

Urteil vom 14. Oktober 2015, V R 10/14

Zum Zuordnungswahlrecht bei sonstigen Leistungen

BFH V. Senat

UStG § 9 Abs 1, UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 2, UStG § 15 Abs 4, UStG § 15a Abs 1, EGRL 112/2006 Art 168, EGRL 112/2006 Art 15 Abs 2, UStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. Juni 2013, Az: 12 K 2906/10

Leitsätze

1. Das Zuordnungswahlrecht gilt nur für die Herstellung und Anschaffung von Gegenständen.
2. Der Bezug von sonstigen Leistungen wird vom Zuordnungswahlrecht nicht umfasst; diese sind entsprechend der (beabsichtigten) Verwendung gemäß § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26. Juni 2013 12 K 2906/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin des Gebäudes A-Straße 1 in X (Inland). Der Ehemann der Klägerin ist als Steuerberater selbständig tätig. Das Gebäude A-Straße 1 umfasst eine Hauptwohnung und eine Einliegerwohnung. Letztere umfasst 20 % der Gesamtwohnfläche des Gebäudes und wird von dem Ehemann der Klägerin zum Betrieb seiner Steuerberaterpraxis genutzt. Der Rest des Gebäudes dient als Familienwohnung.
- 2 Die Klägerin vermietete nach Fertigstellung des Gebäudes zunächst nur die Einliegerwohnung an ihren Ehemann zum Betrieb seiner Steuerberaterpraxis, ordnete das gesamte Gebäude ihrem Unternehmensvermögen zu und versteuerte die Privatnutzung des Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe. Die Klägerin machte den vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes einschließlich des als Familienwohnung privat genutzten Teils geltend. Auf die Privatwohnung entfielen Vorsteuern bis zum 31. Dezember 2003 in Höhe von insgesamt 42.978,89 €. Als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe legte die Klägerin bis einschließlich 2006 jeweils 10 % der auf die Privatwohnung entfallenden Herstellungskosten in Höhe von insgesamt 270.226,64 € bis zum 31. Dezember 2003 zugrunde und unterwarf den sich hiernach ergebenden Betrag gemäß § 3 Abs. 9a des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres --2007-- (UStG) der Umsatzsteuer.
- 3 Ab 1. Januar 2007 vermietet die Klägerin dann das gesamte Gebäude für monatlich 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer an ihren Ehemann. Die Nutzungsanteile änderten sich nicht. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin entsprechend steuerpflichtige Vermietungsumsätze in Höhe von insgesamt 18.000 €. Eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a UStG erklärte sie nicht mehr.
- 4 Der Ehemann der Klägerin ordnete das Nutzungsrecht an dem Gebäude insgesamt seinem Unternehmen "Steuerberaterpraxis" zu und machte den vollen Vorsteuerabzug aus der Anmietung geltend. Hinsichtlich des unverändert privat genutzten Gebäudeteils erklärte er nach § 3 Abs. 9a UStG einer entgeltlichen Leistung gleichgestellte steuerpflichtige Umsätze.

- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte ab 2007 den Verzicht der Klägerin auf die Steuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze hinsichtlich des für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteils nicht an. Wegen der insoweit steuerfreien Vermietung des Gebäudes nahm das FA eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 4.297,89 € bei der Klägerin vor und legte als steuerpflichtige Vermietungsumsätze einen Betrag von 3.600 € zugrunde.
- 6** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Zur Begründung seines Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Option der Klägerin sei nur insoweit wirksam, als deren Ehemann das Grundstück im Rahmen seines Steuerberatungsunternehmens genutzt habe. Für den als Privatwohnung genutzten Gebäudeteil habe die Klägerin nicht zur Umsatzsteuer optieren können. Insoweit scheide die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus. Zwar habe der Ehemann der Klägerin eine Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen für das gesamte Gebäude getroffen. Er habe aber von Anfang an beabsichtigt, den zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil ausschließlich zu nichtunternehmerischen Zwecken, nämlich als Familienwohnung, zu nutzen. Diese von Anfang an beabsichtigte nichtunternehmerische Nutzung schließe gemäß § 9 Abs. 2 UStG eine wirksame Option der Klägerin und damit ihre Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus.
- 7** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Sie macht geltend, die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG seien nicht erfüllt, weil auch der ab 1. Januar 2007 verwirklichte Sachverhalt zum Vorsteuerabzug berechtige. Sie habe Vermietungsleistungen an einen anderen Unternehmer erbracht, für die sie wirksam zur Steuerpflicht optiert habe. Sie habe die Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, weil der Leistungsempfänger das gesamte gemietete Gebäude seinem Unternehmen zugeordnet habe. Dieser habe es auch zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Für die Umsätze als Steuerberater sei das offenkundig, für die Nutzung zu Wohnzwecken ergebe sich dies aus der Gleichstellung der unentgeltlichen Wertabgabe mit steuerpflichtigen Leistungen.
- 8** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer 2007 auf 3.132,36 € festzusetzen.
- 9** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10** Im Falle räumlich oder zeitlich unterschiedlicher Nutzung mehrerer Gebäudeteile sei hinsichtlich der Optionsmöglichkeit jeder Gebäudeteil gesondert zu beurteilen. Die Vermietungsleistung sei insoweit rechtlich teilbar. Nach dem Sinn und Zweck des § 9 Abs. 1 UStG solle sichergestellt sein, dass das vermietete Grundstück nicht einem privaten Endmieter zu Wohnzwecken überlassen werde, sondern einem Unternehmer zur Nutzung für sein Unternehmen zur Verfügung gestellt werde. Diese Beurteilung entspreche auch Abschn. 9.2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE), wobei dort Beispiel 6 einschlägig sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Vorsteuerbeträge nach § 15a Abs. 1 UStG erfüllt sind.
- 12** 1. Ändern sich bei einem Grundstück die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung, so ist gemäß § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Eine solche Änderung der Verhältnisse liegt hier vor: War die Klägerin im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, so berechtigte sie die Vermietung des gesamten Gebäudes ab 1. Januar 2007 nur noch zu dem auf die als Steuerberatungspraxis genutzte Einliegerwohnung entfallenden Anteil zum Vorsteuerabzug.
- 13** a) Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG u.a. die Steuer für

die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Ein Unternehmer, der ein Gebäude errichtet, das er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (z.B. zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, darf das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die auf das gesamte Gebäude --einschließlich des nichtunternehmerisch genutzten Teils-- entfallenden Vorsteuerbeträge nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 UStG abziehen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Seeling vom 8. Mai 2003 C-269/00, EU:C:2003:254; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Juli 2003 V R 39/99, BFHE 203, 206, BStBl II 2004, 371). Die Berechtigung der Klägerin zum vollen Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

- 14** b) Durch die Vermietung des gesamten Gebäudes ab 1. Januar 2007 ist eine Änderung der Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 UStG eingetreten. Die Klägerin nutzte ab diesem Zeitpunkt zwar das gesamte Gebäude zur Ausführung von Vermietungsumsätzen, konnte aber wirksam nur hinsichtlich des auf die Einliegerwohnung entfallenden unternehmerisch genutzten Teils zur Steuerpflicht optieren. Hinsichtlich der Familienwohnung liegen die Voraussetzungen für eine Option nicht vor, weil der Leistungsempfänger (der Ehemann der Klägerin) die bezogene Mietleistung insoweit nicht seinem Unternehmen zuordnen konnte. Dieser Umsatz wurde daher nicht an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt (§ 9 Abs. 1 UStG). Da die Vermietungsumsätze der Klägerin hinsichtlich der privat genutzten Wohnung steuerfrei sind, führen sie gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs.
- 15** aa) Nach Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (MwStSystRL) hat der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug einer Leistung, diese teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und teilweise für Zwecke einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, ist er grundsätzlich nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine wirtschaftliche Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15. Dezember 2011 V R 48/10, BFH/NV 2012, 808, Rz 14, m.w.N.; vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 10).
- 16** bb) Hiervon macht die Rechtsprechung des EuGH und ihm folgend die des BFH für Gegenstände/Investitionsgüter eine Ausnahme, indem sie dem Unternehmer ermöglicht, einen nur teilweise unternehmerisch genutzten Gegenstand in vollem Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen (ständige Rechtsprechung von EuGH und BFH, z.B. EuGH-Urteile Puffer vom 23. April 2009 C-460/07, EU:C:2009:254, Rz 40, 42, 47; Armbricht vom 4. Oktober 1995 C-291/92, EU:C:1995:304, Rz 13, 14; Seeling, EU:C:2003:254, Rz 41, 43, 55; VNLTO vom 12. Februar 2009 C-515/07, EU:C:2009:88, Rz 32; Medicom und MPA vom 18. Juli 2013 C-210, 211/11, EU:C:2013:479, Rz 22; BFH-Urteile vom 20. März 2014 V R 27/12, BFH/NV 2014, 1097, Rz 11; vom 11. Juli 2012 XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266, Rz 35).
- 17** Dieses Zuordnungswahlrecht gilt aber nur für die Herstellung und Anschaffung von Gegenständen. Der Bezug von sonstigen Leistungen (hier Vermietungsleistungen) ist nicht in voller Höhe zuordenbar, sondern entsprechend der (beabsichtigten) Verwendung aufzuteilen (so bereits BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, Rz 33, mit Hinweis auf BFH/NV 1995, 452; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 249; Looks in Weymüller, UStG, § 15 Rz 77; Forgách in Reiß/Krausel/Langer, UStG, § 15 Rz 144; Grune in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 15 Rz 144; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15 UStG Rz 153; ebenso wohl die Finanzverwaltung in Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStAE, vgl. aber auch Abschn. 15.2c Abs. 9 UStAE; a.A. Heinrichshofen in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 217; Heidner in Bunjes, UStG, 13. Aufl., § 15 Rz 124). Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich aus dem Senatsurteil vom 3. März 2011 V R 23/10 (BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74) nichts anderes, weil diese Entscheidung die gänzlich anders gelagerte Frage der Abgrenzung zwischen unternehmerischer und hoheitlicher Tätigkeit zum Gegenstand hatte.
- 18** (1) Das ergibt sich insbesondere aus dem EuGH-Urteil Eon Aset vom 16. Februar 2012 C-118/11 (EU:C:2012:97), in dem der Gerichtshof hinsichtlich der Verwendung eines Leistungsbezuges ausdrücklich zwischen dem Bezug einer Dienstleistung und dem Erwerb eines Investitionsgutes unterscheidet (Rz 45). Im Gegensatz zur Vermietung hält der EuGH dabei beim Leasing das Zuordnungswahlrecht nur deshalb für möglich, weil er das Leasing dem Erwerb eines Investitionsgutes gleichstellt (Rz 40).
- 19** (2) Auch lässt sich die Begründung des EuGH für das Zuordnungswahlrecht bei gemischt genutzten Gegenständen jedenfalls nicht auf gemischt genutzte Vermietungsleistungen übertragen. Denn das Zuordnungswahlrecht soll dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer Rechnung tragen und verhindern, dass bei einer zunächst teilweise

privaten, später aber unternehmerischen Nutzung eines Gegenstandes eine Mehrwertsteuerbelastung auf dem Erwerb bzw. der Errichtung des Gegenstandes verbleibt (EuGH-Urteil Puffer, EU:C:2009:254, Rz 47).

- 20** Bei Leistungsbezügen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses aber kann eine derartige systemwidrige Belastung mit Mehrwertsteuer nicht entstehen, denn in diesem Fall ist sowohl für den Leistungsbezug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) als auch für die Verwendung der Leistungen (§ 15 Abs. 2 UStG) auf die monatlichen (Teil-)Leistungsabschnitte abzustellen (BFH-Urteil vom 9. September 1993 V R 42/91, BFHE 173, 231, BStBl II 1994, 269, 2. Leitsatz). Ändert sich während der Mietzeit die zunächst zum Vorsteuerauschluss führende private Nutzung der Vermietungsleistung in eine unternehmerische Verwendung, so entsteht (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) ab diesem Zeitpunkt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Zu einer Mehrwertsteuerbelastung des mietenden Unternehmers, die durch die vorherige Ausübung eines Zuordnungswahlrechts aufgefangen werden müsste, kommt es nicht.
- 21** (3) Bestätigt wird die Beschränkung des Zuordnungswahlrechts auf Gegenstände durch Art. 168a Abs. 2 MwStSystRL. Danach sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die in Art. 168a Abs. 1 MwStSystRL geregelte Begrenzung des Vorsteuerabzugs bei Grundstücken auf den für unternehmerische Zwecke genutzten Teil auch auf sonstige dem Unternehmen zugeordnete Gegenstände anzuwenden. Daraus folgt, dass der Richtliniengeber davon ausging, dass nur gemischt genutzte Gegenstände vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden können, nicht aber gemischt genutzte sonstige Leistungen (Dienstleistungen). Andernfalls hätte er in den Regelungsgehalt des Art. 168a Abs. 2 MwStSystRL auch Dienstleistungen aufnehmen müssen.
- 22** cc) Das obligatorische Mietrecht, das die Klägerin ihrem Ehemann eingeräumt hat, wird weder vom Begriff des Gegenstandes noch von dem des Investitionsgutes umfasst.
- 23** (1) Investitionsgüter sind Güter, die für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt werden, die durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden (EuGH-Urteil Eon Aset, EU:C:2012:97, Rz 35). Dass ein obligatorisches Mietrecht nicht von diesem Begriff umfasst wird, bedarf keiner Erläuterung.
- 24** (2) Das obligatorische Mietrecht, das der Ehemann der Klägerin durch den Mietvertrag ab 1. Januar 2007 erlangt hat, ist auch kein Gegenstand im Sinne der unter II.1.b bb zitierten Rechtsprechung. Gegenstand in diesem Sinne ist das Grundstück als solches. Das folgt aus Art. 14, Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL, wonach Gegenstände körperliche Gegenstände und diesen gleichgestellte ähnliche Sachen sind. Zwar legitimiert Art. 15 Abs. 2 MwStSystRL die Mitgliedstaaten, bestimmte Rechte als körperliche Sachen zu behandeln. Das umfasst aber nicht bloß schuldrechtliche Nutzungsrechte (vgl. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b und c MwStSystRL).
- 25** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de