

Urteil vom 29. September 2022, V R 4/20

Zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

ECLI:DE:BFH:2022:U.290922.VR4.20.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 1b, UStG § 16 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 179 Abs 1, UStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 27. November 2019, Az: 3 K 2217/18

Leitsätze

Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt (Anschluss an BFH-Urteile vom 04.05.2022 - XI R 28/21 (XI R 3/19), BFH/NV 2022, 878, und XI R 29/21 (XI R 7/19), BFH/NV 2022, 881).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27.11.2019 - 3 K 2217/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist mit der Vermietung von Grundstücken unternehmerisch tätig. Seit dem Jahr 2011 vermietet der Kläger ein Grundstück im Inland umsatzsteuerfrei und gab im Streitjahr (2016) keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab.
- 2** Ab dem Veranlagungszeitraum 2014 errichtete der Kläger auf einem von ihm erworbenen Grundstück in M ein Wohn- und Bürogebäude. Die Büroräume in dem Gebäude mit einer Fläche von ca. 110 m² und einem Anteil der gesamten Gebäudefläche von rund 32 % vermietete der Kläger seit Fertigstellung mit Vertrag vom 01.05.2016 unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an die C-GmbH, deren Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer er ist. Für den Monat Mai 2016 war keine Miete, ab Juni 2016 eine Miete von 550 € zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Die in den Jahren 2015 und 2016 angefallenen und auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten enthielten Vorsteuerbeträge von 64.218,19 €, für die der Kläger mit der am 27.12.2017 abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2016 den Vorsteuerabzug begehrte.
- 3** Auf Hinweis des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), es liege umsatzsteuerrechtlich eine Organschaft vor, reichte der Kläger am 04.05.2018 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2016 beim FA ein. Das Bestehen einer Organschaft wurde durch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit Bericht vom 07.05.2018 bestätigt. Zwischen den Beteiligten wurde dabei aus Vereinfachungsgründen vereinbart, die Behandlung als Organschaft und die Umbuchung der vorangemeldeten Beträge der C-GmbH erst ab dem 01.01.2018 vorzunehmen. Die Umsatzsteuer-Sonderprüferin war der Auffassung, die Frist zur Zuordnung sei nicht gewahrt und der Vorsteuerabzug zu versagen, da die Zuordnung des vermieteten Gebäudeteils zum Unternehmensvermögen erst mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2016 am 27.12.2017 dokumentiert worden sei.

- 4 Das FA folgte der Auffassung der Umsatzsteuer-Sonderprüferin und versagte in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.05.2018 dem Kläger den begehrten Vorsteuerabzug.
- 5 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und machte geltend, er habe die Umsatzsteuervoranmeldung der C-GmbH für den Monat März 2016 schon unter der neuen Geschäftsadresse in M am 10.05.2016 elektronisch an das FA übermittelt und damit dem FA gegenüber zum Ausdruck gebracht, dass die C-GmbH Räumlichkeiten in den betreffenden Gebäuden nutze und dort ihre neue Geschäftsadresse habe. Da die C-GmbH Organgesellschaft sei, sei gleichzeitig die Zuordnung der Geschäftsräume zum Unternehmensvermögen des Organträgers zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar dem FA mitgeteilt und damit vor dem 31.05.2016 dokumentiert. Zudem sei anhand der Ausführungspläne ersichtlich gewesen, dass bereits in der Bauplanung vorgesehen gewesen sei, die Räumlichkeiten als Büroräume zu nutzen. Durch die damit entstandene Organschaft sei die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorgeprägt gewesen.
- 6 Mit seiner Einspruchsentscheidung wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück, da der Kläger die Zuordnungsentscheidung verspätet bekanntgemacht habe. Zwar habe der Gebäudeteil unstreitig unternehmerisch genutzt werden sollen, allein die unternehmerische Nutzung vermöge aber keinen Aufschluss über eine Zuordnungsentscheidung des Unternehmers hinsichtlich des Gebäudes oder eines Gebäudeteils zu dokumentieren.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 145 veröffentlichten Urteil ab. Die Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen sei spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug falle, nach außen zu dokumentieren. Eine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liege dabei nur dann vor, wenn diese bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen dem FA gegenüber abgegeben werde. Das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Gmina Ryjewo vom 25.07.2018 - C-140/17 (EU:C:2018:595) stehe dem nicht entgegen.
- 8 Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach eine Zuordnung zum Unternehmen ohne entsprechende Beweisanzeichen nicht unterstellt werden könne, führe im Umkehrschluss zu einer Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich. Eine Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich sei nach Einführung des § 15 Abs. 1b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) aber die wirtschaftlich unsinnigste aller möglichen Zuordnungsvarianten. Deshalb sei im Umsatzsteuerrecht ebenso wie in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, zu Verrechnungspreisen und zur Abgrenzung privater Lebensführung darauf abzustellen, wie sich Steuerpflichtige nach der Lebenserfahrung wirtschaftlich am sinnvollsten verhalten würden.
- 9 Es sei auch nicht nachzuvollziehen, weshalb eine Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ausschließlich gegenüber dem FA möglich sein solle. Zudem sei der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) keine Regelung über Art und Zeitpunkt der Dokumentation einer Zuordnungsentscheidung zu entnehmen. Aus der Rechtsprechung des EuGH gehe hervor, dass die Dokumentation einer Zuordnungsentscheidung auch implizit zum Ausdruck kommen könne.
- 10 Im Übrigen werde seine Rechtsauffassung durch das EuGH-Urteil Finanzamt N vom 14.10.2021 - C-45/20 und C-46/20 (EU:C:2021:852) und die BFH-Urteile vom 04.05.2022 - XI R 28/21 (XI R 3/19) --BFHE 276, 411, BFH/NV 2022, 878-- sowie XI R 29/21 (XI R 7/19) --BFHE 276, 418, BFH/NV 2022, 881-- bestätigt.
- 11 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG, den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.05.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 26.11.2018 aufzuheben, die auf die Baumaßnahmen entfallenden Vorsteuerbeträge in Höhe von 64.218,19 € zum Abzug zuzulassen und die Umsatzsteuer 2016 auf 63.486,69 € festzusetzen, hilfsweise, eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG dergestalt durchzuführen, dass für 2016 der Teil der Vorsteuer geltend gemacht werden kann, der auf die Zeit der umsatzsteuerlichen Vermietung entfällt.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Da der Kläger keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe, sei die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung erst mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 am 27.12.2017 erfolgt. Weder

die tatsächliche unternehmerische Nutzung noch die vorherige Kennzeichnung der Büroflächen im Rahmen der Baupläne ersetzen eine eindeutige, dem FA gegenüber kenntlich gemachte Zuordnungsentscheidung.

- 14** Weder die Vorschrift des § 15 Abs. 1b UStG noch die Frage, ob eine Zuordnung zum Unternehmen wirtschaftlich sinnvoll sei, ändere etwas am Erfordernis der fristgerechten Ausübung des Zuordnungswahlrechts.
- 15** Das EuGH-Urteil Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) ändere nichts an dieser Beurteilung. Eine weitere Verschiebung der Ausübung des Zuordnungswahlrechts über den gesetzlichen Termin der Jahreserklärung hinaus sei aus Gründen der Rechtssicherheit nicht angebracht.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des Klägers ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, nur dann vorliegt, wenn diese bis zum 31.05. des Folgejahres dem FA gegenüber abgegeben wird. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, weil die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um abschließend zu entscheiden.
- 17** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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. Die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge sind für den Besteuerungszeitraum abzusetzen, in den sie fallen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG).
- 18** a) Dies beruht auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist der Steuerpflichtige berechtigt, die geschuldete und entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Dabei handelt es sich um materielle Voraussetzungen für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug (EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 34 und 36). Nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL hat der Steuerpflichtige zur Ausübung des Vorsteuerabzugs eine Rechnung zu besitzen. Der Vorsteuerabzug ist zudem gemäß Art. 179 Satz 1 MwStSystRL für den Zeitraum vorzunehmen, in dem das Abzugsrecht entstanden ist und ausgeübt wird.
- 19** b) Bei Bezug eines einheitlichen Gegenstands, der gemischt verwendet wird oder werden soll, hat der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 881, Rz 18). Die Zuordnungsentscheidung stellt eine materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug dar (EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 41). Sie ist eine Frage des Sachverhalts und muss vom zuständigen nationalen Gericht auf der Grundlage objektiver Gesichtspunkte und infolge einer Prüfung der Gesamtumstände des Rechtsstreits festgestellt werden (EuGH-Urteile Rompelman vom 14.02.1985 - C-268/83, EU:C:1985:74, Rz 24; Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, Rz 38 und 39; Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 42).
- 20** 2. Die Annahme des FG, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, nur dann vorliegt, wenn diese bis zum 31.05. des Folgejahres dem FA gegenüber abgegeben wird, widerspricht sowohl dem EuGH-Urteil Finanzamt N (EU:C:2021:852) als auch den BFH-Urteilen in BFH/NV 2022, 878 und in BFH/NV 2022, 881, die das FG zum Zeitpunkt seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen konnte.
- 21** a) Der EuGH hat in seinem Urteil Finanzamt N (EU:C:2021:852, Rz 59) entschieden, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, nicht mit der von der MwStSystRL errichteten Regelung unvereinbar ist, sofern diese Frist zum einen für die entsprechenden auf innerstaatlichem Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf Unionsrecht beruhenden Rechte gleichermaßen gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz).

Zudem müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das von der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Grundsätze des Unionsrechts, wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug, möglichst wenig beeinträchtigen (EuGH-Urteil Finanzamt N, EU:C:2021:852, Rz 62). Ob das gewährleistet ist, obliegt der Entscheidung der nationalen Gerichte.

- 22** b) Der BFH hat daraufhin in seinen Folgeurteilen in BFH/NV 2022, 878 und in BFH/NV 2022, 881 wie folgt entschieden:
Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt (BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 878, Rz 20). Die so verstandene Frist ist verhältnismäßig. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert, weil er nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ohnehin beim Erwerb wählen muss, ob er als Steuerpflichtiger handelt, und dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 878, Rz 27). Dem schließt sich der erkennende Senat an.
- 23** c) Damit steht das FG-Urteil nicht im Einklang. Die Zuordnung zum Unternehmen ist vorliegend in mehrfacher Weise dokumentiert. Der im Mai 2016 erfolgte Abschluss des Mietvertrags über eine Vermietung zuzüglich Umsatzsteuer an die C-GmbH ab Juni des Streitjahres dokumentiert unzweideutig die Absicht zur unternehmerischen Nutzung innerhalb der Zuordnungsfrist. Zudem ist, wie das FA in seiner Einspruchsentscheidung vom 26.11.2018 auf Seite 4 und Seite 7 selbst darlegt, bereits in den Bauplänen ein Teil des geplanten umbauten Raumes als Bürofläche ausgewiesen. Auch dies dokumentiert die Absicht unternehmerischer Nutzung. Eine gesonderte Mitteilung darüber an das FA war nach den unter II.2.b dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen zwar nicht erforderlich, eine derartige Mitteilung könnte im Streitfall aber sogar erfolgt sein. Denn in dem Fragebogen zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes auf den 01.01.2017 hat der Kläger gegenüber dem FA bereits am 12.08.2016 erklärt, dass von der Gesamtwohnfläche von 347,86 m² ein Anteil von 152,47 m² gewerblich/freiberuflich als Büro genutzt werde.
- 24** d) Da somit eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung vorliegt, kommt es auf die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob das Zuordnungserfordernis zum Unternehmen durch Einführung des § 15 Abs. 1b UStG überflüssig geworden ist, nicht an.
- 25** 3. Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif. Das FG hat keine hinreichenden Feststellungen zur Höhe der im Streitjahr angefallenen Vorsteuern getroffen. Es hat lediglich die in 2015 und 2016 angefallenen Umsatzsteuern in Höhe von 64.218,19 € beziffert.
- 26** Es besteht für das Streitjahr aber nur die Berechtigung zum Abzug der 2016 angefallenen Steuern. Denn der Unternehmer muss die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann; er kann sie nicht erst in späteren Besteuerungszeiträumen geltend machen (z.B. BFH-Urteile vom 13.02.2014 - V R 8/13, BFHE 245, 263, BStBl II 2014, 595, Rz 25; vom 01.12.2010 - XI R 28/08, BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, Leitsatz 1 und Rz 18). Das wird bestätigt durch das EuGH-Urteil Staatssecretaris van Financiën vom 07.07.2022 - C-194/21 (EU:C:2022:535).
- 27** 4. Das FG wird außerdem Feststellungen zum Bestehen einer Organschaft im Streitjahr und zur Verwendung der Gebäudeteile durch die GmbH nachholen müssen.
- 28** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de