Urteil vom 11. Juli 2012, XI R 17/09

Zur Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen und zur beabsichtigten steuerpflichtigen Nutzung des Gebäudes - Änderung eines Steuerbescheids während des Revisionsverfahrens

BFH XI. Senat

FGO § 68 S 1, FGO § 68 S 2, FGO § 120 Abs 3, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 9 Abs 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4 S 2, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 9 Abs 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. Juni 2009, Az: 6 K 2350/07

Leitsätze

1. NV: Die Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen erfordert eine durch objektive Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung, die bei der Anschaffung oder Herstellung zu treffen und zeitnah zu dokumentieren ist. Die Zuordnungsentscheidung kann spätestens und mit endgültiger Wirkung in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, dokumentiert werden, und zwar spätestens bis zum 31. Mai des Folgejahres.

2. NV: Ohne Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen ist von einer Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich auszugehen. Die Absicht allein, das gemischt genutzte Gebäude zu vermieten, ersetzt eine fehlende Zuordnung nicht.

3. NV: Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist bei der Vermietung eines Gebäudes nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Gebäude ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dabei kommt es jeweils auf die durch objektive Anhaltspunkte belegte Nutzungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges an, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht.

Tatbestand

1 I. Der Kläger, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (Kläger) betreibt ein Vermietungsunternehmen in M in der B-Straße und in der K-Straße. Die Umsätze aus der Vermietung wurden seit 1998 beim Beklagten, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erklärt und entsprechend veranlagt.

2 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten zweier Einliegerwohnungen in dem in den Streitjahren 2003 bis 2006 vom Kläger neu errichteten und seit Juni 2005 selbst bewohnten Einfamilienhaus. Der Kläger stellte im Februar 2003 einen Antrag auf Baugenehmigung für ein Einfamilienhaus mit Schwimmhalle und Einliegerwohnung in der W-Straße in M, die im Mai 2003 erteilt wurde. Am 1. Juli 2003 wurde mit dem Bau begonnen. Im November 2005 beantragte der Kläger eine Baugenehmigung für die Errichtung einer zweiten Einliegerwohnung im Untergeschoss des Gebäudes, welche im Januar 2006 erteilt wurde. Am 6. Februar 2006 wurde dem Bauaufsichtsamt mitgeteilt, dass das Vorhaben in zwei Wochen abschließend fertig gestellt sei.

3 Im Januar 2006 reichte der Kläger eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2003 sowie eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung für das IV. Quartal 2004 beim FA ein, in denen erstmals anteilige Vorsteuerbeträge in Höhe von 20 % aus der Errichtung des Gebäudes in der W-Straße geltend gemacht wurden. Im Februar 2006 reichte er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2005 ein und machte darin die im Zusammenhang mit dem Objekt entstandenen Vorsteuerbeträge für das Kalenderjahr 2005 geltend. In den folgenden Voranmeldungen sind laufend Vorsteuerbeträge für das Objekt enthalten.

4 Die beiden Einliegerwohnungen wurden seit Januar bzw. Juli 2007 möbliert an Arbeitgeber vermietet, die diese wiederum ihren Mitarbeitern zeitweise zur Verfügung stellten. Eine solche Vermietung sei zwar über die Firma X schon von Baubeginn an beabsichtigt, wegen eines Wasserschadens aber zunächst nicht möglich gewesen.

5 Das Objekt in der W-Straße hat nach den Feststellungen einer beim Kläger durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung eine Nutzfläche von 1 128 qm; davon entfallen auf den für eigene Wohnzwecke genutzten Teil 518 qm, auf die Einliegerwohnung im Erdgeschoss 58 qm, auf die Einliegerwohnung im Kellergeschoss 65 qm und die restliche Fläche u.a. auf Schwimmhalle, Sauna und Tiefgarage. Die Prüferin sah von Feststellungen zur Zuordnung und Aufteilung der Vorsteuerbeträge ab, weil eine Option zur Steuerpflicht im Streitfall nicht zulässig sei. Denn der jeweilige Leistungsempfänger nutze das Grundstück für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen würden. Außerdem sei die Verwendungsabsicht bezüglich der Einliegerwohnungen zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht ausreichend nachgewiesen, denn die Schreiben der Maklerfirma X vom 23. Dezember 2005 und vom 3. April 2006 würden lediglich bestätigen, dass eine Vermittlung an Firmenkunden vorgesehen sei, enthielten aber keine Hinweise auf eine geplante steuerpflichtige Endnutzung der Wohnungen.

6 Im Bescheid vom 9. Mai 2006 folgte das FA dieser Auffassung und lehnte den Antrag des Klägers auf Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2003 ab.

7 Die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 2004, für Dezember 2005 und für Januar 2006 erging mit Bescheiden vom 19. Mai 2006 ebenfalls ohne Berücksichtigung der streitigen Vorsteuerbeträge.

8

Mit Einspruchsentscheidung vom 5. September 2007 wies das FA die vom Kläger eingelegten Einsprüche gegen

- die Ablehnung des Antrags auf Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2003 vom 9. Mai 2006,
- den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für das IV. Quartal 2004 vom 19. Mai 2006 in der Fassung des zwischenzeitlich ergangenen Umsatzsteuerbescheids für 2004 vom 21. August 2006,
- den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Dezember 2005 vom 19. Mai 2006 in der Fassung des zwischenzeitlich ergangenen Umsatzsteuerbescheids für 2005 vom 5. Juli 2007,
- den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Januar 2006 vom 19. Mai 2006 und
- den Bescheid über die Festsetzung einer Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für 2006 vom 31. Mai 2006 als unbegründet zurück.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Es führte zur Begründung u.a. aus, es habe keine Zweifel daran, dass der Kläger die beiden Einliegerwohnungen seinem Unternehmen zugeordnet habe. Unter Beachtung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 30. März 2006 C-184/04 --Uudenkaupungin kaupunki-- (Slg. 2006, I-3039, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2006, 530, BFH/NV Beilage 2006, 286) könne von ihm nicht als Nachweis der Zuordnung gefordert werden, den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten sofort bei Bezug der Eingangsleistungen geltend zu machen. Anders als in dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. April 2008 V R 10/07 (BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741) stelle die Entscheidung, steuerpflichtig zu vermieten, auch keine Einlage eines Gegenstands in ein Unternehmen dar, sondern die Ausübung der vom Gesetzgeber eingeräumten Optionsmöglichkeit. Die Option sei zulässig, weil die Leistungsempfänger des Klägers mit der Überlassung der Wohnungen lediglich den zusätzlichen Wohnbedarf ihrer Arbeitnehmer auf Dienstreisen deckten und damit eigenbetriebliche Zwecke verfolgten.

10 Den Anteil der Herstellungskosten für die Einliegerwohnungen schätzte das FG ausgehend von dem Verhältnis der Nutzflächen auf 12 % der Gesamtherstellungskosten, so dass der vom Kläger beantragte Vorsteuerabzug nur in entsprechend geringerem Umfang anzuerkennen sei.

11 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1685 veröffentlicht.

12 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht u.a. geltend, entgegen der Auffassung des FG lasse sich weder aus dem Begriff Einliegerwohnung noch aus den Bauakten oder den Schreiben der Firma X eine konkrete Vermietungsabsicht entnehmen. Entgegen der Auffassung des FG sei dem EuGH-Urteil --Uudenkaupungin kaupunki-- (Slg. 2006, I-3039, UR 2006, 530, BFH/NV Beilage 2006, 286) nicht zu entnehmen, dass die Zuordnungsentscheidung bzgl. der Eingangsleistungen bei Optionsfällen bis zum Zeitpunkt der Optionsausübung hinausgeschoben werden könne. Vielmehr erfordere die Gewährung des Vorsteuerabzugs eine

durch konkrete und objektive Nachweise belegte fiktive Option zur Steuerpflicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Die Voraussetzungen einer solchen Option seien aber nicht erfüllt. Denn bei den Mietern, denen der Kläger die Wohnungen vermietet habe, hätte deren betriebliche Veranlassung der Wohnungsüberlassung an ihre Arbeitnehmer nicht die privaten Nutzungsinteressen der Arbeitnehmer überlagert (Hinweis auf BFH-Urteil vom 21. Juli 1994 V R 21/92, BFHE 175, 169, BStBl II 1994, 881).

13 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als sie der Klage stattgegeben hat, die Klage hinsichtlich der Streitjahre 2003 und 2004 abzuweisen und hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 die Sache an das FG zurückzuverweisen.

14 Der Kläger beantragt,
die Revision des FA zurückzuweisen.

15 Mit seiner Anschlussrevision beantragt der Kläger, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, und unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 9. Mai 2006 und der Einspruchsentscheidung vom 5. September 2007
- den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 26. März 2004,
- den Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 21. August 2006,
- den Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 5. Juli 2007 und
- den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 22. Februar 2010

dahingehend zu ändern, dass insgesamt weitere Vorsteuern in Höhe von 39.291 € für 2003, von 31.378 € für 2004, von 39.529 € für 2005 und von 3.528 € für 2006 berücksichtigt werden.

16 Hilfsweise beantragt der Kläger, soweit die Klage abgewiesen wurde, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung an das FG zurückzuverweisen.

17 Er tritt dem Vorbringen des FA entgegen. Die Zuordnungsentscheidung zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs, die das FG tatsächlich festgestellt habe, sei zu unterscheiden von der Vorsteuerabzugsberechtigung, die von der Ausübung des Optionsrechts abhänge und die hier in den Umsatzsteuererklärungen vorgenommen worden sei.

18 Hinsichtlich der Zuordnungsentscheidung trägt er ergänzend vor, eine solche könne auch rückwirkend geltend gemacht werden. Es gebe keine gesetzliche Regelung, die das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängig mache, dass eine solche neben der Vermietungsabsicht zusätzlich zeitnah getroffen werde. Eine Zuordnungsentscheidung könne daher bei Beachtung des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) auch nicht im Falle eines gemischtgenutzten Gebäudes gefordert werden. Letzteres gelte auch hinsichtlich der jüngeren Rechtsprechung, die erst nach den Streitjahren ergangen sei. Wenn nach dem Gemeinschaftsrecht eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sei, könne nicht am Erfordernis einer zeitnahen, zukunftsorientierten Zuordnungsentscheidung festgehalten werden.

19 Der EuGH habe in seiner Entscheidung vom 22. März 2012 C-153/11 --Klub-- (UR 2012, 606, Höchstrichterliche Rechtsprechung --HFR-- 2012, 559) bekräftigt, dass der Steuerpflichtige entscheiden könne, ob und inwieweit er einen Gegenstand für unternehmerische oder private Zwecke verwenden wolle. Dabei habe der EuGH erneut nicht gefordert, es müsse eine zeitnahe Zuordnungsentscheidung für die Zukunft getroffen worden sein. Er habe dies dadurch verdeutlicht, dass der Steuerpflichtige sich auch dann für eine steuerpflichtige Vermietung entscheiden könne, wenn er den Gegenstand nicht sofort für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwende. Das EuGH-Urteil vom 12. Juli 2012 C-284/11 --EMS-- (UR 2012, 642) gehe in die gleiche Richtung.

20 Wenn der BFH an dem Postulat einer zeitnahen Zuordnung festhalten wolle, sei dem EuGH die Frage vorzulegen, ob dies mit der Rechtsprechung des EuGH konform gehe.

21 Das FG habe zutreffend entschieden, dass nach dem EuGH-Urteil --Uudenkaupungin kaupunki-- (Slg. 2006, I-3039, UR 2006, 530, BFH/NV Beilage 2006, 286) für den Vorsteuerabzug weder die sofortige Verwendung des Gutes für besteuerte Umsätze erforderlich sei, noch der Vorsteuerabzug für Investitionen, die vor Ausübung der Option getätigt wurden, ausgeschlossen werden dürfe.

22 Dass er (der Kläger) bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt habe, die Wohnungen (steuerpflichtig) zu vermieten, habe das FG bindend festgestellt. Ebenso habe es zutreffend entschieden, dass seine Mieter die Wohnungen zu eigenbetrieblichen Zwecken ihren Arbeitnehmern überlassen hätten. Ein Nachweis objektiver Anhaltspunkte dafür, dass er (der Kläger) bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Absicht gehabt habe, eine

zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen sei weder im Umsatzsteuergesetz (UStG) noch in der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) vorgesehen und könne daher unter Beachtung von Art. 20 Abs. 3 GG nicht gefordert werden.

23 Das FG habe aber zu Unrecht den Vorsteuerabzug nur in Höhe von 12 % statt 20 % der Gesamtherstellungskosten des Gebäudes angesetzt. Nach dem Gesetz sei es Sache des Steuerpflichtigen, eine sachgerechte Schätzung vorzulegen. FA und FG hätten nur eine Überprüfungsfunktion. Das FG dürfe nur dann eine eigene Schätzung vornehmen, wenn es begründe, dass die Schätzung des Klägers nicht sachgerecht sei. Darlegungen dazu enthalte das FG-Urteil nicht.

24 Das FA beantragt, die Anschlussrevision zurückzuweisen.

25 Während des Revisionsverfahrens hat das FA am 22. Februar 2010 einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für 2006 erlassen.

Entscheidungsgründe

26 II. Die Revision des FA ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage hinsichtlich der Streitjahre 2003 und 2004 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 führt sie zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Anschlussrevision des Klägers ist zulässig, aber unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

27 A. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen insoweit aufzuheben, als das FG über die Festsetzung der Umsatzsteuer für das I. Quartal 2006 entschieden hat.

28 Denn das FA hat den Umsatzsteuerbescheid für 2006 während des Revisionsverfahrens mit Bescheid vom 22. Februar 2010 geändert. Damit liegt dem FG-Urteil ein in seiner Wirkung suspendierter Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil insoweit keinen Bestand mehr haben kann; der Senat kann jedoch auf der Grundlage der gleichwohl fortgeltenden finanzgerichtlichen Feststellungen entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. September 2007 VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37, m.w.N.).

29 Daran ändert es auch nichts, dass der Kläger vorträgt, er habe gegen den Jahresumsatzsteuerbescheid für 2006 vom 22. Februar 2010 Einspruch eingelegt. Denn nach § 68 Satz 2 FGO ist ein Einspruch gegen den neuen Verwaltungsakt insoweit ausgeschlossen. Die in § 68 Satz 1 FGO getroffene Anordnung steht mithin nicht zur Disposition des Klägers (vgl. z.B. Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 68 FGO Rz 85 ff.).

30 B. Die Revision des FA ist zulässig und begründet.

31 I. Die Revisionsbegründung des FA erfüllt entgegen der Ansicht des Klägers die Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO. Sie enthält einen --klaren-- Revisionsantrag (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) und bezeichnet --eindeutig-- die Umstände, aus denen sich die geltend gemachte Rechtsverletzung (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) ergibt (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO).

32 1. Das FA hat sich in der Revisionsbegründung --unter Angabe der Normen, die es für verletzt hält (§ 4 Nr. 12 Buchst. a, § 9 Abs. 2, § 15 Abs. 4 UStG)-- mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandergesetzt und dargelegt, weshalb es diese für unrichtig hält (vgl. zu diesen Anforderungen z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Oktober 2003 VIII R 59/00, BFH/NV 2004, 501; vom 27. November 2003 VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 58 ff., m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 120 FGO Rz 85 ff.; Lange in HHSp, § 120 FGO Rz 176 ff., m.w.N.).

33 2. Dass das FA dabei seinen erstinstanzlichen Standpunkt nicht aufgegeben und wiederholt hat, ist entgegen der Ansicht des Klägers unschädlich. Eine bloße Bezugnahme auf erstinstanzliches Vorbringen ohne Auseinandersetzung mit der Begründung des angefochtenen Urteils (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 521) liegt nicht vor.

34 II. 1. a) 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 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 15. Dezember 2011 V R 48/10, BFH/NV 2012, 808; vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BFHE 234, 519, BFH/NV 2011, 1980; vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, unter II.2.b; vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.; vom 18. April 2012 XI R 14/10, unter II.1.).

35 b) Ist ein Gegenstand --wie das nach den Feststellungen des FG und dem übereinstimmenden Vorbringen der Beteiligten im Streitfall hergestellte Einfamilienhaus-- 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-1831, UR 2001, 149, BFH/NV Beilage 2001, 52, Leitsatz 1 sowie Rz 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. z.B. 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; in Slg. 2001, I-1831, UR 2001, 149, BFH/NV Beilage 2001, 52; BFH-Urteile vom 7. Juli 2011 V R 21/10, BFHE 234, 531, BFH/NV 2012, 143; vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, unter II.1.c, m.w.N.; vom 18. April 2012 XI R 14/10, unter II.2.).

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

37 aa) Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung eines möglichen Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung kann ggf. ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein. Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 808, unter II.3.a, m.w.N.).

38 bb) Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31. Januar 2002 V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, unter II.2.b; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.3.c, m.w.N.; vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07, BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394, unter II.1.b; vom 18. April 2012 XI R 14/10, unter II.3.b).

39 Entgegen der Ansicht des Klägers vermag der Senat in dieser Voraussetzung des Vorsteuerabzugs keinen Verstoß gegen die aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Bindung der Gerichte an das Gesetz zu erkennen.

40 cc) Der V. Senat des BFH hat in mehreren Entscheidungen jüngst geklärt, dass die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden kann, wobei insoweit der 31. Mai des Folgejahres als letztmöglicher Zeitpunkt in Betracht kommt (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BFH/NV 2012, 143; in BFHE 234, 519, BFH/NV 2011, 1980; in BFH/NV 2012, 808, unter 3.b).

41 Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an (vgl. bereits Urteil vom 18. April 2012 XI R 14/10, unter II.3.b) und verweist hinsichtlich der dafür maßgebenden Gründe zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen des V. Senats des BFH in BFHE 234, 519, BFH/NV 2011, 1980 (unter II.3.) sowie in BFHE 234, 531, BFH/NV 2012, 143 (unter II.1. a bis f, jeweils m.w.N.).

42 d) Soweit sich der Kläger darauf beruft, aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe sich, dass eine zeitnahe Zuordnung zusätzlich zur Vermietungsabsicht keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei, ist dem nicht zu folgen.

43 aa) Der EuGH hat bereits in seinem Urteil vom 14. Februar 1985 C-268/83 --Rompelmann-- (Slg. 1985, 655, Rz 24) zu der Frage, ob Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG so auszulegen ist, dass die Erklärung der Absicht, einen zukünftigen Gegenstand vermieten zu wollen, ausreicht, um die Bestimmung des erworbenen Gegenstands zur Verwendung für einen steuerbaren Umsatz zu bejahen und aus diesem Grund den Investierenden als Steuerpflichtigen anzusehen, festgestellt, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornimmt, nachzuweisen hat, dass die Voraussetzungen hierfür gegeben sind *und insbesondere dass er Steuerpflichtiger ist*. Nach dem EuGH-Urteil --Lennartz-- (Slg. 1991, I-3795, Rz 8 f. und 15) hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt.

44 Danach ist für den Vorsteuerabzug Voraussetzung, dass der Kläger die Vorleistungen für die Einliegerwohnungen bereits *als Steuerpflichtiger* bezogen hat, was voraussetzt, dass sie seinem Unternehmen zugeordnet wurden und dies der Finanzbehörde nachgewiesen wird. Eine, wie der Kläger meint, Statthaftigkeit einer rückwirkenden Zuordnung ist damit nicht vereinbar. Der Sachverhalt ist entgegen der Ansicht des Klägers auch nicht mit dem einer Rechnungsberichtigung vergleichbar.

45 bb) Aus den vom Kläger angeführten neuen EuGH-Urteilen ergibt sich nichts anderes.

46 In dem Urteil --Klub-- (UR 2012, 606, HFR 2012, 559, Rz 39) führt der EuGH unter Hinweis auf die Rechtssache Lennartz aus, dass "die Anwendung des Mehrwertsteuersystems und damit des Abzugsmechanismus vom Erwerb des Gegenstands durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen" abhänge. Er präzisiert dies in Rz 36 dahingehend, dass es insoweit darauf ankomme, dass "er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher" handele.

47 Das Urteil --EMS-- (UR 2012, 642), auf das sich der Kläger ferner bezieht, betrifft einen nicht vergleichbaren Sachverhalt. Es ging nicht um ein gemischtgenutztes Wirtschaftsgut, sodass sich die Frage einer Zuordnung im Sinne der dargelegten EuGH-Rechtsprechung gar nicht stellte. Im Übrigen hat der EuGH in diesem Urteil u.a. ausgeführt, dass "die Mitgliedstaaten nach Art. 167 und Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vom Steuerpflichtigen verlangen können, dass er sein Recht auf Vorsteuerabzug während des Zeitraums ausübt, in dem es entstanden ist (UR 2012, 642, Rz 53).

48 2. Hinsichtlich der Streitjahre 2003 und 2004 entspricht das FG-Urteil diesen Grundsätzen nicht.

49 a) Es hat verkannt, dass der Vorsteuerabzug im Falle der Herstellung eines gemischtgenutzten Wirtschaftsguts u.a. voraussetzt, dass der Steuerpflichtige bereits beim Bezug der Leistungen für die Herstellung nicht nur beabsichtigt, die Einliegerwohnungen nach Fertigstellung steuerpflichtig zu vermieten, sondern dass er die für die Herstellung der Einliegerwohnungen bezogenen Leistungen auch zeitnah seinem Unternehmen zuordnet. Eine derartige Zuordnung liegt nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt nicht vor.

50 aa) Das FG hat zwar ausgeführt, es habe "keine Zweifel daran, dass der Kläger die beiden mit der Herstellung des Gebäudes errichteten Einliegerwohnungen seinem Unternehmen zugeordnet hat." Es hat dies folgendermaßen begründet:

51 "Bereits mit Schreiben vom 23. Dezember 2002 an die ... hat der Kläger seine Absicht kundgetan, dass er bei der Bebauung des Grundstücks W-Straße beabsichtige, zwei Einliegerwohnungen von ca. 50qm bis 60qm Fläche zu errichten (Blatt 111 der Prozessakte). Aus der Beschreibung des Wohnhauses geht in keiner Weise hervor, dass diese Einliegerwohnungen vom Kläger selbst genutzt werden sollten. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch werden Einliegerwohnungen vielmehr getrennt von den eigenen Räumen genutzt, so dass auch hier zu vermuten ist, dass mit der Bezeichnung als Einliegerwohnung impliziert ist, dass diese vermietet werden sollen. Zudem war der Kläger bereits vor Errichtung des Gebäudes W-Straße als Vermieter tätig. Die Firma X hat mit Schreiben vom 3. April 2006 dem Kläger auch bestätigt, dass bereits im Frühjahr 2003 Gespräche über die Vermietung der beiden Einliegerwohnungen stattgefunden haben (Blatt 48 der Prozessakte). Auch aus dem bei der Stadt ... am 14. Februar 2003 eingereichten ursprünglichen Bauantrag geht hervor, dass die Errichtung einer Einliegerwohnung beabsichtigt war. ... Es ist jedoch für das Gericht nachvollziehbar, dass der Kläger auf Grund der Gesamtnutzfläche des Bauvorhabens die Vermietung von zwei Einliegerwohnungen von vorneherein beabsichtigt hat und das Gericht sieht diese Absicht mit den vorgenannten beiden Schreiben bestätigt. Die vorneherein beabsichtigte Vermietung wird auch dadurch bestätigt, dass diese später tatsächlich so erfolgt ist."

52 Aus diesen Ausführungen ergibt sich aber nur, dass die Wohnungen nach Überzeugung des FG entgeltlich *vermietet* und damit *unternehmerisch genutzt* werden sollten.

53 bb) Eine solche Vermietungsabsicht ist zwar eine für den Vorsteuerabzug notwendige Voraussetzung, weil andernfalls bereits eine unternehmerische Nutzungsabsicht fehlen würde, sie ist aber im Falle eines gemischtgenutzten Wirtschaftsguts noch keine für den Abzug hinreichende Voraussetzung. Denn bei einem gemischtgenutzten Gebäude steht es dem Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung frei, das Gebäude in vollem Umfang --d.h. auch hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteils-- seinem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und damit dem Mehrwertsteuersystem zu entziehen; in diesem Fall scheidet ein Vorsteuerabzug aus (vgl. z.B. EuGH-Urteile in Slg. 2001, I-1831, UR 2001, 149, BFH/NV Beilage 2001, 52, Rz 27; vom 23. April 2009 C-460/07 --Puffer--, Slg. 2009, I-3251, UR 2009, 410, BFH/NV 2009, 1056, Leitsatz 1).

54 Da das FG zu Unrecht die Vermietungsabsicht der davon zu unterscheidenden Zuordnung des Gebäudes gleichgesetzt hat, stellt sich die rechtliche Schlussfolgerung des FG als unzutreffend dar; sie vermag daher entgegen der Ansicht des Klägers keine Bindungswirkung i.S. des § 118 Abs. 2 FGO zu entfalten.

55 b) Zu Unrecht geht das FG ferner davon aus, das Recht auf Vorsteuerabzug ergebe sich daraus, dass der Kläger die Mieteinnahmen der beiden Wohnungen im Jahre 2007 der Umsatzsteuer unterworfen habe.

56 aa) Zwar setzt eine wirksame Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht voraus, dass der Gegenstand dem Unternehmen zuvor zugeordnet und damit Gegenstand des Mehrwertsteuersystems geworden ist. Aus der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung im Jahre 2007 ergibt sich aber nicht, dass die Vorleistungen bereits bei ihrem Bezug im Jahre 2003 und 2004 dem Unternehmen zugeordnet worden sind. Vielmehr ist es möglich, dass der Kläger die Wohnungen bspw. erst anlässlich der Vermietung im Jahre 2007 in sein Unternehmen eingelegt hat; in diesem Falle wäre ein Abzug der auf den Einliegerwohnungen aus den Leistungsbezügen der Jahre 2003 und 2004 lastenden Vorsteuer nicht zulässig (vgl. z.B. EuGH-Urteil in Slg. 1991, I-3795, Rz 8 f.; BFH-Urteile in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.4.; vom 1. Dezember 2010 XI R 28/08, BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, unter II.2.b).

57 bb) Soweit sich das FG hierzu auf das EuGH-Urteil --Uudenkaupungin kaupunki-- (Slg. 2006, I-3039, UR 2006, 530, BFH/NV Beilage 2006, 286) bezieht, verkennt es, dass es sich dort um kein gemischtgenutztes, sondern um ein ausschließlich unternehmerisch genutztes Wirtschaftsgut gehandelt hat und das Abzugsrecht deshalb bereits beim Bezug entstanden war, soweit die bezogenen Gegenstände für Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werden sollten (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.1.c).

58 Zudem betrifft dieses Urteil --anders als der Streitfall-- die Berichtigung von Vorsteuerabzügen nach § 15a UStG bzw. Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG. Diese Vorschriften beschränken sich darauf, das Verfahren für die Berechnung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs festzulegen und setzen voraus, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug bereits entstanden ist (vgl. z.B. EuGH-Urteil in Slg. 1991, I-3795, Rz 8 f.; BFH-Urteile in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.4.; in BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, unter II.2.b).

59 c) Aus den Feststellungen des FG ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger die Einliegerwohnungen in den Streitjahren seinem Unternehmen zugeordnet hätte und auch nichts für eine Dokumentation dieser Zuordnung gegenüber dem FA bis zum 31. Mai des jeweiligen Folgejahres.

60 Nachdem die wegen der gemischten Nutzung des Gebäudes notwendige Zuordnung der Einliegerwohnungen zum --unstreitig bereits in der B- und der K-Straße bestehenden-- Vermietungsunternehmen des Klägers für die Streitjahre 2003 und 2004 nicht unterstellt werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 V R 25/96, BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.3.c; vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.3.c aa), ist vorliegend von einer Zuordnung der in den Jahren 2003 und 2004 für die Herstellung der Einliegerwohnungen bezogenen Leistungen zu seinem nichtunternehmerischen Bereich auszugehen, mit der Folge, dass insoweit ein Vorsteuerabzug ausscheidet. Die Vorentscheidung war daher hinsichtlich der Streitjahre 2003 und 2004 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

61 3. Hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 liegen zwar nach den tatsächlichen Feststellungen des FG Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen bereits beim Bezug der jeweiligen Leistungen für die beiden Einliegerwohnungen vor. Denn der Kläger hat den streitigen Vorsteuerabzug betreffend 2005 bereits im Februar 2006 und den Vorsteuerabzug betreffend 2006 in den laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen in 2006 geltend gemacht. Aus der Zuordnung allein folgt aber noch nicht zwingend, dass der Kläger zum Sofortabzug der jeweiligen Vorsteuern berechtigt war.

62 a) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug u.a. ausgeschlossen die Steuer für die Lieferung von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze

verwendet.

63 aa) Zu diesen vorsteuerabzugsschädlichen Umsätzen gehört auch die gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Nach § 9 Abs. 1 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung kann der Unternehmer zwar einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Die Regelung beruht auf Art. 13 Teil C der Richtlinie 77/388/EWG. Danach können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu optieren; sie können den Umfang des Optionsrechts einschränken und bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.

64 Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) aber gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Voraussetzungen hat der Unternehmer nachzuweisen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 UStG).

65 bb) Der Verzicht auf eine Steuerbefreiung geschieht regelmäßig dadurch, dass der Steuerpflichtige den in § 9 Abs. 1 UStG genannten Umsatz dem Leistungsempfänger unter besonderem Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Der Verzicht kann aber auch in anderer Weise durch schlüssiges Verhalten erklärt werden, soweit aus den Erklärungen und sonstigen Verlautbarungen, in die das gesamte Verhalten einzubeziehen ist, der Wille zum Verzicht eindeutig hervorgeht (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juli 1997 XI R 94/96, BFHE 183, 301, BStBl II 1997, 670).

66 Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa Urteile vom 8. Juni 2000 C-400/98 --Breitsohl--, Slg. 2000, I-4321, BStBl II 2003, 452, UR 2000, 329, und C-396/98 --Schlossstrasse--, Slg. 2000, I-4279, BStBl II 2003, 446, UR 2000, 336) ist § 15 Abs. 1 UStG richtlinienkonform so zu verstehen, dass ein Leistungsempfänger bereits bei Leistungsbezug das Recht auf Vorsteuerabzug als Unternehmer hat, wenn er die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche --und steuerpflichtige-- Tätigkeit (d.h. Umsätze gegen Entgelt) mit diesen Leistungsbezügen auszuüben und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8. März 2001 V R 24/98, BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430; vom 25. April 2002 V R 58/00, BFHE 200, 434, BStBl II 2003, 435; vom 28. November 2002 V R 51/01, BFH/NV 2003, 515).

67 Es bedarf im Streitfall daher der Prüfung, ob die Erklärung, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen, in gutem Glauben abgegeben worden ist und durch objektive Anhaltspunkte belegt wird (vgl. insbes. Rz 41 des EuGH-Urteils in Slg. 2000, I-4279, BStBl II 2003, 446, UR 2000, 336, und Rz 40 des EuGH-Urteils in Slg. 2000, I-4321, BStBl II 2003, 452, UR 2000, 329). Dabei ist jeweils der Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgeblich, zu dem das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht (BFH-Urteil in BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430).

68 cc) Auch insoweit folgt der Senat nicht der Auffassung des Klägers, diese Anforderung verstoße gegen Art. 20 Abs. 3 GG.

69 b) Aus den Feststellungen des FG ergibt sich nicht, ob der Kläger bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs in gutem Glauben erklärt hat, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen, und ob diese Absicht durch objektive Anhaltspunkte belegt wird (vgl. insbes. Rz 41 des EuGH-Urteils in Slg. 2000, I-4279, BStBl II 2003, 446, UR 2000, 336, und Rz 40 des EuGH-Urteils in Slg. 2000, I-4321, BStBl II 2003, 452, UR 2000, 329; BFH-Urteil vom 22. Februar 2001 V R 77/96, BFHE 194, 498, BStBl II 2003, 426).

70 Soweit der Kläger die Wohnungen im Jahr 2007 an Unternehmen vermietet hat, die diese --nach der vom FA mit der Revision (ebenfalls) angegriffenen Ansicht des FG, die allerdings auf einem unzureichend aufgeklärten Sachverhalt beruht-- wiederum aus eigenbetrieblichen Zwecken Mitarbeitern zur vorübergehenden Nutzung zur Verfügung stellen wollten und auch tatsächlich gestellt haben, und die betreffenden Mieteinnahmen der Umsatzsteuer unterworfen hat, folgt daraus noch nicht mit der notwendigen Gewissheit, dass er entsprechende Absichten bereits in den Streitjahren 2005 und 2006 hatte und diese nach außen dokumentiert hat.

71 c) Die Vorentscheidung war daher hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie geht insoweit zurück, damit das FG die fehlenden Feststellungen nachholen kann, insbesondere dazu, ob der Kläger bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hatte, mit den Einliegerwohnungen Umsätze zu erzielen, für die der Vorsteuerabzug nicht gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist.

72 C. Die Anschlussrevision des Klägers ist gemäß § 155 FGO i.V.m. § 554 der Zivilprozessordnung zulässig, aber nicht begründet.

73 I. Der Kläger wendet sich mit seiner Anschlussrevision dagegen, dass das FG bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nur 12 % --statt der geltend gemachten 20 %-- der insgesamt angefallenen Vorsteuerbeträge als abziehbar anerkannt hat.

74 II. Die Einwendungen des Klägers sind unbegründet.

75 1. Im Ergebnis ohne Erfolg macht der Kläger unter Hinweis auf den Wortlaut des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG geltend, dass die danach vorgesehene Schätzungsbefugnis dem Unternehmer zugewiesen sei.

76 Denn bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ist es zwar grundsätzlich Sache des Unternehmers, zu entscheiden, welche Schätzungsmethode er wählt; das FA --und damit auch das FG-- können aber nach ständiger Rechtsprechung des BFH nachprüfen, ob die Schätzung sachgerecht ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 3. Mai 2005 V B 200/04, BFH/NV 2005, 1641; vom 27. November 2008 XI B 60/08, BFH/NV 2009, 431; BFH-Urteil vom 15. Oktober 2009 XI R 82/07, BFHE 227, 238, BStBl II 2010, 247, unter II.1.a).

77 Das FG hat ausgeführt, die vom Kläger auf Aufforderung durch das Gericht vorgetragene Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes im Verhältnis von 20 % für die Einliegerwohnung zu 80 % für die selbstgenutzte Wohnung sei nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar. Das FA habe beispielhaft anhand der Rechnungsbeträge für Fenster/Türen nachvollziehbar dargelegt, dass diese Vorsteuer-Aufteilung nicht den tatsächlichen für die Errichtung der Einliegerwohnung aufgewendeten Herstellungskosten entsprechen könne und dass Positionen für Heizung/Sanitär und Elektro in nicht unerheblichem Umfang auch Kosten für die Schwimmbadtechnik enthielten. Allein aus dem Flächenverhältnis von Gesamtnutzfläche des Gebäudes zu den Flächen der Einliegerwohnung habe das FA einen Anteil von 11,8 % errechnet.

78 2. Entgegen der Ansicht des Klägers lässt sich dem FG-Urteil danach nicht entnehmen, dass es "unter Negierung des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG" die Schätzungsbefugnis dem FA zugewiesen hat. Vielmehr hat es sich sowohl beispielhaft mit einzelnen Positionen der der klägerischen Aufteilung zugrunde liegenden Schätzung befasst, als auch mit deren Plausibilität insgesamt. Es ist zu der begründeten Auffassung gelangt, die Schätzung des Klägers sei nicht sachgerecht und könne deshalb der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden.

79 Das FG hat damit hinreichend begründet, warum es den vom Kläger gewählten Aufteilungsschlüssel als unangemessen verworfen und unter den gegebenen Voraussetzungen nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO eine eigene Schätzungsbefugnis hat.

80 Die Rüge des Klägers, das FG habe "unter Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 GG im Urteil unerwähnt gelassen und damit nicht verarbeitet", wie er zu der von ihm im Schriftsatz vom 21. Januar 2009 beschriebenen prozentualen Aufteilung gelangt sei und was er dazu ausgeführt habe, ist unbegründet. Auf die Herleitung der Aufteilung und die Ausführungen des Klägers dazu musste das FG in seinem Urteil nicht näher eingehen. Es genügte, dass es begründet hat, warum die vom Kläger vorgenommene Vorsteueraufteilung "nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar" ist (Urteil, S. 12).

81 Ein Gericht ist nicht verpflichtet, sich mit jedem Vortrag in den Entscheidungsgründen seines Urteils ausdrücklich zu befassen; grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Gericht das Vorbringen der Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2007 XI R 25/07, BFH/NV 2008, 339; BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2010 XI B 46/10, BFH/NV 2011, 448, m.w.N.).

82 3. Das FG hat die von ihm im Wege der Schätzung vorgenommene Aufteilung der Vorsteuerbeträge auch im Einzelnen begründet. Ausgehend von dem BFH-Urteil vom 22. November 2007 V R 35/06 (BFH/NV 2008, 628), dem zufolge die Aufteilung im Verhältnis der Nutzflächen vorzunehmen ist, hat es zunächst den Anteil der Herstellungskosten für die Einliegerwohnungen auf 12 % der Gesamtherstellungskosten geschätzt. Sodann hat es zur Ermittlung der Vorsteuerbeträge eine Rückrechnung vorgenommen, der es die beantragten Vorsteuerbeträge einerseits und die Ermittlungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung andererseits zugrunde gelegt hat.

83 Diese Ausführungen sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Der Senat teilt nicht die Auffassung des Klägers, die vom FG anerkannten Vorsteuerbeträge seien rechnerisch nicht herzuleiten.

84 Nach den vom FG festgestellten Nutzflächen beläuft sich der Anteil der Einliegerwohnungen (58 qm + 65 qm) an der Gesamtnutzfläche (1 128 qm) auf 11 %; dass die vom FG angenommenen 12 % hiervon abweichen, ist insoweit unbeachtlich, als sich dies zugunsten des Klägers auswirkt.

85 D. Der Senat sieht angesichts der bereits vorliegenden und vorstehend dargelegten Rechtsprechung des EuGH --entgegen der Ansicht des Klägers-- die Voraussetzungen für eine Vorlage der Sache an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht als gegeben an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de