Urteil vom 07. Juli 2011, V R 42/09

Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 2, UStG § 15a, UStG § 16, UStG § 18, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 4 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 6 Buchst a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. August 2009, Az: 16 K 463/07

Leitsätze

1. Ist ein Gegenstand sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische Zwecke vorgesehen (gemischte Nutzung), kann der Steuerpflichtige (Unternehmer) den Gegenstand

a) insgesamt seinem Unternehmen zuordnen,

b) ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder

c) ihn im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung seinem Unternehmensvermögen zuordnen (Zuordnungswahlrecht).

2. Die sofort bei Leistungsbezug zu treffende Zuordnungsentscheidung ist "zeitnah", d.h. bis spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung zu dokumentieren.

3. Keine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn die Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) mitgeteilt wird.

Tatbestand

I.

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

2 Der als Bezirksschornsteinfegermeister unternehmerisch tätige Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine Ehefrau errichteten in 2003 ein Gebäude auf einem ihnen jeweils zur Hälfte gehörenden Grundstück. Die gesamte Nutzfläche betrug 298,02 qm, davon entfielen 123,75 qm (41,50 %) auf ein vom Kläger für sein Unternehmen genutztes Büro, den Rest des Gebäudes nutzten die Eheleute zu eigenen Wohnzwecken.

3 Von den im Jahr 2004 (Streitjahr) in Rechnung gestellten Herstellungskosten (netto 33.762,72 € zuzüglich 5.307,35 € Umsatzsteuer) entfielen auf das Büro 6.019,49 € (zuzüglich 923,82 € Umsatzsteuer) und auf die Wohnung 27.743,23 € (zuzüglich 4.383,53 € Umsatzsteuer). Die insgesamt entstandenen Herstellungskosten beliefen sich auf 202.915,98 € (zuzüglich 32.369,14 € Umsatzsteuer), wobei der Büroanteil 70.084,30 € (netto) betrug und der auf die Privaträume entfallende Anteil 132.831,68 € (netto).

4 Der Kläger aktivierte in seiner Bilanz für das Jahr 2003 den betrieblich genutzten Gebäudeteil nur mit Nettowerten. Die in 2003 in Rechnung gestellten Vorsteuern erklärte er unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 8. Mai 2003 C-269/00, Seeling (Slg. 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378) erstmals und vollständig in seiner am 20. Dezember 2004 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2003. Die im Streitjahr entstandenen Vorsteuern machte er ebenfalls nicht im Rahmen der Voranmeldungen, sondern in seiner Jahreserklärung 2004 vom 4. Oktober 2005 geltend. Dabei berechnete er die Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben mit 1.322,74 €.

5 Nachdem das FA der Steuererklärung zunächst zugestimmt hatte, änderte es im Anschluss an eine Außenprüfung die Steuerfestsetzung, weil die Herstellungskosten des Wohnteils nicht --wie vom Kläger erklärt-- auf einen Zeitraum von 50 Jahren, sondern auf 10 Jahre zu verteilen seien. Dies führte zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben von 1.322,74 € auf nunmehr 6.613 €.

6 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 einer Nutzungsdauer von 50 Jahren und damit einer Abschreibung von 2 % berechnete. Für die Zeit ab 1. Juli 2004 blieb es dagegen bei der Verteilung der Herstellungskosten auf 10 Jahre und einem Pro-rata-Satz von 10 %. Danach verminderte sich die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben auf 3.306,85 €.

7 Mit seiner Klage machte der Kläger geltend, die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben sei gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG a.F.) bis November 2004, zumindest aber bis September 2004 mit einem Satz der Absetzung für Abnutzung von 2 % zu ermitteln. Die Änderung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG durch das Euro-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURL-UmsG) vom 9. Dezember 2004 mit Wirkung ab 1. Juli 2004 stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung dar. Selbst wenn der Vertrauensschutz in die alte Rechtslage durch den Beschluss des Bundestages über die Annahme des Gesetzes vom 28. Oktober 2004 entfallen sein sollte, gelte für die Zeit bis zum 30. September 2004 noch die alte Rechtslage.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage ab und führte zur Begründung in seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 2058 veröffentlichten Entscheidung im Wesentlichen aus:

9 Es könne dahingestellt bleiben, ob die Neufassung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG in der Zeit vom 1. Juli 2004 bis 30. September 2004 anwendbar sei oder ob es sich insoweit um eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung handele. Denn der Kläger habe das Gebäude nicht zeitnah seinem Unternehmen zugeordnet, sodass bereits ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen ausscheide. Da die zu Unrecht gewährten Vorsteuern höher seien als die ggf. zu Unrecht berücksichtigten unentgeltlichen Wertabgaben, komme eine Herabsetzung der festgesetzten Umsatzsteuer nicht in Betracht.

10 Der Kläger habe keine rechtzeitige Entscheidung zugunsten einer Zuordnung des Gebäudes zu seinem Unternehmen getroffen. Nach ständiger Rechtsprechung des FG müsse für eine rechtzeitige Zuordnungsentscheidung der Vorsteuerabzug in der erstmöglichen Steuererklärung geltend gemacht werden. Jede Verlagerung auf spätere Steuererklärungen widerspreche dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer und mache den Vorsteuerabzug --unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz und die Steuergerechtigkeit-- von zufälligen Voraussetzungen abhängig. Der Kläger sei zur Abgabe monatlicher Voranmeldungen verpflichtet gewesen und habe daher seine Zuordnungsentscheidung bereits in den Voranmeldungen treffen müssen, in deren Besteuerungszeiträumen er die Eingangsleistungen bezogen habe. Da er dies nicht getan habe, fehle es an einer Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen.

11 Eine eindeutige Rechtsprechung des BFH zur Frage des Zeitpunkts der Zuordnung liege nicht vor bzw. überzeuge nicht. Soweit der XI. Senat im Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06 (BFH/NV 2009, 798) unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil des V. Senats vom 11. April 2008 V R 10/07 (BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741) entschieden habe, dass die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung nach außen hin zu dokumentieren sei, fehle eine Begründung dafür, weshalb die vom Unternehmer geforderte sofortige Zuordnungsentscheidung von deren Bekanntgabe (Dokumentation) zu trennen sei. Der Vorsteuerabzug finde mit Ablauf des Besteuerungszeitraums statt, in den der abziehbare Vorsteuerabzug falle. Aufgrund der in § 18 Abs. 1 UStG angeordneten entsprechenden Anwendung des § 16 Abs. 2 UStG gelte der Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums auch für die abziehbaren Vorsteuerbeträge. Da der Sofortabzug der Vorsteuer bereits in der Voranmeldung zu erfolgen habe, müsse dies auch für die Zuordnungsentscheidung gelten. Dem stehe die Bestimmung des Kalenderjahrs als Besteuerungszeitraum nicht entgegen. Bezüglich der Jahressteuer enthalte das Umsatzsteuergesetz keine Regelung des Entstehens (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 62/94, BFHE 181, 188, BStBl II 1996, 662). Da die Jahressteuer aus der Summe der in dem jeweiligen Zeitraum entstandenen Umsatzsteuerbeträge berechnet werde, spreche auch dies dafür, dass der sofort geltend zu machende Vorsteuerabzug in der erstmöglichen Steuererklärung (den Voranmeldungen) zu erfolgen habe, soweit eine entsprechende Verpflichtung zur Abgabe bestehe. Mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen bestehe auch eine Verpflichtung des Unternehmers, die darin enthaltenen Angaben

wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Eine Einschränkung dahingehend, dass diese Verpflichtung des Steuerpflichtigen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und damit einer Zuordnungsentscheidung in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht gelten würde, bestehe nicht. Die sofortige Zuordnung sei auch aus Gründen der Klarheit, der Steuergerechtigkeit und des Ausschlusses von Manipulationsmöglichkeiten erforderlich. Für das Erfordernis der Zuordnungsentscheidung in der ersten möglichen Steuererklärung spreche schließlich auch die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit dem Leistungsbezug (vgl. EuGH-Urteil vom 2. Juni 2005 C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Slg. 2005, I-4685 Rdnrn. 37 f.). Daraus folge, dass der Unternehmer bei jedem Leistungsbezug sofort über die Verwendung entscheiden müsse.

12 Selbst wenn andere Indizien als Beweisanzeichen für eine Zuordnungsentscheidung gelten könnten, lägen solche im Streitfall nicht vor. Die Umsatzsteuererklärung 2003, in der Vorsteuern erstmals abgezogen wurden, sei erst im Dezember 2004 abgegeben worden, sodass eine Zuordnung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht erfolgt sei. In der Bilanz 2003 habe der Kläger zwar den betrieblich genutzten Gebäudeteil mit Nettowerten aktiviert, die bilanzielle Behandlung sei aber als Indiz für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen dann nicht ausreichend, wenn --wie im Streitfall-- ein Vorsteuerabzug möglich gewesen wäre.

13 Mit seiner Revision macht der Kläger im Wesentlichen geltend:

14 Die Zuordnungsentscheidung könne auch noch in der Jahreserklärung des Leistungsbezugs nach außen hin dokumentiert werden. Erst die Jahreserklärung sei geeignet, eine Bekanntgabe mit endgültiger Wirkung darzustellen. Diese Sichtweise entspreche dem Prinzip der Jahresveranlagung, da sie berücksichtige, dass der Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr sei. Die Voranmeldungszeiträume hätten dagegen lediglich verfahrensrechtliche Bedeutung und etwaige Rechtsfolgen aus den Voranmeldungen seien vorläufiger Natur. Insoweit komme es darauf an, dass die Zuordnungsentscheidung den Finanzbehörden bis zum Zeitpunkt der formellen Bestandskraft des Steuerbescheids für das Jahr des Leistungsbezugs vorliege (Niedersächsisches FG, Urteil vom 3. Januar 2008 16 K 558/04, EFG 2008, 809). Eine Bekanntgabe der Zuordnungsentscheidung bis zur bestandskräftigen Festsetzung der Umsatzsteuer aus der Jahreserklärung genüge hierfür. Im Streitfall sei die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung daher zeitnah erfolgt.

15 Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von unentgeltlichen Wertabgaben lägen vor. Allerdings handele es sich bei der Neuregelung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG um eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung. Die Rückwirkung verstoße jedenfalls für die Zeit vom 1. Juli 2004 bis zum 30. September 2004 gegen die Verfassung.

16 Der Kläger 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 463/07 aufzuheben,

3. die Umsatzsteuer 2004 unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids vom 15. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 auf 17.834,60 € herabzusetzen.

17 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

18 Es schließt sich der Rechtsauffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Abzug der vom Kläger geltend gemachten Vorsteuern im Ergebnis

zu Recht versagt. Auf die Höhe der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben und damit eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung durch § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG vom 9. Dezember 2004 kam es daher nicht an.

20 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 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.).

21 2. Ist ein Gegenstand --wie im Streitfall das Einfamilienhaus der Eheleute, dessen Herstellung die streitigen Leistungen dienen-- sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen privaten Bereich des Unternehmers vorgesehen (gemischte Nutzung), wird der Gegenstand nur dann für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Unternehmen zuordnet (vgl. EuGH-Urteil vom 8. März 2001 C-415/98, Bakcsi, Slg. 2001, I-01831, Leitsatz 1 sowie Rdnr. 25). Insoweit hat der Steuerpflichtige (Unternehmer) nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und BFH ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem --geschätzten-- unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen (vgl. EuGH-Urteile vom 11. Juli 1991 C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795; vom 4. Oktober 1995 C-291/92, Armbrecht, Slg. 1995, I-2775; Bakcsi in Slg. 2001, I-01831; BFH-Urteile vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BFHE 232, 254, BFH/NV 2011, 941; in BFH/NV 2009, 798; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; zur gemischten Nutzung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 V R 23/10, BFH/NV 2011, 1261).

22 Diese Zuordnungsgrundsätze gelten auch bei Herstellung oder Erwerb eines Gegenstands durch zwei eine Gemeinschaft bildende Ehegatten. Verwendet allerdings --wie im Streitfall der Kläger-- nur einer der Ehegatten einen Teil des Gegenstands ausschließlich für unternehmerische Zwecke, steht diesem Ehegatten und Miteigentümer das Recht auf Vorsteuerabzug für die gesamte Mehrwertsteuerbelastung des von ihm für unternehmerische Zwecke verwendeten Teils des Gegenstands zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über den Miteigentumsanteil des Steuerpflichtigen an dem Gegenstand hinausgeht. Nutzt somit einer der Gemeinschafter ein Arbeitszimmer oder Büro im Wohnhaus vollständig für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, kann er diesen Gebäudeteil im Rahmen seines Miteigentumsanteils --vorbehaltlich einer zeitnahen Zuordnungsentscheidung-- seinem Unternehmensvermögen zuordnen mit der Folge, dass er die gesamte Mehrwertsteuer abziehen kann, mit der die verschiedenen Kostenelemente des Preises für diesen Teil des Gebäudes unmittelbar belastet worden sind (EuGH-Urteil vom 21. April 2005 C-25/03, HE, Slg. 2005, I-03123 Rdnr. 71).

23 3. Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands. Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 26. Juni 2009 V B 34/08, BFH/NV 2009, 2011; BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798, und vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07, BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; vom 27. Juli 1995 V R 44/94, BFHE 178, 482, BStBl II 1995, 853; BFH-Urteile vom 31. Januar 2002 V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, und vom 28. Februar 2002 V R 25/96, BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815). Auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung kann ggf. ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798; vom 25. März 1988 V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649, und vom 11. November 1993 V R 52/91, BFHE 173, 239, BStBl II 1994, 335). Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; in BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815).

24 Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 2011).

25 a) Für die Maßgeblichkeit der Jahressteuererklärung anstelle der Umsatzsteuer-Voranmeldungen spricht, dass nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG grundsätzlich das Kalenderjahr der maßgebliche Besteuerungszeitraum für die endgültige Beurteilung der darin erfassten Eingangs- und Ausgangsumsätze ist (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, § 15 Rz 252). Auch im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung stellt der Gesetzgeber auf das Kalenderjahr (§ 15a Abs. 1 und 5 UStG) oder auf den Besteuerungszeitraum (§ 15a Abs. 2 Satz 2 UStG) ab (vgl. Lange, Umsatzsteuer-Rundschau 2008, 23 ff., 27).

26 aa) Dies wird nicht dadurch entkräftet, dass das Umsatzsteuergesetz keinen Tatbestand zur Entstehung der Jahressteuer enthält (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 62/94, BFHE 181, 188, BStBl II 1996, 662) und die Jahressteuer daher aus der Summe der in den einzelnen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuerbeträge berechnet wird. Denn im Verhältnis zur Jahressteuerfestsetzung haben die Umsatzsteuer-Voranmeldungen nur vorläufigen Charakter und führen daher sowohl in verfahrens- als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht in aller Regel nur vorläufige Rechtsfolgen herbei:

27 (1) So nimmt die Jahressteuerfestsetzung materiell-rechtlich den Inhalt der Steuerfestsetzungen für die Voranmeldungszeiträume in sich auf und die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide verlieren ihre Wirksamkeit (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2009 V B 23/08, BFH/NV 2010, 1866). Das materielle Ergebnis der im Kalenderjahr positiv oder negativ entstandenen Umsatzsteuer wird für die Zukunft ausschließlich mit dem Jahresumsatzsteuerbescheid festgestellt (BFH-Beschluss vom 22. August 1995 VII B 107/95, BFHE 178, 532, BStBl II 1995, 916, 917; BFH-Urteil vom 21. Februar 1991 V R 130/86, BFHE 163, 408, BStBl II 1991, 465, 466). Die Vorläufigkeit der Umsatzsteuer-Voranmeldungen zeigt sich auch daran, dass diese keiner materiellen Bestandskraft in dem Sinne fähig sind, dass --mit gegenüber dem Jahressteuerbescheid durchsetzbarer Verbindlichkeit-- über das Bestehen einer Umsatzsteuerschuld entschieden wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juni 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46 ff., 51, unter 2.b ddd) mit Hinweis auf die Senatsurteile vom 29. November 1984 V R 146/83 (BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370) sowie vom 1. Oktober 1992 V R 81/89 (BFHE 169, 117, BStBl II 1993, 120). Das endgültige materiell-rechtliche Schicksal der Vorauszahlungsschuld hängt daher grundsätzlich von der Festsetzung der Jahresumsatzsteuer ab (BFH-Urteil in BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46 ff., 51, unter 2.b ddd).

28 (2) In verfahrensrechtlicher Hinsicht bewirkt die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer, dass sich die Steuerfestsetzungen für Voranmeldungszeiträume aufgrund von Voranmeldungen oder Vorauszahlungsbescheiden nach § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Oktober 1999 VII R 98/98, BFHE 190, 25, BStBl II 2000, 486, 489; in BFHE 178, 532, BStBl II 1995, 916, 917; in BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370, 371).

29 bb) Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass gesetzliche Wahlrechte nicht mit der Abgabe der Voranmeldung ausgeübt werden müssen, sondern, wie sich aus § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG, § 23 Abs. 3 Satz 1 UStG und § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG ergibt, auch noch im Rahmen der Jahressteuerfestsetzung ausgeübt werden können. Dies spricht dafür, an die Jahreserklärung als letzte Möglichkeit einer noch zeitnahen Dokumentation der --grundsätzlich bei Leistungsbezug zu treffenden-- Zuordnungsentscheidung anzuknüpfen, wenn frühere Anhaltspunkte für eine ganze oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen. Im Übrigen würde die Anknüpfung an die Voranmeldungen zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen führen, die monatliche Voranmeldungen (§ 18 Abs. 2 Satz 2 und Satz 4 UStG sowie § 18 Abs. 2a UStG) oder vierteljährliche Voranmeldungen (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UStG) abzugeben haben sowie Steuerpflichtigen, die von der Abgabe von Voranmeldungen befreit und daher lediglich verpflichtet sind, eine Jahressteuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG).

30 cc) Die Maßgeblichkeit der Jahressteuererklärung als noch "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung steht im Einklang mit dem Unionsrecht.

31 (1) Art. 22 Abs. 4 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige innerhalb eines von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraums eine Steuererklärung abzugeben hat. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von

Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Allerdings können die Mitgliedstaaten andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten. Zusätzlich können die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 6 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG von dem Steuerpflichtigen verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres mit allen Angaben nach Abs. 4 abgibt. Von dieser Ermächtigung hat der nationale Gesetzgeber Gebrauch gemacht, indem er neben der Abgabe von Voranmeldungen für einen Monat oder ein Quartal (§ 18 Abs. 1, 2 und 2a UStG) die Abgabe einer Jahressteuererklärung (§ 18 Abs. 4 UStG) vorschreibt.

32 (2) Zum Inhalt dieser Erklärung regelt Art. 22 Abs. 6 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, dass darin auch alle Angaben enthalten sein müssen, "die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind". Unter "Berichtigung" ist in diesem Zusammenhang die Richtigstellung von unzutreffenden oder unvollständigen Besteuerungsgrundlagen (Umsätze, Vorsteuern) zu verstehen. Darunter fällt auch die Dokumentation der bei Anschaffung oder Herstellung getroffenen Zuordnungsentscheidung, da diese Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist und die Erklärung "alle Angaben" enthalten muss, die hierfür erforderlich sind.

33 b) Eine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt allerdings nur dann vor, wenn diese bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen dem FA gegenüber abgegeben wurde (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, unter II.3.d).

34 aa) Die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung stellt keine Steuererklärung i.S. von § 149 Abs. 1 AO dar und müsste daher an sich unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen. Aus Gründen der Praktikabilität hält es der Senat aber für zulässig, insoweit auf die allgemeine Abgabefrist für Jahressteuererklärungen zurückzugreifen. Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Will der Unternehmer gemischt-genutzte Gegenstände seinem Unternehmensvermögen zuordnen, hat er dies somit bis spätestens 31. Mai des Folgejahres gegenüber der Finanzbehörde zu dokumentieren.

35 bb) Eine erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist demnach ausgeschlossen.

36 (1) Für die Abgabe von Steuererklärungen gewährte Fristverlängerungen haben somit nicht zur Folge, dass auch die Frist zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung verlängert wird. Die insbesondere für Steuerberater geltenden Fristverlängerungen betreffen lediglich Steuererklärungen und sind nach allgemeiner Ansicht nicht für die Ausübung von Wahlrechten einschlägig (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 109 Rz 26; Kuczynski in Beermann/Gosch, AO/FGO § 109 Rz 1 mit Hinweis auf BTDrucks 7/4292, S. 26). Da die Zuordnungsentscheidung materiell-rechtliche Auswirkungen hat, kann es auf Fristverlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen in Einzelfällen oder für bestimmte Berufsgruppen aus Gründen der Besteuerungsgleichheit nicht ankommen.

37 (2) Darüber hinaus ist insoweit zu berücksichtigen, dass --anders als die allgemeine Abgabefrist für Steuererklärungen-- die Fristverlängerungen für Steuererklärungen nicht rechtssicher aus dem Gesetz ersichtlich sind, sondern auf der Grundlage des § 109 Abs. 1 AO in gleichlautenden Verwaltungsvorschriften der obersten Finanzbehörden der Länder erst zu Beginn des dem jeweiligen Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres geregelt werden.

38 c) Ohne Erfolg beruft sich der Kläger für seine Auffassung, die Zuordnungsentscheidung könne noch bis zur formellen Bestandskraft des Umsatzsteuerjahresbescheides dokumentiert werden, auf die Rechtsprechung zur Bindung an einen einmal getroffenen Aufteilungsmaßstab bei gemischter (steuerfreier und steuerpflichtiger) Verwendung von für das Unternehmen bezogenen Leistungen (vgl. BFH-Urteile vom 18. März 2010 V R 44/08, BFH/NV 2010, 1871; vom 22. November 2007 V R 35/06, BFH/NV 2008, 628; vom 2. März 2006 V R 49/05, BFHE 213, 249, BStBl II 2006, 729; vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417). Diese Entscheidungen betreffen nicht die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt noch eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnung zum Unternehmen vorliegt, sondern die ganz andere Frage, ob der Unternehmer bei der Ausübung einer Schätzungsbefugnis die einmal in einem formell bestandskräftigen Steuerbescheid getroffene Wahl eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabs nachträglich wieder ändern kann. Zudem hat der Senat im Urteil in BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417, unter II.4.b cc betont, dass auch, soweit die Kriterien für die Ausübung eines Wahlrechts nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt sind, die Frage nach den Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht allgemein und für alle in Betracht kommenden Fälle einheitlich beantwortet werden kann, es vielmehr auf die materiell-rechtliche Eigenart und Wirkungsweise des einzelnen Wahlrechts ankommt. Dies gilt erst recht für die Frage nach der rechtzeitigen Dokumentation eines Wahlrechts.

39 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen, als es den Vorsteuerabzug wegen nicht rechtzeitiger Dokumentation der Zuordnung zum Unternehmensvermögen im Rahmen der jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldungen versagte. Gleichwohl ist die Revision zurückzuweisen, weil nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch eine rechtzeitige Dokumentation der Zuordnungsentscheidung für das Unternehmen bis zum 31. Mai des Folgejahres fehlt.

40 a) Der Kläger hatte im Streitjahr keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben und seine Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2004, in der er erstmals den Vorsteuerabzug für weitere Herstellungskosten geltend machte, erst am 4. Oktober 2005 eingereicht. Damit fehlt es an primären Beweisanzeichen für eine zeitnahe Zuordnungsentscheidung.

41 b) Ob die Zuordnungsentscheidung entgegen der Ansicht des FG aus anderen objektiven Beweisanzeichen gefolgert werden kann (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798; vom 18. Dezember 2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, unter II.4., sowie vom 25. März 1988 V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649, unter II.2.; anders BFH-Urteil in BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, Leitsatz 3 sowie II.2.b cc) ist nicht entscheidungserheblich. Hierfür käme beispielsweise --die ertragsteuerrechtliche Zulässigkeit einer Aktivierung unterstellt-- die Aktivierung des Gegenstands mit den Netto-Herstellungskosten in Betracht, da nach § 9b Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes der Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts gehört (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, unter II.3.d cc). Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger in seiner Bilanz 2003 nur den betrieblich genutzten Gebäudeteil mit Nettowerten aktiviert. Der Zugang auf dem Konto "Bauten auf eigenen Grundstücken" betrifft somit nicht das Gesamtgebäude, sondern lediglich die Kosten für den "Ausbau Büro ...straße". Hieraus kann aber nicht auf die Zuordnung des gesamten Gebäudeteils zum Unternehmensvermögen geschlossen werden.

42 c) Eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen kann nicht entsprechend der Verwaltungsanweisung in Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2 Buchst. b der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 unterstellt werden. Für eine derartige Zuordnungsfiktion fehlt nicht nur eine gesetzliche Grundlage, sie widerspricht auch der ständigen BFH-Rechtsprechung, wonach bei fehlenden Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen diese Zuordnung nicht unterstellt werden kann (EuGH-Urteil Bakcsi in Slg. 2001, I-1831; BFH-Urteile in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; in BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815, unter II.2.).

43 d) Im Hinblick auf die bereits im Streitjahr erfolgte Fertigstellung des Gebäudes war nicht zu entscheiden, ob bei sog. gestreckten Herstellungsvorgängen (Lippross in Umsatzsteuer, 22. Aufl., S. 401; Lohse, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 319 f.) für den Zeitpunkt der Zuordnung auf die einzelnen Leistungsbezüge oder auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des mit den Einzelbezügen hergestellten Gebäudes abzustellen ist.

44 5. Die Versagung des demnach zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs führt zur Zurückweisung der Revision.

45 a) Wie das FG zu Recht festgestellt hat, ist der zu versagende Vorsteuerabzug höher als die begehrte Minderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben. Die im Streitjahr für die Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellten Vorsteuern betragen 5.307,35 € (Büro 923,82 €, Wohnung 4.383,54 €), während sich die Umsatzsteuer auf die begehrte Minderung der unentgeltlichen Wertabgaben auf lediglich 222,80 € beziffert.

46 b) Die Versagung des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs würde zwar zu einer noch 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.

47 c) Dem Hauptantrag des Klägers auf Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG, § 13 Nr. 11, §§ 80 ff. BVerfGG war nicht zu entsprechen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben und damit die eventuelle Verfassungswidrigkeit von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des EURL-UmsG vom 9. Dezember 2004 sind ohne Entscheidungsrelevanz, da einer Klagestattgabe bereits entgegensteht, dass der betragsmäßig höhere Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de