Urteil vom 04. Mai 2022, XI R 28/21 (XI R 3/19)

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 04.05.2022 XI R 29/21 (XI R 7/19) - Zuordnung eines in Bauplänen mit "Arbeiten" bezeichneten Zimmers zum Unternehmen

ECLI:DE:BFH:2022:U.040522.XIR28.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 168a, UStG VZ 2015

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 19. März 2018, Az: 5 K 249/18

Leitsätze

1. Für die Dokumentation der Zuordnung (grundlegend BFH-Urteil vom 07.07.2011 - V R 42/09, BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76) ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.

2. Für eine Zuordnung zum Unternehmen kann bei Gebäuden die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen jedenfalls dann sprechen, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird. So ist es z.B. dann, wenn der Unternehmer für seinen Gerüstbaubetrieb einen Büroraum benötigt, er bereits in der Vergangenheit kein externes Büro, sondern einen Raum seiner Wohnung für sein Unternehmen verwendet hat, und er beabsichtigt, dies in dem von ihm neu errichteten Gebäude so beizubehalten.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 19.03.2018 - 5 K 249/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) der teilweise Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zur Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes zusteht.

2 Der Kläger betreibt seit dem Jahr 1999 als Einzelunternehmer einen Gerüstbaubetrieb; der Umsatz im Jahr 2015 (Streitjahr) betrug ... €. Im Jahr 2014 plante der Kläger die Errichtung eines Einfamilienhauses. In dem vom Planungsbüro erstellten Grundriss vom 29.07.2014 ist ein 16,57 qm großer Raum im Erdgeschoss mit "Arbeiten" bezeichnet; die "Nettogrundfläche gesamt" des Gebäudes ist mit 181,3 qm angegeben.

3 Der Kläger reichte im Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein. Einen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen zur Errichtung des Gebäudes machte er darin nicht geltend.

4 Erstmals in der am 28.09.2016 beim FA eingegangenen, zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger für die Errichtung dieses Zimmers anteilig den Vorsteuerabzug geltend.

5 Mit Schreiben vom 27.02.2017 ergänzte der Kläger, dass der unternehmerische Nutzungsanteil nicht (wie bisher

angenommen) 8,91 %, sondern 10,28 % betragen habe. Die abziehbare Vorsteuer erhöhe sich daher auf ... €.

6 Nach Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung beim Kläger nahm die Prüferin an, dass der geltend gemachte Vorsteuerabzug aus zwei Gründen zu versagen sei: Erstens habe der Kläger das Gebäude nicht zeitnah dem Unternehmen zugeordnet und zweitens sei der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausgeschlossen, da die unternehmerische Nutzung des Gebäudes weniger als 10 % betrage.

7 Das FA stimmte der Steuererklärung daher nicht zu, sondern setzte mit Bescheid vom 05.04.2017 die Umsatzsteuer für 2015 fest, ohne einen Vorsteuerabzug für das mit "Arbeiten" bezeichnete Zimmer zuzulassen.

8 Den Einspruch, mit dem der Kläger u.a. geltend machte, der abziehbare Anteil steige wegen der anteiligen unternehmerischen Nutzung des Gäste-WC auf 12,32 % (... € Vorsteuer), wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17.01.2018 als unbegründet zurück.

9 Das Sächsische Finanzgericht (FG) wies mit Urteil vom 19.03.2018 - 5 K 249/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1861) die Klage ab. Es nahm an, eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liege nur vor, wenn sie bis zum 31. Mai des Folgejahres dem FA gegenüber abgegeben werde. Dies sei hier nicht geschehen. Die Planungsunterlagen seien keine hinreichende Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, weil die Bezeichnung "Arbeiten" nicht zum Ausdruck bringe, dass es sich um ein dem Unternehmen zugeordnetes Zimmer handele. Es könne sich auch um ein häusliches Arbeitszimmer im Privatbereich handeln. Weiterhin könne es sich um ein unternehmerisch genutztes Zimmer handeln, das aufgrund des geringen Anteils an der Gesamtfläche im Privatvermögen belassen werde. Ein Büroraum von 16,57 qm in einem ansonsten privat genutzten Haus mit einer Gesamtfläche von 149,75 qm (entsprechend den Berechnungen des Klägers) sei nicht notwendiges Betriebsvermögen. Keinesfalls sei das Gäste-WC dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Dieses habe der Kläger erst im Einspruchsverfahren dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Außerdem sei nicht plausibel, dass dies zu 1/3 unternehmerisch genutzt werde. Angesichts der Lage sei von einer nahezu ausschließlich privaten Nutzung auszugehen.

10 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts; insbesondere komme es auf die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung durch die Umsatzsteuererklärung nicht an, da mit der Bauzeichnung und der tatsächlich ausschließlich unternehmerischen Nutzung ausreichende Anhaltspunkte für eine Zuordnung der bezogenen Leistungen zum Unternehmen vorlägen.

11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 05.04.2017 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf den Betrag festgesetzt wird, der sich ergibt, wenn ein Vorsteuerabzug für die Errichtung des Büros in Höhe von ... € zugelassen wird.

12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

14 Der Senat hat mit Beschluss vom 18.09.2019 - XI R 3/19 (BFHE 266, 459, BStBl II 2021, 112) das Revisionsverfahren ausgesetzt und den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung folgender Fragen ersucht:

> "1. Steht Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen ein Zuordnungswahlrecht beim Leistungsbezug besteht, ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung keine für die Finanzbehörden erkennbare Zuordnungsentscheidung abgegeben wurde?
>
> 2. Steht Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der eine Zuordnung zum privaten Bereich unterstellt wird beziehungsweise (bzw.) eine dahingehende Vermutung besteht, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen?"

15 Der EuGH hat darauf durch Urteil Finanzamt N (Mitteilung der Zuordnung) vom 14.10.2021 - C-45/20 und C-46/20 (EU:C:2021:852) wie folgt geantwortet:

"Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er nationalen Bestimmungen nicht entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuordnet, und diese Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen, es sei denn, die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung dieser Befugnis lassen erkennen, dass sie nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist."

16 Der Senat hat anschließend das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen XI R 28/21 (XI R 3/19) fortgesetzt.

17 Der Kläger sieht es als nicht nachvollziehbar an, wie der EuGH zu der Abhängigkeit der Wirksamkeit der Zuordnungsentscheidung von einer Erklärung des Steuerpflichtigen bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Steuererklärung komme. Die Entscheidung des Unternehmers, die Leistung für sein Unternehmen zu beziehen, stehe bereits bei Leistungsbezug fest. Der Kläger habe seit 15 Jahren kein externes Büro unterhalten. Dass das Büro unternehmerischen Zwecken habe dienen sollen, sei daher nicht zweifelhaft.

18 Das FA sieht sich in seiner Auffassung bestätigt. Hilfsweise verweist es darauf, dass der Umfang der unternehmerischen Nutzung streitig sei und die unternehmerische Nutzung weniger als 10 % betragen könnte.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nur dann vorliegt, wenn diese bis zum 31. Mai des Folgejahres dem FA gegenüber abgegeben wird. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Allerdings ist die Sache nicht spruchreif, da die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um abschließend zu entscheiden.

20 1. Für die Dokumentation der Zuordnung ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden. Der Senat verweist diesbezüglich zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom gleichen Tag XI R 29/21 (XI R 7/19, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

21 2. Für eine Zuordnung zum Unternehmen kann bei Gebäuden die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen jedenfalls dann sprechen, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird. So ist es z.B. dann, wenn der Unternehmer für seinen Gerüstbaubetrieb einen Büroraum benötigt, er bereits in der Vergangenheit kein externes Büro, sondern einen Raum seiner Wohnung für sein Unternehmen verwendet hat, und er beabsichtigt, dies in dem von ihm neu errichteten Gebäude so beizubehalten. Anhand der tatsächlichen Feststellungen des FG kann allerdings nicht entschieden werden, ob der Kläger die Zuordnung der Eingangsleistungen des Streitjahres zum Unternehmen rechtzeitig, d.h. bis zum 31. Mai des Folgejahres, "implizit" (konkludent) vorgenommen hat.

22 a) Zutreffend hat das FG zwar angenommen, dass die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr im September 2016 keine rechtzeitige Zuordnung darstellt. Entgegen der Auffassung des FG kann sich aber aus den Bauplänen vom 29.07.2014 eine Zuordnung ergeben, sofern zu den Bauplänen weitere Umstände hinzutreten. Die gegenteilige Sichtweise des FG widerspricht dem EuGH, der in Rz 48 des Urteils Finanzamt N (EU:C:2021:852) in Bezug auf den Streitfall Folgendes ausgeführt hat:

"Insoweit kann, was E [den Kläger] betrifft, die Zuordnung eines Zimmers von angemessener Größe als Arbeitszimmer in den Bauplänen eines Einfamilienhauses ein Indiz für eine solche Absicht darstellen. Da

jedoch ein in den Bauplänen eines Einfamilienhauses entsprechend bezeichnetes Zimmer nicht notwendigerweise tatsächlich für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen genutzt wird, kommt es darauf an, dass die Absicht des Steuerpflichtigen, dieses Zimmer für sein Unternehmen zu nutzen, durch andere objektive Anhaltspunkte, die diese Nutzung belegen, untermauert wird."

23 Abweichendes ergibt sich auch nicht aus der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). So ist der Senat in seinem Urteil vom 17.12.2008 - XI R 64/06 (BFH/NV 2009, 798, Rz 39) davon ausgegangen, dass sich aus den beigezogenen Bauakten keine Hinweise für eine Zuordnung ergaben. Im Urteil vom 07.07.2011 - V R 21/10 (BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 41) verneinte der BFH eine Zuordnung im Hinblick auf die Bezeichnung "Party", "Abstell" und "Bad" in Planungsunterlagen. Der BFH-Beschluss vom 14.02.2017 - V B 154/16 (BFH/NV 2017, 767, Rz 12) befasst sich lediglich mit der Frage einer grundsätzlichen Bedeutung. Zudem betreffen der BFH-Beschluss vom 10.03.2006 - V B 81/05 (BFH/NV 2006, 1364, Rz 3) sowie die BFH-Urteile vom 12.01.2011 - XI R 9/08 (BFHE 232, 254, BStBl II 2012, 58, Rz 32) und vom 12.01.2011 - XI R 10/08 (BFH/NV 2011, 860, Rz 32) andere, mit dem Streitfall von vorneherein nicht vergleichbare Sachverhalte.

24 b) Der Senat kann die nach den vorstehenden Maßstäben des EuGH gebotene Prüfung, ob andere objektive Anhaltspunkte innerhalb der Zuordnungsfrist festgestellt werden können, die die Absicht des Klägers, das Zimmer tatsächlich für seine wirtschaftliche Tätigkeit zu benutzen, nicht selbst vornehmen, weil tatsächliche Feststellungen dazu fehlen. Der pauschale Verweis des FG auf die Behördenakten reicht nicht aus, um deren Inhalt als tatsächlich festgestellt anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2011 - XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798, Rz 31; vom 26.07.2012 - III R 70/10, BFH/NV 2012, 1971, Rz 19; jeweils m.w.N.). Außerdem steht nicht fest, ob die darin enthaltenen Angaben tatsächlich zutreffen. Die Sache geht deshalb an das FG zurück.

25 c) Der Senat weist das FG für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:

26 aa) Die Steuerakten enthalten mehrere Anhaltspunkte dafür, dass das mit "Arbeiten" bezeichnete Zimmer bereits im Streitjahr (und damit vor dem 31. Mai des Folgejahres) für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen tatsächlich genutzt worden ist. Der Erstbezug des Gebäudes könnte nach Aktenlage am 23.11.2015 erfolgt sein (Bl. 26 der Umsatzsteuerakten, 2. Abteilung, sowie Aufstellung "Baukosten" in der Bilanzakte). Für den Dezember 2015 wurde eine Absetzung für Abnutzung berechnet (s. dazu die Aufstellung in der Bilanzakte sowie Bl. 27 der Umsatzsteuerakte, 2. Abteilung). Dazu hat das FG im zweiten Rechtsgang tatsächliche Feststellungen zu treffen.

27 Für ein Handeln des Klägers als Steuerpflichtiger könnte, soweit es um das mit "Arbeiten" bezeichnete Zimmer geht, außerdem sprechen, dass der Kläger mehrfach unwidersprochen vorgetragen hat, seit 15 Jahren kein externes Büro unterhalten zu haben. Dazu hat das FG ebenso weitere Feststellungen zu treffen wie zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger ggf. sein Unternehmen an eine neue Adresse umgemeldet und es für sein Unternehmen tatsächlich genutzt hat.

28 bb) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG im Übrigen angenommen, dass das Gäste-WC (lt. Bauzeichnung mit Dusche) nicht rechtzeitig dem Unternehmen zugeordnet worden sei; denn das vom EuGH in den Bauplänen gesehene Indiz bezieht sich nur auf das mit "Arbeiten" bezeichnete Zimmer (und nicht auf andere Flächen). Zur Versagung des Vorsteuerabzugs für eine Dusche oder Badewanne s. außerdem BFH-Urteil vom 07.05.2020 - V R 1/18 (BFHE 270, 146, Rz 27).

29 Ebenfalls zutreffend ist das FG stillschweigend davon ausgegangen, dass einer Zuordnung nicht entgegensteht, dass der Kläger in den von ihm beim FA eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen einen Vorsteuerabzug nicht vorgenommen hat (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2011 - V R 42/09, BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 29 und 39; in BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 29 und 39 sowie 44). Dem Inhalt der Voranmeldungen kommt bei der Abwägung keine unwiderlegbare Beweiswirkung zu, sondern er muss im Zusammenhang mit den anderen Umständen gewürdigt werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 27.07.1995 - V R 44/94, BFHE 178, 482, BStBl II 1995, 853, Rz 12 f.). Die bisherige Rechtsprechung des BFH ist auch insoweit mit Unionsrecht vereinbar (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 49).

30 cc) Das FG wird außerdem, da es im Streitfall um ein Gebäude geht, in Bezug auf die Höhe der ggf. abziehbaren Vorsteuer das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1b UStG, Art. 168a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zu berücksichtigen haben.

31 dd) Anhaltspunkte für eine Vorsteuerberichtigung (§ 15a Abs. 6a UStG) sind im Streitfall nicht ersichtlich, so dass der Senat zu der Frage, ob im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1b UStG für eine solche Berichtigung eine

vorherige volle Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen erforderlich ist (vgl. dazu bei nichtwirtschaftlicher Tätigkeit BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFH/NV 2022, 543, Rz 53 ff., m.w.N.), nicht Stellung nehmen muss (vgl. auch BFH-Beschluss vom 10.02.2021 - XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549, Rz 14).

32 3. Darüber hinaus kann anhand der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht hinreichend beurteilt werden, ob die unternehmerische Mindestnutzung (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) erreicht ist.

33 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Bei der Ermittlung dieser unternehmerischen Mindestnutzung ist auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2011 - XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434, Rz 49 ff.).

34 b) Gegen die Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG bestehen keine unionsrechtlichen Bedenken (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 59/16, BFHE 258, 553, BStBl II 2017, 1209; BFH-Beschluss vom 01.03.2016 - XI B 51/15, BFH/NV 2016, 957); denn das Gebäude, für das der Kläger den anteiligen Vorsteuerabzug begehrt, wurde im Streitfall neben der Verwendung für das Unternehmen nur für private Wohnzwecke, nicht aber für nichtwirtschaftliche, d.h. nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeiten verwendet.

35 c) Soweit der Senat im Vorlagebeschluss (BFH-Beschluss in BFHE 266, 459, BStBl II 2021, 112, Rz 34) noch angenommen hatte, dass die Fläche des unternehmerisch genutzten Zimmers nicht weniger als 10 % der Gesamtnutzungsfläche des gemischt genutzten Grundstücks betrage und die unternehmerische Mindestnutzung erfüllt sei, hält er hieran im Hinblick auf den Vortrag des FA zum Urteil des EuGH nicht fest. Denn danach ist dies weiter streitig, da das FA von einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % ausgeht. Die Sache geht daher auch deshalb an das FG zurück.

36 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

37 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO). Er hat die Entscheidung in einer Videokonferenz unter den hierfür von der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152) aufgestellten Voraussetzungen getroffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de