Urteil vom 15. Dezember 2011, V R 48/10

Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 2, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 25. Februar 2009, Az: 6 K 2641/06

Leitsätze

NV: Bei gemischt (privat und unternehmerisch) genutzten Gegenständen ist eine Zuordnungsentscheidung des Unternehmers auch hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils des Gegenstands erforderlich .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten um den Vorsteuerabzug aus den Kosten für den Umbau und die Renovierung eines gemischt-genutzten Gebäudes in 2004 (Streitjahr).

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine aus Eheleuten bestehende Grundstücksgemeinschaft. Die Eheleute erwarben am 23. Februar 2004 ein Grundstück mit Wohngebäude (Einfamilienhaus), das sie ab dem 3. Mai 2004 grundlegend umbauten und renovierten. Nach Abschluss der Bauarbeiten bezogen sie das Gebäude am 1. November 2004. Die Ehefrau ist als freie Architektin unternehmerisch tätig und erklärte in 2002 und 2003 Umsätze von 2.000 € und 5.800 €; für die Jahre 2004 bis 2006 gab sie Steuererklärungen über Umsätze von 0 € ab.

3 Am 7. Oktober 2005 reichte die steuerlich beratene Klägerin eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2004 ein, in der sie Vorsteuern aus den Baukosten und den laufenden Kosten in Höhe von 10.135,34 € geltend machte. In der Anlage zur Steuererklärung gab sie an, sie habe seit dem 1. Januar 2005 ein Arbeitszimmer, dessen Größe 10,36 % des gesamten Gebäudes betrage, an die als Architektin tätige Gemeinschafterin vermietet und auf die Steuerfreiheit nach § 9 des Umsatzsteuergesetzes 1999 in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) verzichtet. Da der betrieblich genutzte Anteil mindestens 10 % betrage, werde das gesamte Gebäude dem Unternehmen zugeordnet. In dem kurz vorher --am 4. Oktober 2004-- von den Eheleuten eingereichten Antrag auf Eigenheimzulage ab dem Jahr 2004 hatten diese in den Zeilen 44 bis 46 keine Angaben zu beruflich genutzten Räumen gemacht.

4 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gelangte die Prüferin zur Auffassung, der in Höhe von 10.120,55 € belegte Vorsteuerabzug scheitere an der 10%-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Bei der Berechnung des prozentualen Anteils des Arbeitszimmers an der Gesamtfläche sei die Terrassenfläche anteilig zu berücksichtigen und die Flurfläche vollständig. Hierdurch sinke der prozentuale Anteil auf 9,31 %. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen der Sonderprüfung und erließ unter dem 26. Juli 2006 einen Umsatzsteuerbescheid über 0 €. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2006 als unbegründet zurück.

5 Im Klageverfahren machte die Klägerin u.a. geltend, dass § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG für die Zeit vom 1. Juli 2004 bis 2. Dezember 2004 wegen fehlender gemeinschaftsrechtlicher Ermächtigungsgrundlage nicht anwendbar sei, sodass sie sich auf Art. 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (Richtlinie 77/388/EWG) berufen könne, der eine prozentuale Mindestnutzung nicht vorsehe.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 673 veröffentlichten Urteil ganz überwiegend statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:

7 Die Klägerin sei als Bruchteilsgemeinschaft Unternehmerin und habe das umgebaute und sanierte Gebäude in vollem Umfang ihrem Unternehmensvermögen zugeordnet. Ausreichend hierfür sei die Geltendmachung des vollen

Vorsteuerabzugs im Rahmen der am 7. Oktober 2005 beim FA eingereichten Jahressteuererklärung. Der Vorsteuerabzug scheitere nur zu einem geringen Teil an der 10%-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Diese Grenze sei zwar nach einer in der mündlichen Verhandlung erzielten Verständigung mit 9 % unterschritten. Mangels gemeinschaftsrechtlicher Ermächtigungsgrundlage sei § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG jedoch für den Zeitraum vom 1. Juli 2004 bis zum 2. Dezember 2004 nicht anwendbar und damit die unmittelbare Berufung auf Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG möglich. Hinsichtlich der abzugsfähigen Vorsteuern könne aus Vereinfachungsgründen auf das Rechnungsdatum abgestellt werden, sodass 10.120,55 € abzugsfähig seien. Nach Berücksichtigung von 128,37 € für noch der Besteuerung zu unterwerfende unentgeltliche Wertabgaben führe dies zu einem Vergütungsanspruch von 9.083,76 €.

8 Das FA begründet die Revision mit der Verletzung des § 15 Abs. 1 UStG und führt hierzu aus:

9 Die Klägerin habe das Gebäude nicht zeitnah ihrem Unternehmensvermögen zugeordnet. Für eine rechtzeitige Zuordnungsentscheidung müsse der Vorsteuerabzug in der erstmöglichen Steuererklärung geltend gemacht werden; die Klägerin habe den Vorsteuerabzug aber erstmals in der am 7. Oktober 2005 eingereichten Jahreserklärung geltend gemacht. Da sie mit der steuerpflichtigen Vermietung zum 1. Januar 2005 eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen habe, sei sie zur Abgabe monatlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet gewesen. Die Zuordnungsentscheidung habe sie daher bereits in den Voranmeldungen treffen müssen, in deren Besteuerungszeiträumen sie die Leistungen für die Sanierung des Gebäudes bezog. Sofern die Zuordnung im Rahmen der Jahressteuererklärung noch als zeitnah angesehen werde, gehöre das Gebäude zwar zum Unternehmensvermögen, der Vorsteuerabzug scheitere aber daran, dass er nicht rechtzeitig im Sinne des Sofortabzugs in den jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldungen vorgenommen worden sei.

10 Das FA beantragt,

das Urteil des FG vom 26. Februar 2009 (6 K 2641/06) aufzuheben, die Klage abzuweisen und der Klägerin die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

11 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Zur Begründung verweist sie auf die Entscheidungsgründe des Urteils des FG sowie ihren Vortrag in dem der Entscheidung zugrundeliegenden Verfahren vor dem FG.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG hat die Klägerin keinen Anspruch auf Abzug der geltend gemachten Vorsteuern, da sie die Zuordnung des gemischt-genutzten Gebäudes zu ihrem Unternehmensvermögen nicht rechtzeitig dokumentiert hat.

14 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 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 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 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. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BFH/NV 2011, 1980, unter II.1.; vom 7. Juli 2011 V R 21/10, Der Betrieb --DB-- 2011, 2754, unter II.1.a; 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.).

15 2. Ist ein Gegenstand --wie im Streitfall das umgebaute und renovierte Einfamilienhaus der Klägerin-- 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. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. März 2001 C-415/98, Bakcsi, Slg. 2001, I-1831, 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-1831; BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1980, unter II.2.; in DB 2011, 2754, unter II.1.b; vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BFHE 232, 254, BFH/NV 2011, 941; vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798; vom 11. April 2008 V R 10/07, 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). Diese Zuordnungsgrundsätze gelten auch bei Herstellung oder Erwerb eines Gegenstands durch zwei eine Gemeinschaft bildende Ehegatten.

16 3. Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers, die zeitnah zu dokumentieren ist.

17 a) 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; 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). Dies gilt bei gemischt-privat/unternehmerisch genutzten Gegenständen auch hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils des Gegenstands. Die Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen bezieht sich nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteile Lennartz in Slg 1991, I-3795, und Armbrecht in Slg. 1995, I-2775) und des BFH (vgl. zuletzt Urteil in BFH/NV 2011, 1980, Leitsatz 1) nicht nur auf die vollständige Zuordnung zum Unternehmensvermögen oder die vollständige Belassung im Privatvermögen, sondern auch auf die Zuordnung zum Unternehmensvermögen im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung; denn "die tatsächliche Nutzung eines Investitionsguts durch den Steuerpflichtigen --ob für unternehmerische oder für private Zwecke-- [ist] nur dann bei der Zuordnung dieses Gutes zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige den vollen oder teilweisen Abzug der für den Erwerb entrichteten Vorsteuer in Anspruch nimmt" (Rz 29 des EuGH-Urteils Bakcsi in Slg. 2001, I-1831).

18 b) 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 noch 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). Wie der Senat in den beiden Urteilen in BFH/NV 2011, 1980 und in DB 2011, 2754 bereits entschieden hat, liegt eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nur dann vor, wenn diese bis spätestens 31. Mai des Folgejahres dem FA gegenüber mitgeteilt wird; etwaige Verlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen führen zu keiner Verlängerung der Dokumentationsfrist. Hinsichtlich der dafür maßgeblichen Gründe wird auf die Ausführungen des Senats im Urteil in BFH/NV 2011, 1980, unter II.3a) und b) verwiesen.

19 4. Das FG ist bei der Gewährung des Vorsteuerabzugs aus den Baukosten für das renovierte und umgebaute Wohngebäude von anderen Grundsätzen ausgegangen und deshalb aufzuheben. Die Sache ist spruchreif, da der geltend gemachte Vorsteuerabzug unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht kommt und die Klage daher unbegründet ist.

20 a) Das FG hat hinsichtlich der rechtzeitigen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung zwar zu Recht auf die Jahressteuererklärung abgestellt. Dabei hat es jedoch die Rechtsprechung des Senats in den Urteilen in BFH/NV 2011, 1980 und in DB 2011, 2754 noch nicht berücksichtigen können, wonach die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung spätestens bis zum 31. Mai des Folgejahres vorzunehmen ist und etwaige

Fristverlängerungen der Finanzverwaltung für die Abgabe von Steuererklärungen keine Verlängerung der Dokumentationsfrist zur Folge haben. Nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin in 2004 keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben und die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2004 erst am 7. Oktober 2005 und damit nach Ablauf der Dokumentationsfrist beim FA eingereicht.

21 b) Im Hinblick auf die nicht (rechtzeitige) Zuordnung des gemischt-genutzten Wohngebäudes zum Unternehmensvermögen entfällt auch die Besteuerung der vom FG ermittelten unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG in Höhe von 128,37 €.

22 c) Auf die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage nach der unionsrechtlichen Ermächtigungsgrundlage des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG in der Zeit vom 1. Juli 2004 bis 2. Dezember 2004 und den sich hieraus ergebenden Folgen kam es wegen der vollständigen Versagung des Vorsteuerabzugs nicht mehr an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de