Urteil vom 16. November 2016, XI R 15/13

Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (unternehmerische Mindestnutzung; 10 %-Grenze)

ECLI:DE:BFH:2016:U.161116.XIR15.13.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 2, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 3, UStG § 15 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 395, UStG VZ 2008 , EGEntsch 817/2004 Art 1, EGEntsch 791/2009 Art 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EUBes 705/2012 Art 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. Januar 2013, Az: 7 K 7132/10

Leitsätze

1. Die Bundesrepublik Deutschland war u.a. im Besteuerungszeitraum 2008 nicht ermächtigt, durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche --nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende-- Tätigkeiten verwendet werden .

2. Ein Unternehmer kann sich insoweit auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen .

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17. Januar 2013 7 K 7132/10 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14. April 2010 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer wird unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten für 2008 vom 4. Februar 2010 auf ... € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Landkreis, dem im Rahmen der öffentlichen Gewalt als hoheitliche Aufgabe u.a. der Bau, die Unterhaltung und die Erhaltung der Verkehrssicherheit der Straßen in seinem Gebiet obliegt. Diese Aufgaben erfüllte der Kläger durch einen Eigenbetrieb ohne Rechtspersönlichkeit mit der Bezeichnung "Kreisstraßenbetrieb".

2 Der Kreisstraßenbetrieb war nach seiner Betriebssatzung neben der Ausübung der hoheitlichen Aufgaben (zur Kapazitätsauslastung) auch dazu befugt, Leistungen an Dritte zu erbringen, die in gleicher Weise von privaten Bau- oder Landschaftsgestaltungsunternehmen erbracht werden (z.B. Entasten und Fällen von Bäumen, Fräsen von Baumstümpfen, Mäharbeiten, Winterdienst sowie Kehr- und Reparaturarbeiten). Insoweit war der Kläger im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig und erbrachte steuerbare und steuerpflichtige Leistungen.

3 Im Besteuerungszeitraum 2008 (Streitjahr) erwarb der Kläger verschiedene Gegenstände (Arbeitsmaschinen, Nutzfahrzeuge und Zubehörteile). Diese verwendete er im Wesentlichen für die von ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt als Träger der Straßenbaulast erbrachten Leistungen und zu 2,65 % für die Erbringung von steuerpflichtigen Leistungen gegenüber Dritten.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ die vorliegend allein noch streitigen

Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.491,71 € (2,65 % von 56.290,77 €) zuletzt im Umsatzsteuer-Jahresbescheid vom 4. Februar 2010 nicht zum Abzug zu, weil die angeschafften Gegenstände nicht --wie gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erforderlich-- zu mindestens 10 % für das Unternehmen des Klägers genutzt worden seien. Der Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14. April 2010 als unbegründet zurückgewiesen.

5 Das Finanzgericht (FG) folgte der Auffassung des FA und wies die Klage ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 987 veröffentlicht.

6 Mit seiner Revision machte der Kläger geltend, die Versagung des Vorsteuerabzugs verstoße gegen Unionsrecht. Durch die Entscheidung des Rates vom 19. November 2004 zur Ermächtigung Deutschlands, eine von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung anzuwenden (2004/817/EG --Entscheidung 2004/817/EG--), sei die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht ermächtigt worden, den Vorsteuerabzug für die Fälle auszuschließen, in denen --wie im Streitfall-- ein Gegenstand zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werde, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst würden, aber nicht als "unternehmensfremd" angesehen werden könnten. Ihm stehe daher ein anteiliger Vorsteuerabzug von 2,65 % aus den mit Vorsteuer belasteten Kosten zu. Er könne sich insoweit auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen.

7 Der Senat hat mit Beschluss vom 16. Juni 2015 XI R 15/13 (BFHE 250, 276, BStBl II 2015, 865) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

> "§ 15 Abs. 1 Satz 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes bestimmt, dass die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt - und schließt insoweit den Vorsteuerabzug aus.
> Die Regelung beruht auf Art. 1 der Entscheidung des Rates vom 19. November 2004 (2004/817/EG), der die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt, abweichend von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden.
> Gilt diese Ermächtigung --entsprechend ihrem Wortlaut-- nur für die in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Art. 26 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) geregelten Fälle oder darüber hinaus in sämtlichen Fällen, in denen ein Gegenstand oder eine Dienstleistung nur teilweise unternehmerisch genutzt wird?"

8 Der EuGH hat diese Frage mit seinem Urteil Landkreis Potsdam-Mittelmark vom 15. September 2016 C-400/15 (EU:C:2016:687, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 840, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2016, 835) beantwortet.

9 Der Kläger sieht sich durch das EuGH-Urteil in seiner Auffassung bestätigt.

10 Er beantragt,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 14. April 2010 aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2008 vom 4. Februar 2010 die Umsatzsteuer auf ... € festzusetzen.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Es schließt aus dem EuGH-Urteil Landkreis Potsdam-Mittelmark (EU:C:2016:687, UR 2016, 840, MwStR 2016, 835), dass der Kläger zwar nach dem Unionsrecht den streitigen Vorsteuerabzug beanspruchen könne, sieht sich jedoch an die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gebunden, so dass es "die vom Kläger begehrte unternehmerische Vorsteuerabzugsquote derzeit nicht zu gewähren vermag".

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage ist stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass dem Kläger nach nationalem Recht kein Vorsteuerabzug zusteht. Er kann sich jedoch auf die für ihn günstigeren Vorschriften des Unionsrechts berufen.

15 1. Der Kläger ist nach nationalem Recht nicht zum Abzug der noch streitigen Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.491,71 € (2,65 % von 56.290,77 €) berechtigt.

16 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 Buchst. a der im Streitjahr maßgeblichen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, 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.

17 b) Das FG ist zu Recht mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass der Kläger als Unternehmer tätig wurde, soweit er im Rahmen des Kreisstraßenbetriebs Leistungen an Dritte erbracht hat. In diesem Umfang (2,65 % seiner insgesamt erbrachten Leistungen) hat er nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art Dienstleistungen erbracht, die in gleicher Weise auch von privaten Bau- oder Landschaftsgestaltungsunternehmen aufgrund entsprechender privatrechtlicher Vereinbarungen angeboten und erbracht wurden - und deshalb der Umsatzbesteuerung unterliegen (vgl. hierzu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 20 f.; vom 14. März 2012 XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 26 ff.).

18 c) Der Kläger ist jedoch gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht zu dem von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzug berechtigt. Denn er verwendete die von ihm angeschafften Gegenstände im Wesentlichen zur Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben, d.h. nicht im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und § 4 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes), und nur zu 2,65 % im Rahmen seines Unternehmens zur Ausführung von nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtigen Leistungen. Für diesen Sachverhalt ist der Vorsteuerabzug des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen, weil der Anteil der Nutzung für das Unternehmen des Klägers weniger als 10 % beträgt.

19 2. Der Kläger kann sich aber für den im Streit stehenden Vorsteuerabzug unmittelbar auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL berufen.

20 a) Nach dieser Vorschrift ist der Steuerpflichtige, der 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. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a 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) enthielt eine entsprechende Bestimmung.

21 Das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL besteht für den Steuerpflichtigen grundsätzlich uneingeschränkt, "wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag" (vgl. EuGH-Urteil Lennartz vom 11. Juli 1991 C-97/90, EU:C:1991:315, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1991, 539, Rz 35 zu Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG). § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG weicht deshalb von Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ab und bedarf der Rechtfertigung.

22 b) Gemäß Art. 27 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 395 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL) konnte der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen zu verhindern.

23 c) Eine derartige Ermächtigung enthält die Entscheidung [des Rates] 2004/817/EG.

24 aa) Durch Art. 1 der Entscheidung 2004/817/EG wurde Deutschland zwar ermächtigt, abweichend von Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für "unternehmensfremde Zwecke" genutzt werden.

25 bb) Art. 1 der Entscheidung 2004/817/EG ist aber dahin auszulegen, dass er nicht für den Fall gilt, dass ein Unternehmen --wie im Streitfall-- Gegenstände oder Dienstleistungen erwirbt, die es zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche --nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende-- Tätigkeiten nutzt (vgl. EuGH-Urteil Landkreis Potsdam-Mittelmark, EU:C:2016:687, UR 2016, 840, MwStR 2016, 835, Rz 40 und Leitsatz).

26 Zur Begründung hat der EuGH u.a. ausgeführt: Wenn ein Unternehmen --wie der Kläger mit seinem Kreisstraßenbetrieb-- einen Gegenstand sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, beschränke sich Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG darauf, ein Recht zum Vorsteuerabzug vorzusehen; die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten insoweit zu treffen hätten, müssten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, auf dem das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (Rz 34). Dem sei im Streitjahr (2008) ein Ausschluss des Abzugsrechts für Unternehmensgegenstände, die zu weniger als 10 % für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden, nicht gerecht geworden (Rz 36).

27 cc) Diese Rechtslage galt gemäß Art. 2 der Entscheidung 2004/817/EG bis zum 31. Dezember 2009.

28 Die nachfolgenden entsprechenden Ratsentscheidungen haben insofern einen identischen Wortlaut (vgl. Art. 1 der Entscheidung des Rates vom 20. Oktober 2009 zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland, weiterhin eine von Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden --2009/791/EG--, Art. 1 des Durchführungsbeschlusses des Rates vom 13. November 2012 zur Änderung der Entscheidung 2009/791/EG und des Durchführungsbeschlusses 2009/1013/EU zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland bzw. der Republik Österreich, weiterhin eine von den Artikeln 168 und 168a der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden --2012/705/EU--).

29 Erst der ab dem 1. Januar 2016 geltende Art. 1 des Durchführungsbeschlusses (EU) 2015/2428 des Rates vom 10. Dezember 2015 zur Änderung der Entscheidung 2009/791/EG und des Durchführungsbeschlusses 2009/1013/EU zur Ermächtigung Deutschlands bzw. Österreichs, weiterhin eine von den Artikeln 168 und 168a der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, nannte auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten. Diese Bestimmung lautet:

"Die Artikel 1 und 2 der Entscheidung 2009/791/EG erhalten folgende Fassung:
'Artikel 1
Deutschland wird ermächtigt, abweichend von den Artikeln 168 und 168a der Richtlinie 2006/112/EG die anfallende Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden, vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen.
Artikel 2
...'".

30 d) Da der betreffende Vorsteuerausschluss in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG im Streitjahr 2008 mithin nicht durch die Ermächtigung in Art. 1 der Entscheidung 2004/817/EG gedeckt war, kann sich der Kläger auf das für ihn günstigere Unionsrecht (Art. 168 Buchst. a MwStSystRL) berufen (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 23. November 2000 V R 49/00, BFHE 193, 170, BStBl II 2001, 266, unter II.2.b bb und c, Rz 24 f.; vom 15. Juli 2004 V R 30/00, BFHE 206, 465, BStBl II 2004, 1025, unter II.2.b, Rz 32 f.; EuGH-Urteile BP Soupergaz vom 6. Juli 1995 C-62/93, EU:C:1995:223, UR 1995, 404, Rz 35; PARAT Automotive Cabrio vom 23. April 2009 C-74/08, EU:C:2009:261, UR 2009, 452, Rz 36; Alakor Gabonatermelö és Forgalmazó vom 16. Mai 2013 C-191/12, EU:C:2013:315, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 654, Rz 21).

31 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de