Urteil vom 18. Februar 2016, V R 23/15

Vorsteuerabzug für privat genutzten Gebäudeteil ("Seeling" Altfall)

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 12 S 1 Nr 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, FGO § 118 Abs 2, UStG § 3 Abs 9a Nr 1

vorgehend FG München, 16. September 2014, Az: 3 K 1122/14

Leitsätze

1. Wird ein von einer GmbH bebautes Grundstück teilweise dem Geschäftsführer zu Wohnzwecken überlassen, so scheidet ein Vorsteuerabzug für den Wohnteil gemäß § 15 Abs. 2 UStG aus, wenn dieser steuerfrei vermietet wurde .

2. Das Recht zur Nutzung zu Wohnzwecken aufgrund des Arbeitsvertrags des Geschäftsführers kann Teilentgelt für seine Arbeitsleistung darstellen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 17. September 2014 3 K 1122/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 Streitig ist, ob die auf die Herstellung eines Gebäudes entfallende Umsatzsteuer insgesamt als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn das Gebäude vom Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Familie teils zu privaten Wohnzwecken genutzt wird.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH-- erbrachte im Streitjahr (2003) steuerpflichtige EDV-Dienstleistungen. Im Streitjahr begann sie ein Einfamilienhaus zu errichten, das ab dem 1. Mai 2004 vom Gesellschafter-Geschäftsführer (im Folgenden: Geschäftsführer) und dessen Familie teilweise zu Wohnzwecken und ab Juni 2004 auch für die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin genutzt wurde. Zur privaten Nutzung war der Geschäftsführer aufgrund einer Ergänzung vom 1. Mai 2004 zu seinem Anstellungsvertrag mit der Klägerin berechtigt. Diese Ergänzung lautet wie folgt:

> "Der Geschäftsführer hat die Möglichkeit, die momentan nicht durch die *[Klägerin]* genutzten Räumlichkeiten, bis auf weiteres unentgeltlich zu privaten Wohnzwecken zu nutzen."

3 In ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung sowie in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2003 zog die Klägerin die auf die Herstellung des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge insgesamt ab.

4 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Jahreserklärung zunächst zugestimmt hatte, versagte er im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung den auf die private Gebäudenutzung (55,1 %) entfallenden anteiligen Vorsteuerbetrag von 23.939,82 € und erließ am 3. August 2005 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2003.

5 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage (Az. 3 K 1502/11) im ersten Rechtsgang durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 985 veröffentlichte Urteil ab.

7 Der Bundesfinanzhof (BFH) hob die Vorentscheidung durch Urteil vom 20. März 2014 V R 27/12 (BFH/NV 2014, 1097) auf und verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das FG zurück. Dieses habe keine Feststellungen zur Dokumentation einer Zuordnungsentscheidung hinsichtlich des Wohnteils zum Unternehmen getroffen. Fehle es an einer rechtzeitigen Zuordnungsentscheidung, komme es auf die Frage, ob die Klägerin das Gebäude teilweise steuerbefreit an den Geschäftsführer vermietet habe, nicht mehr an.

8 Das FG wies die Klage (Az. 3 K 1122/14) auch im zweiten Rechtsgang aus den in EFG 2014, 2183 veröffentlichten Gründen ab. Zwar habe die Klägerin den vollen Vorsteuerabzug bereits in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Streitjahr geltend gemacht und damit die Zuordnungsentscheidung des privat genutzten Gebäudeteils zum Unternehmen rechtzeitig dokumentiert. Die Vorsteuerbeträge seien gleichwohl nicht abziehbar, soweit sie auf den zu privaten Wohnzwecken überlassenen Gebäudeteil entfielen. Insoweit sei eine den Vorsteuerabzug ausschließende (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 --UStG--) steuerfreie Vermietung des Grundstücks (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) durch die Klägerin an den Geschäftsführer bereits im Streitjahr beabsichtigt gewesen. Denn die Nutzungsüberlassung des Gebäudes erfolge im unmittelbaren Zusammenhang zur geschuldeten Arbeitsleistung des Geschäftsführers und damit entgeltlich.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts. Das FG gehe rechtsfehlerhaft von einer Vermietungsleistung aus. Insbesondere lasse die Vereinbarung der Nutzungsüberlassung im Anstellungsvertrag weder den Schluss auf eine unentgeltliche Zuwendung noch auf eine entgeltliche Sachleistung für eine zu erbringende Arbeitsleistung zu. Zu berücksichtigen sei vielmehr der Wille der Vertragsparteien, eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung herbeizuführen. Dieser komme im Anstellungsvertrag zum Ausdruck. Verfahrensfehlerhaft habe das FG den Grundsatz rechtlichen Gehörs verletzt, weil es in seinen Gründen nicht berücksichtigt habe, dass laut Anstellungsvertrag die Wohnung "unentgeltlich" und nicht aufgrund eines Mietvertrages überlassen worden sei. Die Gesamtwürdigung, dass sie, die Klägerin, dem Geschäftsführer die Wohnung als eine in einer Sachleistung bestehende Gehaltserhöhung --und damit entgeltlich-- überlassen habe, widerspreche zudem dem klaren Inhalt der Akten, weil dazu keine ausreichenden Feststellungen getroffen worden seien.

10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG München vom 17. September 2014 3 K 1122/14 und die Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2006 aufzuheben und die Umsatzsteuer für 2003 unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids 2003 vom 3. August 2005 um 23.939,82 € herabzusetzen.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Die Wohnraumüberlassung stehe im Zusammenhang mit dem Anstellungsvertrag. Deshalb erfolge die Überlassung des Wohnteils --ungeachtet der ausdrücklichen Vereinbarung als "unentgeltlich"-- als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Geschäftsführers.

Entscheidungsgründe

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin die auf die Herstellungskosten des privat genutzten Wohnteils entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen kann. Die Einordnung der Überlassung des Wohnteils an den Geschäftsführer als steuerfreie Vermietung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

15 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für 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 (zur richtlinienkonformen Auslegung dieser auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie

77/388/EWG-- beruhenden Vorschriften, z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f., m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).

16 Der Unternehmer ist danach zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) zu verwenden beabsichtigt (BFH-Urteil in BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, unter Rz 21, m.w.N. auch zur EuGH-Rechtsprechung).

17 2. Ausgehend davon ist die Klägerin im Streitjahr nur dann zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie das Gebäude insgesamt für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden beabsichtigt. Das ist indes nicht der Fall: Die Klägerin erbringt steuerbefreite Vermietungsleistungen, indem sie dem Geschäftsführer einen Teil des Gebäudes entgeltlich zur Nutzung (Vermietungsleistung) überlässt.

18 a) Nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ist u.a. "die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken" steuerfrei. Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG.

19 Eine Vermietung i.S. des Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG liegt vor, wenn dem Mieter vom Vermieter gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, das Grundstück auf bestimmte Zeit in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513, BStBl II 2014, 73, Rz 19 und Rz 22, m.w.N., und EuGH-Urteil Medicom und MPA vom 18. Juli 2013 C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rz 26, m.w.N.). Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dem entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen. Maßgebend ist der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (EuGH-Urteil Mac Donald Resorts vom 16. Dezember 2010 C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 46, m.w.N.). Dabei ist es Sache der nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Grundstücksvermietung i.S. der Bestimmung vorliegen (EuGH-Urteile BML vom 29. März 2012 C-436/10, EU:C:2012:185, Rz 32, und Medicom und MPA, EU:C:2013:479, Rz 33, m.w.N.).

20 Es ist deshalb eine Frage der konkreten Umstände des Einzelfalls, ob das Grundstück gegen eine Vergütung oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird und ob dem Mieter vom Vermieter das Recht eingeräumt wird, es auf bestimmte Zeit in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Die Würdigung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Sie ist für das Revisionsgericht nur dann nicht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), soweit Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 59/10, BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 31).

21 b) Im Streitfall geht das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon aus, die Klägerin habe das teils zu Wohnzwecken überlassene Gebäude ihrem Geschäftsführer (steuerfrei) vermietet.

22 aa) Die Klägerin hat den Wohnteil des Grundstücks an ihren Geschäftsführer gegen eine Vergütung überlassen.

23 (1) Nach der EuGH-Rechtsprechung ist die private Nutzung eines Gebäudes durch den Unternehmer keine (steuerfreie) Vermietung i.S. des Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, weil es u.a. an einer Mietzahlung fehlt (EuGH-Urteil Seeling vom 8. Mai 2003 C-269/00, EU:C:2003:254, BStBl II 2004, 378, Rz 51 f.). Demgegenüber kann eine juristische Person (Unternehmerin) --anders als eine natürliche Person, die keine Verträge mit sich schließen kann-- einen ihr gehörenden Gegenstand (z.B. Gebäude) einem ihrer Gesellschafter oder einem Vertretungsorgan auf vertraglicher Grundlage entgeltlich oder unentgeltlich überlassen (BFH-Urteile vom 1. September 2010 V R 6/10, BFH/NV 2011, 80, unter II.3.b, m.w.N., und vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 17 f., Rz 25).

24 Die Vergütung für eine Nutzungsüberlassung kann in einer Geldzahlung sowie in einer Sach- oder Dienstleistung --tauschähnlicher Umsatz-- (EuGH-Urteile Mac Donald Resorts, EU:C:2010:780, Rz 52, und Serebryannay vek EOOD vom 26. September 2013 C-283/12, EU:C:2013:599, Rz 39 f.) und damit auch in einer Arbeitsleistung bestehen (BFH-Urteil in BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 20 ff.). Voraussetzung ist, dass zwischen der Leistung (z.B. Nutzungsüberlassung) und der Gegenleistung (z.B. Vergütungsleistung in Form einer Arbeitsleistung) ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (EuGH-Urteile Serebryannay vek EOOD, EU:C:2013:599, Rz 40; Medicom und MPA, EU:C:2013:479, Rz 28, und Astra Zeneca UK vom 29. Juli 2010 C-40/09, EU:C:2010:450, Rz 27, m.w.N.). Ein solcher Zusammenhang besteht regelmäßig, wenn die unternehmerisch tätige juristische Person mit ihrem Vertretungsorgan einen Mietvertrag geschlossen oder die Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Anstellungsvertrags vereinbart haben (BFH-Urteil in BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 18 f.).

25 (2) Nach diesen Maßstäben ist die tatsächliche Würdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wonach die Wohnung entgeltlich gegen eine Vergütung (Arbeitsleistung des Geschäftsführers) überlassen ist.

26 (a) Die Vorentscheidung geht zu Recht davon aus, dass eine --wie im Streitfall-- im Anstellungsvertrag vereinbarte Wohnungsüberlassung durch einen Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer in der Regel als Gegenleistung für die Arbeitsleistung erbracht wird und damit gegen eine Vergütung erfolgt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 21 f.). Dem steht im Streitfall die Vertragsbestimmung im Anstellungsvertrag nicht entgegen, wonach der Geschäftsführer die Räumlichkeiten "unentgeltlich" nutzen darf. Das FG hat dem die mögliche Bedeutung beigemessen, dass der Geschäftsführer neben seiner Arbeitsleistung kein weiteres Entgelt schulde. Diese nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffene und nicht gegen die Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßende Auslegung bindet den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO. Weil eine Arbeitsleistung im Wirtschaftsleben stets vergütet wird, durfte das FG davon ausgehen, dass auch die Wohnungsüberlassung --wie üblich (EuGH-Urteil Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 42 f.)-- das Geschäftsführergehalt erhöht hat und folglich die Nutzungsüberlassung in unmittelbarem Zusammenhang mit der geschuldeten Arbeitsleistung steht.

27 (b) Das EuGH-Urteil Medicom und MPA (EU:C:2013:479) steht der Annahme einer Nutzungsüberlassung gegen eine Vergütung in Form der Arbeitsleistung nicht entgegen. Dies ergibt sich aus Rz 30 dieses Urteils, wonach --anders als im Streitfall-- in den dortigen Ausgangsverfahren nur nicht festgestellt worden sei, "dass ein Teil der von den Geschäftsführern geleisteten Arbeit als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Gebäudes angesehen werden könnte". In diesem Zusammenhang hat das FG zutreffend berücksichtigt, dass eine --nur sonst-- nicht feststellbare Vergütung (Gegenleistung) nicht durch den Umstand aufgewogen werden darf, dass die Nutzungsüberlassung ertragsteuerlich als geldwerter Vorteil zu qualifizieren ist (EuGH-Urteil Medicom und MPA, EU:C:2013:479, Rz 28).

28 (c) Nachdem die Nutzungsüberlassung zwischen der Klägerin und ihrem Geschäftsführer im (ergänzenden) Anstellungsvertrag geregelt wurde, kommt eine unentgeltliche Überlassung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zwischen der Klägerin und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer durch eine anderweitige oder eine fehlende Vereinbarung nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 25).

29 Die Vorentscheidung geht auch zu Recht davon aus, dass die Klägerin dem Geschäftsführer das Recht eingeräumt hat, das Grundstück auf bestimmte Zeit in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dem steht der Einwand nicht entgegen, dass die Nutzungsmöglichkeit zeitlich nur vorübergehend eingeräumt werden sollte und räumlich nicht begrenzt wurde. Letzteres widerspricht dem Vertragsinhalt bereits deshalb, weil der Geschäftsführer auf die nicht von der Klägerin genutzten Räumlichkeiten beschränkt ist und damit eine bestimmbare Nutzungsüberlassung vorliegt. Zudem ist es nicht zwingend, dass die Nutzung von vornherein auf eine bestimmte Dauer festgelegt ist oder langfristig erfolgen muss (EuGH-Urteil Temco vom 18. November 2004 C-284/03, EU:C:2004:730, Rz 21 ff.).

30 (d) Die Vorentscheidung weicht auch nicht deshalb von dem Senatsurteil vom 7. Juli 2011 V R 42/09 (BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76) ab, weil dort --trotz der privaten Nutzungsüberlassung an den Unternehmer-- nicht von einem steuerbefreiten Vermietungsumsatz ausgegangen wurde. Während die Überlassung eines Gegenstands durch eine juristische Person an ihr Personal sowohl unentgeltlich als auch --wie hier-- entgeltlich erfolgen kann, kann die private Nutzung eines Gegenstands durch den Unternehmer nicht zu einer entgeltlichen Leistung (z.B. Vermietung) führen. Die private Nutzung ist deshalb --anders als im Streitfall-- nach Maßgabe des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu besteuern.

31 (e) Nachdem im Streitfall eine steuerfreie Vermietung der Klägerin an den Geschäftsführer vorliegt, sind die auf die Herstellung des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nur insoweit abziehbar, soweit sie mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in Zusammenhang stehen (§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG). Der auf die private Gebäudenutzung (55,1 %) entfallende anteilige nichtabziehbare Vorsteuerbetrag ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

32 3. Die geltend gemachten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Soweit das FG --vermeintlich-- unberücksichtigt gelassen habe, dass die Wohnung im Anstellungsvertrag "unentgeltlich" und nicht aufgrund eines Mietvertrages überlassen worden sei, beruht dies auf einer zutreffenden rechtlichen Würdigung des unstreitigen Sachverhalts. Von einer weiteren Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO abgesehen.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de