ihm zuvor die Verfügungsmacht über das Mietobjekt (Grundstück) bereits durch eine Lieferung verschafft wurde.

20 c) Die Klägerin konnte umsatzsteuerrechtlich ihren Miteigentumsanteil an dem vom Ehemann für dessen Unternehmen genutzten Anteil nicht an diesen vermieten, weil dieser ihm umsatzsteuerrechtlich bereits geliefert worden ist und dessen Vermietung an ihn daher umsatzsteuerrechtlich nicht möglich ist.

21 aa) Bei einer aus zwei Personen bestehenden Gemeinschaft, die selbst keine Rechtspersönlichkeit besitzt und selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind die Gemeinschafter als Leistungsempfänger anzusehen (EuGH-Urteil

vom 21. April 2005 C-25/03, "HE", Slg. 2005, I-3123 Leitsatz).

22 bb) Nutzt nur einer der Gemeinschafter Teile des Gegenstands für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und ordnet diese ganz seinem Unternehmen zu, zeigt sich damit, "dass er über diesen Raum faktisch wie ein Eigentümer verfügt und damit die Voraussetzung erfüllt, die sich aus der oben in Randnummer 64 [für eine Lieferung] angeführten Rechtsprechung ergibt" (EuGH-Urteil "HE" in Slg. 2005, I-3123 Rdnr. 67). Der für unternehmerische Zwecke genutzte Grundstücksteil wird in einem solchen Fall bei seiner Anschaffung oder Herstellung nur an den unternehmerisch tätigen Gemeinschafter geliefert. Dem unternehmerisch tätigen Gemeinschafter steht dann --eine zeitnahe Zuordnung vorausgesetzt-- das Recht auf Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung für die gesamte Mehrwertsteuerbelastung des von ihm für unternehmerische Zwecke verwendeten Teils des Gegenstands in vollem Umfang zu, "sofern der Abzugsbetrag nicht über den Miteigentumsanteil des Steuerpflichtigen an dem Gegenstand hinausgeht" (EuGH-Urteil "HE" in Slg. 2005, I-3123 Rdnr. 74).

23 d) Soweit ein Grundstücksteil allein an den unternehmerisch tätigen Gemeinschafter geliefert wird, kann dieser Grundstücksteil umsatzsteuerrechtlich nicht Gegenstand einer Vermietung an diesen Gemeinschafter sein. Ihm kann daher aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht vom zivilrechtlichen Vermieter kein Vorteil mehr zugewandt werden, der zu einem Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts führt.

24 e) Im Streitfall ist die Klägerin mit der zivilrechtlichen Vermietung an ihren Ehemann nicht Unternehmerin. Die auf das Büro entfallenden Räumlichkeiten wurden unmittelbar an den Ehemann der Klägerin geliefert, sodass insoweit umsatzsteuerrechtlich keine Vermietung durch die Klägerin vorliegt.

25 aa) Die von der Klägerin an ihren Ehemann im Vertrag vom 31. Dezember 2003 vermieteten Räume ("Büroanteil" und Anbau) sind alleine ihrem Ehemann zuzurechnen, da sie an ihn unmittelbar geliefert wurden. Dieser nutzte die Räume ausschließlich für seine unternehmerischen Zwecke. Der Abzugsbetrag, der auf ihn --entsprechend dem seinem Unternehmen zugeordneten "Büro-Anteil" am Gebäude-- entfällt, beträgt 41,5 % und überschreitet damit nicht seinen Miteigentumsanteil am Gebäude von 50 %. Das Büro und die weiteren Nutz- und Betriebsflächen im Anbau, die der Ehemann der Klägerin allein nutzte, konnten demnach in voller Höhe seinem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

26 bb) Die Klägerin hat also mit der zivilrechtlichen Vermietung ihres Miteigentumsanteils an ihren Ehemann keine wirtschaftliche Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht, ihr steht deshalb ein Vorsteuerabzug für die von ihr bezogenen Bauleistungen nicht zu.

27 3. Da die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, war die Revision unbegründet.

28 a) Wie das FG im Ergebnis zu Recht festgestellt hat, ist der im Streitjahr zu versagende Vorsteuerabzug höher als die begehrte Minderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben. Die Vorsteuern betragen ausweislich der Anlage zur Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 2.653,68 €, während sich die Umsatzsteuer auf die zu Unrecht berücksichtigten unentgeltlichen Wertabgaben in Höhe von 1.018,88 € (6.368 € x 16 %) zuzüglich der Umsatzsteuer auf die erklärten Vermietungsumsätze in Höhe von 384 € (2.400 € x 16 %) auf insgesamt 1.402,88 € beziffert. Die begehrte Herabsetzung der festgesetzten Umsatzsteuer kommt daher nicht in Betracht.

29 b) Die vollständige Versagung des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs von 2.653,68 € würde darüber hinaus zu einer höheren Steuer führen. Im Hinblick auf das auch im Revisionsverfahren geltende Verböserungsverbot (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) ist es dem BFH jedoch versagt, über das erstinstanzliche Klagebegehren hinauszugehen.

30 c) Dem Hauptantrag der Klägerin auf Vorlage des Verfahrens an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG, § 13 Nr. 11, §§ 80 ff. BVerfGG war nicht zu entsprechen. Die wegen der behaupteten Verfassungswidrigkeit von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG vom 9. Dezember 2004 umstrittene Höhe der Bemessungsgrundlage ist nicht entscheidungserheblich, da einer Klagestattgabe bereits entgegensteht, dass der betragsmäßig höhere Vorsteuerabzug nicht zu gewähren ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de