Urteil vom 28. Oktober 2010, V R 35/09

Zur Vorsteuerabzugsberechtigung bei Errichtung eines Dachgeschosses auf einem bereits existierenden Gebäude

BFH V. Senat

UStG § 14, UStG § 15 Abs 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4, UStG § 15a, EWGRL 388/77 Art 17

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. Dezember 2007, Az: 14 K 20/05

Leitsätze

1. NV: Wird nicht ein Gebäude, sondern werden durch Erweiterungen eines bestehenden Gebäudes "bestimmte Gebäudeteile" hergestellt, so sind sie umsatzsteuerrechtlich im Regelfall der jeweilige Gegenstand, dessen Verwendungsverhältnisse für die Frage entscheidend sind, ob der Unternehmer und - bei gemischter Verwendung - inwieweit er nach § 15 Abs. 4 UStG den Vorsteuerabzug aus den Leistungsbezügen für die Herstellung dieser "bestimmten Gebäudeteile" beanspruchen kann .

2. NV: Eine eigenständige Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG setzt demgegenüber voraus, dass die bautechnischen Verflechtungen eine hinreichend klare Trennung ermöglichen, der neue Gebäudeteil von dem bereits bestehenden Gebäude also hinreichend abgrenzbar ist und der Unternehmer das neue Objekt eigenständig nutzt, also zwischen den Bauten kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Eigentümer eines mit Fabrikhallen und einem Wohnhaus bebauten Grundstückes. Die Fabrikhallen und das als Büro genutzte Erdgeschoss des Wohnhauses sind an die R Fahrzeug GmbH (GmbH) vermietet. Die Geschäftsanteile gehören überwiegend dem Kläger; es liegt eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft vor.

2 In den Jahren 1994 bis 1997 stockte der Kläger das in Flachdachbauweise errichtete Wohn- und Geschäftshaus um ein weiteres (Dach-)Geschoss auf. Die Umsatzsteuer aus den hierbei entstandenen Baukosten machte der Kläger in den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre (1994 bis 1998) als Vorsteuer geltend.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass durch die Erweiterung eine Wohnung entstanden sei, die nicht dem Unternehmen zugeordnet werden könne und versagte den Vorsteuerabzug.

4 Das Finanzgericht (FG) gab den hiergegen gerichteten Klagen mit Urteilen vom 6. Dezember 2007 14 K 20/05 (Umsatzsteuer 1994 und 1995) und 14 K 21/05 (Umsatzsteuer 1996 bis 1998) statt. Im Wesentlichen führte es aus, für die Zuordnung von Gebäuden oder von Teilen eines Gebäudes zum Unternehmensvermögen sei auf das Gebäude als solches und nicht nur auf den Erweiterungsbau abzustellen. Maßstab für die Zuordnung der Gebäudeerweiterung zum Unternehmensvermögen sei, ob das vorhandene (Alt-)Gebäude in Verbindung mit dem Erweiterungsbau zu mehr als 10 % unternehmerisch genutzt werde und für den Erweiterungsbau eine entsprechende Zuordnungsentscheidung getroffen worden sei. Der Kläger habe das Gebäude einschließlich der ausgebauten Dachgeschossräume seinem Unternehmen zugeordnet. Die Zuordnungsentscheidung ergebe sich eindeutig aus den für die Streitjahre abgegebenen Umsatzsteuererklärungen. Dabei sei unerheblich, ob die Dachgeschossräume 1999 bis 2000 für wenige Monate und im Oktober 2001 tatsächlich privat oder betrieblich genutzt würden.

5 Im Übrigen habe das bisherige Flachdach wegen Undichtigkeit zwingend saniert werden müssen. Diese Sanierung sei auf Vorschlag des Architekten zweckmäßigerweise durch ein Schrägdach erfolgt. Auch wenn die Bauaufwendungen anteilig auf das betrieblich genutzte Erdgeschoss, das privat genutzte Obergeschoss und das

Dachgeschoss aufgeteilt würden, wären die betrieblichen Aufwendungen ungeachtet der Nutzung des Dachgeschosses nicht unerheblich betrieblich veranlasst.

6 Der vom FA vertretene Standpunkt sei nur auf der Grundlage der früheren (Vor-Seeling-)Rechtsprechung verständlich, an der aufgrund des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. Juli 2003 V R 39/99 (BFHE 203, 206, BStBl II 2004, 371) nicht mehr festzuhalten sei. Zumindest die Hälfte des Dachgeschosses habe der Kläger erstmals in 2001 unternehmerischen Zwecken zugeführt.

7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, die es auf Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993 --UStG--) stützt. Zu deren Begründung trägt es unter Bezugnahme auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 29. April 2005 (S 7300, USt-Kartei BW § 15 UStG S 7300 Karte 5, unter 3.) vor, bei Ausbau- und Umbaumaßnahmen an einem Altgebäude handele es sich um einen eigenständigen Leistungsbezug, für den die Zuordnungsentscheidung gesondert zu treffen sei. Werde der Anbau bzw. Umbau ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt, sei eine Zuordnung zum Unternehmen nicht möglich, mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug mangels Ausführung der Leistungen für das Unternehmen ausscheide.

8 Das FA beantragt,

die Urteile des FG vom 6. Dezember 2007 14 K 20/05 und 14 K 21/05 aufzuheben.

9 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Der Kläger ist der Revision entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidungen werden aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Die Feststellungen des FG erlauben keine Beurteilung der Frage, ob zwischen dem Dachgeschossausbau und dem bereits bestehenden Gebäude eine hinreichende bautechnische Verflechtung und ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang bestand, um eine einheitliche Betrachtung geboten erscheinen zu lassen. Sollte das nicht der Fall sein und das Dachgeschoss umsatzsteuerrechtlich gesondert betrachtet werden müssen, fehlen --aus Sicht des FG folgerichtig-- Feststellungen dazu, ob objektive Anhaltspunkte belegen, dass der Kläger die Absicht hatte, den Dachgeschossausbau für die zum Vorsteuerabzug berechtigten Umsätze zu nutzen.

13 1. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Diese Regelung beruht auf Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG, wonach der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden".

14 2. Ist ein Leistungsbezug sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers vorgesehen, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des BFH vom 8. Mai 2003 C-269/00, --Seeling--, Slg 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378; vom 8. März 2001 C-415/98, --Bakcsi--, Slg. 2001, I-1831; BFH-Urteile vom 11. April 2008 V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07, BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394, unter II.1.b bb, jeweils m.w.N.). Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstandes (z.B. BFH-Urteile in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.3. c, und in BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394, unter II.1.b bb). Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für die Unterlassung des Vorsteuerabzugs und ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen (BFH-Urteile in BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394, unter II.1.b bb; vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2009 V B 34/08, BFH/NV 2009, 2011, m.w.N.).

15 3. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist nicht nur, wer mit den bezogenen Leistungen tatsächlich

steuerpflichtige Umsätze erzielt, sondern bereits derjenige, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, damit eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben und steuerpflichtige Umsätze zu erzielen. Ihm steht unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug zu, wenn er zur Zeit des Leistungsbezugs die Erklärung, zu besteuernden Umsätzen führende unternehmerische Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, in gutem Glauben abgegeben und diese Absicht durch objektive Anhaltspunkte belegt hat. Wird diese Absicht nach Leistungsbezug aufgrund einer Absichtsänderung aufgegeben oder erfolgt eine Verwendung für steuerfreie Umsätze, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten und kann lediglich für die Zukunft nach § 15a UStG berichtigt werden (BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 38/03, BFHE 208, 84, BStBl II 2005, 414; BFH-Beschluss vom 18. Oktober 2007 V B 36/06, BFH/NV 2008, 254, jeweils m.w.N.).

16 4. Die Feststellungen des FG erlauben nicht die Entscheidung, ob vorliegend für die Zuordnung des nachträglich erstellten Dachgeschosses zum Unternehmensvermögen isoliert auf die unternehmerische Verwendung des neu errichteten Gebäudeteiles oder auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abzustellen ist.

17 a) Wird nicht ein Gebäude, sondern werden durch Erweiterungen eines bestehenden Gebäudes "bestimmte Gebäudeteile" hergestellt, so sind sie umsatzsteuerrechtlich im Regelfall der jeweilige Gegenstand, dessen Verwendungsverhältnisse für die Frage entscheidend sind, ob der Unternehmer und --bei gemischter Verwendung-- inwieweit er nach § 15 Abs. 4 UStG den Vorsteuerabzug aus den Leistungsbezügen für die Herstellung dieser "bestimmten Gebäudeteile" beanspruchen kann (BFH-Urteil vom 25. März 2009 V R 9/08, BFHE 225, 230, BStBl II 2010, 651, unter II.3.a; vgl. bereits BFH-Urteil vom 22. November 2007 V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770, unter II.2.b; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. September 2008 in BStBl I 2008, 896; vgl. auch BFH-Urteil vom 13. August 2008 XI R 53/07, BFH/NV 2009, 228). Eine eigenständige Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG setzt demgegenüber voraus, dass die bautechnischen Verflechtungen eine hinreichend klare Trennung ermöglichen, der neue Gebäudeteil von dem bereits bestehenden Gebäude also hinreichend abgrenzbar ist und der Unternehmer das neue Objekt eigenständig nutzt, also zwischen den Bauten kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (BFH-Urteile in BFHE 225, 230, BStBl II 2010, 651, unter II.3.; vom 23. September 2009 XI R 18/08, BFHE 227, 226, BStBl II 2010, 313, unter II.1.b bb).

18 b) Führen demgegenüber nachträgliche Herstellungskosten zur Erweiterung eines Gebäudebereichs, dessen Nutzung ausschließlich im Zusammenhang mit dem erweiterten Gebäude, den "Altflächen", erfolgt, ist es für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG und die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sachgerecht, auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abzustellen. Denn in diesem Fall würde eine isolierte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Verwendungsverhältnisse der "Erweiterung" die zwischen den Ausbau- und Altflächen bestehenden Zusammenhänge unberücksichtigt lassen und damit zu einer den tatsächlichen Verwendungsverhältnissen nicht entsprechenden und somit nicht sachgerechten Vorsteueraufteilung führen.

19 c) Das FG hat die BFH-Urteile in BFHE 225, 230, BStBl II 2010, 651 und in BFHE 227, 226, BStBl II 2010, 313 noch nicht berücksichtigen können. Es hat deshalb keine Feststellungen dazu getroffen, ob die bautechnische Verflechtung und ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang die vom FG angenommene einheitliche Beurteilung tragen.

20 Sollte es an dem für eine Gesamtbetrachtung erforderlichen bautechnischen oder funktionalen Zusammenhang fehlen, wäre das vom Kläger errichtete Dachgeschoss als eigenständiges Investitionsgut zu beurteilen. In diesem Fall stünde dem Kläger der Vorsteuerabzug nur zu, wenn er die im Zuge der Errichtung des Dachgeschosses bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen seinem Unternehmen zugeordnet hätte und es hinreichende objektive Anhaltspunkte für die im Zeitpunkt des Leistungsbezuges in den Streitjahren 1994 bis 1998 bestehende Absicht des Klägers gäbe, das Dachgeschoss (teilweise) zur Ausführung steuerpflichtiger (Vermietungs-)Umsätze zu verwenden.

21 Bei Gebäuden und Gebäudeteilen können derartige objektive Anhaltspunkte zum Beispiel sein:

22 Mietverträge, Nutzungsangaben in Bauanträgen, Baugenehmigungen und Bauzeichnungen sowie Nutzungszusammenhänge mit bereits vorhandenen Gebäuden.

23 Zwar kann auch die tatsächliche erstmalige Nutzung ein Anhaltspunkt sein, allerdings kann ihr nur untergeordnete Bedeutung zukommen, weil ein Auseinanderfallen von Planung und tatsächlicher Nutzung vorkommen und vielfältige Ursachen haben kann (Unmöglichkeit der Durchführung der Planung, geänderte Rahmenbedingungen, schlichte Absichtsänderung). Das FG wird in diesem Zusammenhang u.a. klären müssen, ab wann, in welchem

konkreten Umfang und auf welcher Rechtsgrundlage eine steuerpflichtige Vermietung des Dachgeschosses an die GmbH stattgefunden hat und wie die GmbH die Räume konkret genutzt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de