

Urteil vom 09. Juli 2025, XI R 32/22

Zum Vorsteuerabzug aus zur Sanierung einer (ehemaligen) Burg bezogenen Eingangsleistungen

ECLI:DE:BFH:2025:U.090725.XIR32.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 1, UStG § 14, UStG § 14a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 1a S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4 S 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7, EStG § 12 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, FGO § 96 Abs 1 S 3, FGO § 96 Abs 2, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3, FGO § 119 Nr 6, FGO § 126 Abs 6 S 1, FGO § 135 Abs 2, UStG VZ 2010, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 23. November 2022, Az: 3 K 75/22

Leitsätze

1. NV: Ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuer aus den zur Sanierung einer (ehemaligen) Burg bezogenen Eingangsleistungen besteht, wenn und soweit bei Leistungsbezug die Absicht, künftig steuerpflichtige Vermietungsumsätze auszuführen, die mit diesen bezogenen Leistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, durch objektive Anhaltspunkte belegt ist. Hängen die Eingangsleistungen mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, ist ein Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen.
2. NV: Dem Vorsteuerabzug steht außerhalb des Anwendungsbereichs des § 15 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes nicht entgegen, dass die bezogenen Leistungen zugleich dem Erhalt des Familienbesitzes dienen.
3. NV: Bei Eingangsleistungen, die ausschließlich in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen stehen, ist die Art der Finanzierung (zum Beispiel durch Spenden oder durch Zuschüsse) für die Feststellung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang.
4. NV: Für eine wirtschaftliche Tätigkeit ist nicht erforderlich, dass eine Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist; ein typisch unternehmerisches, marktübliches Verhalten ist auch im Verlustfall unternehmerisch.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 23.11.2022 - 3 K 75/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein Nachfahre der Familie, in deren Besitz sich eine Burg einst befand. Die Burg ist seit ... ein nationales Kulturdenkmal. Der Kläger konnte im Jahr ... unter anderem die Burg sowie den alten Kornspeicher und Pferdestall des vormaligen landwirtschaftlichen Guts, das in der sowjetischen Besatzungszeit enteignet worden war, von der Gemeinde zurückerwerben.

- 2 Im Januar 2008 wurde für die Burg im Rahmen eines Fördermittelanspruchs eine Maßnahmenbeschreibung nebst Kostenschätzung von einem Architekten erstellt. Die Burg sollte danach in Teilschritten nach den Anforderungen, Genehmigungen und Auflagen des zuständigen Landesamtes für Denkmalpflege saniert und modernisiert werden. Zur Realisierung der Gesamtmaßnahme, die überwiegend durch Fördermittel und Spenden finanziert werden sollte, war ein Zeitraum von zehn Jahren vorgesehen. Insgesamt sollten rund ... € investiert werden. Diese Konzeption sah vor, den Anbau der Burg zu einem Gästehaus mit Gästezimmern für Tagungsteilnehmer, Seminargäste und sonstige Gäste von öffentlichen und privaten Veranstaltungen umzubauen und zu vermieten. Ferner sollte das Erdgeschoss der Burg als Wohnung für die Familie des Klägers sowie für die Verwaltung des Anwesens genutzt werden. Das erste Obergeschoss der Burg sollte mit historisch wertvollen Wand- und Deckenmalereien ausgestaltet werden, um als Öffentlichkeitsbereich für kulturelle Veranstaltungen, Vorträge, Konzerte, Seminare und Hochzeiten genutzt werden zu können. Das zweite Obergeschoss der Burg sollte mit einfachen Gästezimmern hergerichtet werden. Für das Dachgeschoss war in einem kleinen Teilbereich ein Museum geplant.
- 3 Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen wurde in den Jahren 2012 und 2013 eine erhebliche gesundheitsgefährdende Schadstoffbelastung der Burg festgestellt. Die Baumaßnahmen mussten hierauf unterbrochen werden. In den folgenden Jahren stockte die weitere Sanierung des Gebäudes, da es erst im Jahr 2017 gelang, neue Fördermittel einzuwerben.
- 4 Daneben hat der Kläger in den Jahren 2014 bis 2019 die Sanierung des Pferdestalles fertigstellen und die des Kornspeichers maßgeblich voranbringen können. Es war vorgesehen, den bislang als landwirtschaftliche Maschinenhalle verwendeten Pferdestall künftig für Großveranstaltungen zu nutzen. Der Kornspeicher sollte als Tagungs- und Konferenzzentrum mit Hotellerie und Gastronomie sowie Evolutioneum im Dachgeschoss mit einer umfassenden Sammlung von Fossilien dienen. Der Vorsteuerabzug aus den für die Sanierung dieser Gebäude bezogenen Eingangsleistungen, dem der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) nicht widersprochen hat, steht vorliegend nicht im Streit.
- 5 Aus den zur Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen machte der Kläger in den Jahren 2010 bis 2013 (Streitjahre) Vorsteuern in Höhe von insgesamt ... € geltend. Das FA setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre zunächst jeweils erklärungsgemäß fest. Die Bescheide über Umsatzsteuer für 2010, 2011, 2012 und 2013 vom 13.04.2012, 27.05.2013, 20.05.2014 sowie 19.06.2015 standen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung gelangte unter anderem zu der Feststellung, dass die Sanierung der Burg ausschließlich privat veranlasst und hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuer nicht objektiv erkennbar sei, dass diese zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verwendet hätte werden sollen. Die Umsatzsteuer für die Streitjahre wurde dementsprechend mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 16.12.2016 (für 2010 und 2011) und 20.01.2017 (für 2012 und 2013), in denen die vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus der zur Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen keine Berücksichtigung mehr fanden, entsprechend höher festgesetzt. Außerdem hat das FA unter dem 20.01.2017 gegen den Kläger und dessen Ehefrau, mit der er zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde, zur Umsetzung des Ergebnisses der Außenprüfung Einkommensteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2014 erlassen.
- 7 Die hiergegen erhobenen Einsprüche hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 07.12.2018). Hinsichtlich der Umsatzsteuer führte das FA aus, dass der Kläger anhand objektiver Anhaltspunkte seine Absicht, die von ihm bezogenen Eingangsleistungen ausschließlich für steuerpflichtige Vermietungsumsätze verwenden zu wollen, nicht habe belegen können.
- 8 Das Finanzgericht (FG) hat in den von ihm verbundenen Verfahren zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer durch in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 504 veröffentlichten Gerichtsbescheid vom 14.12.2021 - 3 K 10/19 entschieden; wegen der Umsatzsteuer gilt dieser jedoch als nicht ergangen (§ 90a Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), denn das FA hat innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheids wegen Umsatzsteuer mündliche Verhandlung beantragt. Das FG gab der Klage, soweit sie sich gegen die angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide und Bescheide über Zinsen zur Umsatzsteuer richtete, statt. Die Klage gegen die angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheide wies es ab. Die Revision wurde vom FG im Gerichtsbescheid zugelassen. Der Kläger hat hinsichtlich des Verfahrens wegen Einkommensteuer Revision eingelegt, über die mit Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.05.2025 - III R 45/22 (BFHE 289, 451) entschieden worden ist.
- 9 Das FG gab der Klage wegen Umsatzsteuer mit in EFG 2024, 164 veröffentlichtem Urteil vom 23.11.2022 - 3 K 75/22 erneut statt. Es führte im Wesentlichen aus, dass der Kläger von Anfang an beabsichtigt habe, die im

Zusammenhang mit der Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden.

- 10** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Es ist der Ansicht, das FG habe die Unternehmereigenschaft des Klägers rechtsfehlerhaft angenommen. Die fehlende Absicht des Klägers, im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG a.F.) mit einer nachhaltig ausgeübten Tätigkeit Einnahmen zu erzielen, ergebe sich ebenso wie die vom FG dagegen zu Recht festgestellte fehlende Gewinnerzielungsabsicht aus dem Umstand, dass dieser nicht über ausreichende finanzielle Mittel verfüge, um die Burg innerhalb eines fremdüblichen Zeitraums zu sanieren. Dies gelte ebenso für den mehrjährigen Stillstand nach der festgestellten Schadstoffbelastung und der damit verbundenen Herausforderung, weitere finanzielle Mittel zu sichern. Die Unternehmereigenschaft im Rahmen des Umsatzsteuerrechts und die Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des Einkommensteuerrechts seien zwar getrennt voneinander zu beurteilen. Es müsse jedoch auch für die umsatzsteuerrechtliche Betrachtung berücksichtigt werden, wenn die Umstände einkommensteuerrechtlich keinen unternehmerischen Plan erkennen ließen. Kein Unternehmer mit ernsthaften unternehmerischen Absichten würde sich jahrelang in einer Vorbereitungsphase befinden. Der Kläger beabsichtige, den Familiensitz zu erhalten und in den ursprünglichen Zustand zurückzusetzen. Dafür sei er von Anfang an auf Spendengelder und Fördermittel angewiesen gewesen. Es sei widersprüchlich und rechtsfehlerhaft, dass das FG vor diesem Hintergrund zwar hinsichtlich der Einkommensteuer von "Liebhaberei" ausgegangen sei, hinsichtlich der Umsatzsteuer jedoch die Unternehmereigenschaft des Klägers angenommen habe. Innerhalb von 14 Jahren seien im Zusammenhang mit der Burg, soweit das Herrenhaus mit Anbau betroffen sei, keine Einnahmen erzielt worden. Die eingeworbenen Spenden seien auf ein eigens für die Burg eingerichtetes Konto eingezahlt worden und stellten kein Entgelt aus einer nachhaltig ausgeübten Tätigkeit dar. Der tatsächliche Nutzungsumfang der Räume der Burg sei nicht nachprüfbar, weil unternehmensfremde und mutmaßlich unternehmerische Nutzungsbereiche aufgrund des historischen Gebäudezuschnitts nahezu nahtlos ineinander übergingen. Das FG habe bei seiner umsatzsteuerrechtlichen Würdigung nicht berücksichtigt, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Gebäude ursprünglich um eine mittelalterliche Burg mit jahrhundertealtem Bezug zur Familie des Klägers mit einem enormen Sanierungstau und hierdurch bedingten vielfältigen Unwägbarkeiten handele.
- 11** Außerdem sei entgegen dem FG die Absicht des Klägers bei Leistungsbezug, die Burg für sein Unternehmen vorsteuerunschädlich nutzen zu wollen, nicht durch objektive Anhaltspunkte belegt. Neben der Verwendungsabsicht sei auch von Belang, inwieweit durch die Überlassung der Räume für kulturelle Veranstaltungen, Seminare, Hochzeiten, Konzerte und das Betreiben eines Museums vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze hätten überhaupt generiert werden können. Gegen die ursprüngliche Absicht zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung spreche zumindest, dass Angehörige des Klägers später in den Anbau eingezogen seien. Der Kläger habe die beabsichtigte Nutzung der Burg jedenfalls nicht konkretisieren können. Es sei nicht absehbar, ob überhaupt eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung jemals stattfinden werde, da eine Fertigstellung dergestalt vermietbarer Räumlichkeiten bisher nicht erfolgt sei. Das FG habe als Beleg für die objektive Verwendungsabsicht allein auf das ursprüngliche Konzept des Architekten abgestellt, ohne die Entwicklungen in den darauf folgenden Jahren zu würdigen. Es widerspreche einer zunächst möglicherweise tatsächlich vorliegenden objektiven Absicht zur umsatzsteuerpflichtigen Nutzung, wenn der Vorbereitungszeitraum über viele Jahre hinweg ohne absehbares Ende andauere.
- 12** Jedenfalls sei der Abzug der streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge entgegen dem FG nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. als Repräsentationsaufwand ausgeschlossen, da die aufwendige Sanierung einer Burg ein nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ähnlicher Zweck sei. Ähnlich seien Zwecke, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- oder Motoryachten bei typisierender Betrachtung einer überdurchschnittlichen Repräsentation dienen. Der Kläger sei im Laufe der Jahre mit der Burg immer wieder in der Öffentlichkeit präsent gewesen. Soweit das Vorsteuerabzugsverbot nicht nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG greife, komme zumindest das nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG in Betracht. Die Aufwendungen für die Sanierung der Burg berühren jedenfalls die Lebensführung des Klägers und seiner Familie und seien nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen.
- 13** Das FA macht darüber hinaus Verfahrensfehler geltend und rügt, das FG habe unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ein Großteil seines Vorbringens nicht gewürdigt und gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen. Es sei darüber hinaus seiner Pflicht, den Sachverhalt aufzuklären, nicht nachgekommen, da es den angebotenen Beweis zu den privaten Motiven des Klägers und das Fehlen einer unternehmerischen Absicht durch Sichtung eines angebotenen Videos nicht nachgekommen sei. Im Übrigen rügt das FA die unvollständige Abfassung des Urteils, da

unter anderem sein die Höhe der vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge betreffender Hilfsantrag weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen einen Niederschlag gefunden habe.

- 14** Hilfsweise macht das FA ferner geltend, dass der Vorsteuerabzug nicht in der vom Kläger ursprünglich angesetzten Höhe zu gewähren sei. Die Beteiligten seien sich im weiteren Verlauf des Verfahrens über die Höhe der möglicherweise anzusetzenden Vorsteuerbeträge einig gewesen. Vor der Außenprüfung habe der vom Kläger angesetzte unternehmerische Nutzungsanteil 89 % betragen. Soweit der Vorsteuerabzug dem Grunde nach zu gewähren sei, sei davon abweichend jedenfalls von einem unternehmerischen Nutzungsanteil in Höhe von höchstens 81 % auszugehen.
- 15** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, Hilfsweise die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2010, 2011, 2012 und 2013 auf ... €, ... €, ... € beziehungsweise ... € festzusetzen.
- 16** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Der Kläger tritt der Revision entgegen und verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Er führt im Wesentlichen aus, dass er als Unternehmer ein Recht auf sofortigen Abzug der geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer für Investitionsausgaben habe, die er für Zwecke seiner beabsichtigten und das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt habe. In den Streitjahren seien keine begründeten und objektiv belegbaren Zweifel an seiner Absicht, von der er im Übrigen bisher nicht abgerückt sei, vorhanden gewesen, umsatzsteuerpflichtige Einkünfte aus der gewerblichen Vermietung der Burg zu erzielen. Das FA verkenne die Maßstäbe, die umsatzsteuerrechtlich an eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu stellen seien, soweit es meine, dass die von ihm beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit nicht nachhaltig im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. sei. Das Hervorheben der kultur- und familienhistorischen Bedeutung des Objektes in der Öffentlichkeit sei nicht geeignet, Zweifel an der Ernsthaftigkeit seiner unternehmerischen Absichten zu begründen. Die Annahmen des FA, dass eine gewerbliche Vermietung von Räumlichkeiten der Burg nicht mehr beabsichtigt sei, treffe nicht zu; inzwischen würden umsatzsteuerpflichtige Einnahmen entsprechend des derzeitigen Sanierungszustands der Burg erzielt. Selbst wenn diese Annahme des FA richtig wäre, wäre dies für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs in den Streitjahren, in denen die Absicht zur gewerblichen Vermietung von Räumlichkeiten der Burg jedenfalls bestanden habe, irrelevant. Der Vorsteuerabzug sei entgegen der Ansicht des FA auch nicht wegen übermäßigem Repräsentationsaufwands ausgeschlossen, da keine Aufwendungen zur übermäßigen Repräsentation getätigt worden seien.
- 18** Der Kläger bringt ferner vor, dass der auf die Fläche der Burg bezogene ursprüngliche Aufteilungsschlüssel 11 % für die private Nutzung und 89 % für die gewerbliche Vermietung nebst Betriebsbüro betragen habe. Aufgrund der bei Abgabe der ursprünglichen Nutzungsaufteilung nicht abzusehenden Familiengründung und Geburt von ... Kindern sowie der Aufnahme von Angehörigen sei es zu einer veränderten Nutzungsaufteilung gekommen, da mehr Räume als ursprünglich geplant privat hätten genutzt werden müssen. Die geänderte Nutzflächenaufteilung sei in dem geänderten Betriebskonzept, das dem FA vorliege, berücksichtigt worden. Die für die gewerbliche Vermietung und das Betriebsbüro vorgesehene Fläche der Burg belaufe sich nunmehr auf 83 %.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und mangels Spruchreife zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 20** Zwar ist die Auffassung des FG, dass der Kläger entgegen der vom FA vertretenen Auffassung als Unternehmer zum anteiligen Abzug der Vorsteuerbeträge aus den von ihm in den Streitjahren für die Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen dem Grunde nach berechtigt sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Urteil der Vorinstanz ist jedoch nicht mit Gründen versehen und verletzt daher Bundesrecht, soweit es die Höhe der vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge (und eventuelle Berichtigungen) betrifft. Es kann danach keinen Bestand haben. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat vermag auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht zu entscheiden, in welcher Höhe der Kläger die Vorsteuer aus den von ihm in den Streitjahren für die Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen anteilig abziehen kann und ob Vorsteuerberichtigungen

durch eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse in diesen Besteuerungszeiträumen vorzunehmen sind.

- 21** 1. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ist das FG davon ausgegangen, dass der Kläger auch hinsichtlich der für die Sanierung der Burg in den Streitjahren bezogenen Eingangsleistungen wirtschaftlich tätig wurde und daher auch insoweit als Unternehmer zum Abzug der Vorsteuer dem Grunde nach berechtigt ist.
- 22** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG a.F. kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete 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 a.F. für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.
- 23** aa) Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--). Danach ist der Steuerpflichtige (Unternehmer), 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. Dazu muss der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG a.F., Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG a.F., Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 ff., m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--; vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 10; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 28; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14; vom 18.09.2019 - XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, Rz 15; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 30; vom 29.09.2022 - V R 29/20, BFHE 278, 363, BStBl II 2023, 986, Rz 21).
- 24** bb) Der sowohl nach nationalem Recht als auch nach Unionsrecht erforderliche Leistungsbezug für das Unternehmen setzt daher voraus, dass der Kläger, der bereits aus anderen Gründen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. ist, mit den bezogenen Eingangsleistungen beabsichtigt, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL auszuüben.
- 25** (1) Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.
- 26** (2) Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.2021 - XI R 19/18, BFHE 275, 401, Rz 31; vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 57). Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL gelten als "wirtschaftliche Tätigkeit" alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL). Es spielt daher insbesondere keine Rolle, ob die Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist; ein typisch unternehmerisches, marktübliches Verhalten ist auch im Verlustfall unternehmerisch (vgl. EuGH-Urteile Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 25; Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Rz 35; Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 48 ff.; BFH-Urteil vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 60).
- 27** (3) Für die Feststellung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, sind alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist. Dabei sind die Umstände, unter denen der Betreffende die Leistung erbringt, und die Umstände, unter denen eine derartige Leistung gewöhnlich erbracht wird, zu vergleichen (vgl. BFH-Beschluss vom 22.06.2022 - XI R 35/19, BFH/NV 2023, 39, Rz 17; BFH-Urteil vom 29.09.2022 - V R 29/20, BFHE 278, 363, BStBl II 2023, 986, Rz 25; EuGH-Urteile Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 28; Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 21). Der Vergleich erfolgt, indem darauf abgestellt wird, worin die typische Tätigkeit eines in dem betreffenden Bereich tätigen Unternehmers bestehen würde (vgl. EuGH-Urteile Gmina L. vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 43 und 47; Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 35 und 38). Das nationale Gericht hat unter anderem festzustellen, ob die Vermietung

eines körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen unter Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen wird (vgl. EuGH-Urteil Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 28 und 30). Unter anderem können die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte sein, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (vgl. EuGH-Urteil Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 29).

- 28** (4) Die Bewirtschaftung von Bauten durch eine nicht gewinnorientierte Person, die eine gewerbliche wirtschaftliche Tätigkeit nur ergänzend ausübt, ist eine wirtschaftliche Tätigkeit, unbeschadet dessen, dass diese Bauten in erheblichem Maße mit staatlichen Beihilfen finanziert wurden und ihre Bewirtschaftung lediglich Einnahmen aus der Erhebung einer geringfügigen Gebühr erbringt, soweit diese Einnahmen aufgrund der vorgesehenen Dauer der Gebührenerhebung nachhaltig sind (vgl. EuGH-Urteil Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Leitsatz 1; ferner BFH-Urteil vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 62).
- 29** (5) Die unternehmerische Tätigkeit beginnt bereits mit der ersten, nach außen und auf die Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichteten Handlung. Der Beginn der unternehmerischen Tätigkeit ist anzunehmen, wenn Handlungen des Unternehmers gegenüber Dritten auf die Ausführung entgeltlicher Umsätze gerichtet sind und/oder wenn dafür von Dritten Lieferungen oder sonstige Leistungen bezogen werden, für die der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.1998 - V R 28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146, unter II.; vom 18.11.1999 - V R 22/99, BFHE 190, 255, BStBl II 2000, 241, unter II.2.c; vom 21.04.2021 - XI R 12/19, BFHE 273, 334, Rz 15; BFH-Beschluss vom 23.05.2002 - V B 104/01, BFH/NV 2002, 1351, unter II.3.a). Damit zählen konkrete Vorbereitungshandlungen in Form von Leistungsbezügen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zur unternehmerischen Tätigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.1998 - V R 28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146, unter II.; vom 18.11.1999 - V R 22/99, BFHE 190, 255, BStBl II 2000, 241, unter II.2.c; vom 21.04.2021 - XI R 12/19, BFHE 273, 334, Rz 15; BFH-Beschluss vom 23.05.2002 - V B 104/01, BFH/NV 2002, 1351, unter II.3.a).
- 30** cc) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, soweit der Leistungsempfänger die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, besteuerte Verwendungsumsätze auszuführen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 20; BFH-Urteile vom 11.07.2012 - XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266, Rz 66; BFH-Beschluss vom 28.10.2020 - XI B 26/20, BFH/NV 2021, 536, Rz 17). Kommt es aufgrund von Umständen, die vom Willen des Leistungsempfängers unabhängig sind, nicht zu den beabsichtigten Umsätzen, bleibt der Vorsteuerabzug sogar endgültig bestehen (vgl. z.B. EuGH-Urteile INZO vom 29.02.1996 - C-110/94, EU:C:1996:67, Rz 20; Ghent Coal Terminal vom 15.01.1998 - C-37/95, EU:C:1998:1, Rz 19 und 20; Imofloresmira - Investimentos Imobiliários vom 28.02.2018 - C-672/16, EU:C:2018:134, Rz 40; BFH-Beschluss vom 28.10.2020 - XI B 26/20, BFH/NV BFH/NV 2021, 536, Rz 17).
- 31** dd) Ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht unter anderem, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren (hier: beabsichtigten) Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, besteht und die Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden (hier: beabsichtigten) Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 25; BFH-Urteile vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146, Rz 23; vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 59; vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 70).
- 32** ee) Hängen die Eingangsleistungen hingegen mit (hier: beabsichtigten) steuerfreien Umsätzen oder mit (hier: beabsichtigten) nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 59; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 29; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 48; BFH-Urteile vom 07.12.2023 - V R 15/21, BFHE 283, 175, BStBl II 2024, 503, Rz 14; vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 72).
- 33** b) Nach diesen Grundsätzen ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Kläger als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer die streitgegenständlichen Vorsteuern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG a.F. dem Grunde nach zum Abzug bringen kann.
- 34** aa) Das FG hat angenommen, dass die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht des Klägers, nach abgeschlossener Sanierung in der Burg unter anderem Gästezimmer an Seminarteilnehmer und sonstige Gäste öffentlicher und privater Veranstaltungen zur kurzfristigen Beherbergung fortlaufend entgeltlich zu überlassen und

insoweit steuerbare und steuerpflichtige Umsätze auszuführen, bezogen auf die Streitjahre vorliege. Es sei im Streitzeitraum nach den vom FG getroffenen Feststellungen erkennbar, dass der Kläger auch dergestalt eine nachhaltige Tätigkeit angestrebt habe, um hierdurch im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. Einnahmen zu erzielen.

- 35** bb) Diese tatsächliche Würdigung ist auf Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Da konkrete Vorbereitungshandlungen in Form von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Leistungsbezügen, von denen das FG ausgegangen ist, ausreichen, um eine unternehmerische Tätigkeit anzunehmen (s. dazu unter II.1.a bb (5)), ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG davon ausgegangen ist, dass der Kläger bereits vor der beabsichtigten Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsumsätze auch insoweit schon als Unternehmer gehandelt hat.
- 36** cc) Die Einwendungen des FA führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 37** (1) Soweit das FA der Auffassung ist, dass sich die fehlende Absicht des Klägers, im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. mit einer nachhaltigen Tätigkeit Einnahmen aus der teilweisen steuerpflichtigen Vermietung der Burg zu erzielen, unter anderem aus der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht und den unzureichenden eigenen finanziellen Mitteln sowie des überlangen Sanierungszeitraums ergebe, setzt es seine eigene Wertung des Sachverhalts an die Stelle der Würdigung des FG. Dies kann der Revision des FA jedoch nicht zum Erfolg verhelfen. Die tatsächliche Würdigung des FG ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Frage, welche objektiven Nachweise für die Absicht, eine (konkrete) unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen, zu verlangen sind, kann in der Regel nur unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls beantwortet werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24.07.1997 - V B 115/96, BFH/NV 1998, 227; vom 23.05.2002 - V B 104/01, BFH/NV 2002, 1351).
- 38** (2) Entgegen der Ansicht des FA ist es aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, dass das FG auf das Gesamtkonzept aus dem Jahr 2008 abgestellt hat, das darauf schließen lasse, dass die vom Kläger dargelegte Absicht, ergänzend zu der vorsteuerunschädlichen Überlassung des sanierten Kornspeichers und Pferdestalls künftig Gästezimmer in der sanierten Burg entgeltlich kurzfristig an Übernachtungsgäste (insbesondere an solche, die an einer Veranstaltung auf dem Anwesen der Burg teilgenommen haben) zur Beherbergung zu überlassen, tatsächlich bestand und ernsthaft verfolgt wurde.
- 39** (3) Den Umstand, dass der Kläger neben der Burg auch den Kornspeicher und Pferdestall sanierte, bei denen der Abzug der auf diese Sanierungsmaßnahmen entfallenden Vorsteuerbeträge zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, um diese Gebäude für öffentliche und private Veranstaltungen zu nutzen und damit steuerbare und steuerpflichtige Umsätze auszuführen, hat das FG als unternehmerisches "Gesamtkonzept" gewürdigt.
- 40** (4) Entgegen der Ansicht des FA ergibt sich im Streitfall auch aus der langjährigen und am Tag der mündlichen Verhandlung vor dem FG im Jahr 2022 noch nicht abgeschlossenen Sanierung der Burg hinsichtlich der vom FG in den Streitjahren festgestellten Vermietungsabsicht nichts anderes.
- 41** (a) Zwar können nach der zur Vermietung und Verpachtung ergangenen Rechtsprechung des IX. Senats des BFH bei der Frage, ob eine behauptete Vermietungsabsicht bestand, spätere Tatsachen und Ereignisse indiziell berücksichtigt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31.07.2007 - IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202, unter II.1.b; vom 11.08.2010 - IX R 3/10, BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166, Rz 24; vom 16.06.2015 - IX R 27/14, BFHE 250, 489, BStBl II 2016, 144, Rz 47; vom 01.12.2015 - IX R 9/15, BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 32, m.w.N.). Es obliegt dem zukünftigen Vermieter bei vorübergehender Unvermietbarkeit des Mietobjekts im eigenen wirtschaftlichen Interesse, aber auch zum Beleg seiner Vermietungsabsicht, das Vermietungsobjekt zügig und innerhalb eines überschaubaren Zeitraums so herzurichten, dass eine Vermietung wieder möglich erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - IX R 9/15, BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 32, m.w.N.). Die Vermietungsabsicht kann durch bloßen Zeitablauf und Untätigkeit des Steuerpflichtigen entfallen (vgl. BFH-Urteile vom 11.12.2012 - IX R 14/12, BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279, Rz 12; vom 09.07.2013 - IX R 48/12, BFHE 241, 572, BStBl II 2013, 693, Rz 12; vom 13.01.2015 - IX R 46/13, BFH/NV 2015, 668, Rz 25; vom 16.06.2015 - IX R 27/14, BFHE 250, 489, BStBl II 2016, 144, Rz 47). Betreibt der Steuerpflichtige die Herrichtung der Immobilie nur zögerlich, ohne dass hierfür steuerlich anzuerkennende Gründe vorliegen, kann es unter Berücksichtigung des Zeitablaufs gerechtfertigt sein, auf das Fehlen der Vermietungsabsicht zu schließen oder Zweifel hinsichtlich der Vermietungsabsicht als endgültig anzusehen, wenn die behauptete beabsichtigte Vermietung über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren nicht realisiert wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2015 - IX R 27/14, BFHE 250, 489, BStBl II 2016, 144, Rz 47, m.w.N.). Bei

einem unbebauten Grundstück muss dieser Zeitrahmen im Hinblick auf die vor der Vermietung erforderliche Bebauung jedoch großzügiger gehandhabt werden (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - IX R 9/15, BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 32). Finanzielle Schwierigkeiten stehen der Annahme der Bebauungsabsicht grundsätzlich nicht entgegen. Erforderlich ist allerdings, dass der Steuerpflichtige trotz der finanziellen Schwierigkeiten konkret damit rechnen konnte, das Grundstück in überschaubarer Zeit bebauen zu können, und dass er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen sucht (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - IX R 9/15, BFHE 252, 401, BStBl II 2016, 335, Rz 25, m.w.N.). Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spricht nicht gegen die (behauptete) Bebauungsabsicht. In diesem Fall muss sich aber aus weiteren Umständen ergeben, dass sich der Steuerpflichtige seinen Angaben entsprechend verhalten und entsprechende Mittel tatsächlich angesammelt hat.

- 42** (b) Das FG hat allerdings bei seiner Würdigung, ob der Kläger in den Streitjahren eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen beabsichtigt hat, unter anderem auch berücksichtigt, dass die Sanierung der Burg aufgrund der vorgefundenen Schadstoffbelastung gestockt hat und erst außerhalb der Streitjahre fortgesetzt werden konnte. Das FG hat angenommen, dass der Kläger auch während dieser Zeit sein Konzept weiterverfolgt und die Sanierung der übrigen Gebäude vorangetrieben habe. Daher ist es auch im Lichte der zur Vermietung und Verpachtung ergangenen Rechtsprechung des IX. Senats des BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG im Rahmen der ihm obliegenden Tatsachenwürdigung zu dem Ergebnis gelangt ist, dass (jedenfalls) in den vorliegend allein zu beurteilenden Streitjahren (noch) die Absicht bestand, nach der Sanierung der Burg steuerpflichtige Vermietungsleistungen auszuführen.
- 43** (5) Da eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht voraussetzt (s. dazu unter II.1.a bb), kommt es entgegen der vom FA vertretenen Ansicht nicht darauf an, ob der Kläger ertragsteuerrechtlich mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat. Eine wirtschaftliche Tätigkeit wäre nach den dort genannten Grundsätzen nur dann zu verneinen, wenn sich der Kläger nicht typisch unternehmerisch und marktüblich verhält. Dies hat das FG in den Streitjahren in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint. Ob die tatsächliche Würdigung des FG zwingend oder naheliegend ist, hat der Senat nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BStBl II 2022, 205, Rz 28; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 43).
- 44** (6) Anders als das FA ferner meint, ist der Umstand, dass der Kläger die streitgegenständlichen Eingangsleistungen für die Sanierung der Burg teilweise durch Zuschüsse in Gestalt von Spenden und Fördermitteln finanzieren musste, ohne Belang, soweit das FG angenommen hat, dass sie in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit beabsichtigten steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des Klägers stehen (vgl. EuGH-Urteil Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 45; BFH-Urteil vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801).
- 45** (7) Da die Umstände, unter denen der Betreffende die Leistung erbringt beziehungsweise zu erbringen beabsichtigt, und die Umstände, unter denen eine derartige Leistung gewöhnlich erbracht wird, zu vergleichen sind (s. dazu unter II.1.a bb (3)), steht entgegen der Ansicht des FA der wirtschaftlichen Tätigkeit des Klägers nicht entgegen, dass es sich bei dem vorliegenden Gebäude nicht um ein sanierungsbedürftiges Gästehaus oder leerstehendes Hotel im herkömmlichen Sinne handelt, sondern um eine Burg, die sich nach zwischenzeitlicher Enteignung wieder im Besitz der Familie des Klägers befindet und die er erhalten sowie in ihren ursprünglichen Zustand zurückversetzen will. Das FG hat im Ergebnis angenommen, dass sich die beabsichtigte Tätigkeit des Klägers, die Burg zu sanieren und unter anderem Gästezimmer zur kurzfristigen Beherbergung zu vermieten, in den Streitjahren nicht von der eines anderen Unternehmers unterscheidet, der ein gleichermaßen sanierungsbedürftiges Gebäude in einen Stand versetzt, um Räume in diesem zur kurzfristigen Beherbergung zu marktüblichen Entgelten zu vermieten und hierdurch Umsätze im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG a.F. ausführen zu können. Ob der Kläger auch in den Folgejahren erwiesenermaßen noch die Absicht hat, die Burg zu vermieten (vgl. EuGH-Urteil Imofloresmira - Investimentos Imobiliários vom 28.02.2018 - C-672/16, EU:C:2018:134, Rz 53) und sich weiterhin wie ein typischer Vermietungsunternehmer verhält, der seine Immobilie zeitnah vermieten will (vgl. dazu EuGH-Urteil Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 56), spielt auf Basis der Auffassung des FG für die Streitjahre noch keine Rolle (vgl. EuGH-Urteil Imofloresmira - Investimentos Imobiliários vom 28.02.2018 - C-672/16, EU:C:2018:134, Rz 42, 47 ff.). Sollten das FA und gegebenenfalls das FG feststellen, dass die typische Tätigkeit des Klägers nicht mehr der eines in dem betreffenden Bereich tätigen Unternehmers in einer solchen Situation entspricht (vgl. EuGH-Urteil Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 46), könnten die Folgen nicht nur in der

Versagung des Vorsteuerabzugs in Folgejahren, sondern auch einer Vorsteuerberichtigung bestehen (vgl. dazu EuGH-Urteil Vittamed tecnologijos vom 06.10.2022 - C-293/21, EU:C:2022:763).

- 46** 2. Das FG ist weiter zutreffend davon ausgegangen, dass die Berechtigung des Klägers zum Vorsteuerabzug für die auf die Sanierung entfallenden Aufwendungen nicht gemäß § 15 Abs. 1a UStG a.F. ausgeschlossen ist.
- 47** a) Nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt, entfallen.
- 48** b) Anders als das FA vorbringt, greifen hinsichtlich der streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge die allein in Betracht kommenden Abzugsverbote nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG a.F. i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, § 12 Nr. 1 EStG nicht ein.
- 49** aa) Soweit Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen entfallen, nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG als Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen, greift dieses Abzugsverbot vorliegend nicht ein, da die Aufwendungen für die Sanierung der Burg zu dem Zweck, künftig Gästezimmer zur kurzfristigen Beherbergung vermieten zu können, schon keine --was vorliegend allein in Betracht kommt-- ähnlichen Zwecke im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG sind. Unter den Begriff der Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" fallen Aufwendungen, die der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2015 - I R 74/13, BFHE 252, 39, BStBl II 2017, 222, Rz 8, m.w.N.).
- 50** bb) Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG sowie die Anwendung des § 12 Nr. 1 EStG hat das FG in nicht zu beanstandender Weise verneint.
- 51** (1) Das FG hat angenommen, dass die Sanierung der Burg in den Streitjahren nicht typischerweise einen Zusammenhang mit der Lebensführung (Freizeitgestaltung) des Klägers und/oder seiner Geschäftsfreunde aufweise; sie sei vielmehr Teil eines unternehmerischen Gesamtkonzeptes des Klägers gewesen. Von der Burg sei lediglich ein ganz kleiner Teil für die private Nutzung vorgesehen, für die der Kläger keine Vorsteueransprüche geltend gemacht habe. Allein die Tatsache, dass das streitbefangene Objekt seit Jahrhunderten der Familie des Klägers gehöre und seiner Art nach ... ein Gebäude besonderer Qualität sei, führt nicht zu einer anderen Betrachtung.
- 52** (2) Auch diese tatsächliche Würdigung ist aufgrund der festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie ist für den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Ob ein unangemessener betrieblicher oder beruflicher Aufwand im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger --ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen-- angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (vgl. BFH-Urteile vom 27.02.1985 - I R 20/82, BFHE 143, 440, BStBl II 1985, 458, unter II.2.c; vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 27; vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 21). Dies hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise getan.
- 53** cc) Der Senat kann daher offenlassen, ob die Einschränkung des Vorsteuerabzugs durch § 15 Abs. 1a UStG a.F. unionsrechtskonform ist (vgl. dazu z.B. Hartman in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15 UStG Rz 181 ff.).
- 54** 3. Das Urteil der Vorinstanz ist jedoch nicht mit Gründen versehen und verletzt daher Bundesrecht, soweit es die Höhe der vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge betrifft. Es kann danach keinen Bestand haben.
- 55** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Entscheidung im Sinne des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn das FG einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.11.2000 - I R 16/00, BFH/NV 2001, 626, unter II.2.; vom 24.04.2008 - IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, unter II.B.2.b; vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.1.a; vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 38; vom 03.08.2022 - XI R 44/20, BFHE 277, 46, Rz 16). Dies ist hier der Fall.
- 56** b) Das FG hat der Klage vollumfänglich stattgegeben und der vom Kläger nach einem Flächenschlüssel entsprechend § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG a.F. vorgenommenen Vorsteueraufteilung, die in den Streitjahren jeweils zu einem abziehbaren Anteil in Höhe von 89 % und einem nicht abziehbaren Anteil in Höhe von 11 % der geltend

gemachten Vorsteuerbeträge führte, entsprochen. Das Urteil der Vorinstanz verhält sich jedoch nicht dazu, dass nach Ansicht des FA die geänderte Nutzflächenaufteilung, nach der die Vorsteuerbeträge entsprechend dem unternehmerischen Nutzungsanteil entgegen der vom Kläger vorgenommenen Vorsteueraufteilung nur zu 81 % abziehbar und zu 19 % nicht abziehbar seien, bereits in den Streitjahren berücksichtigt werden müsse. In diesem Fall wäre der Klage nur teilweise stattzugeben gewesen. Der Vorentscheidung ist nicht zu entnehmen, aus welchen Gründen das FG dem Vorbringen des Klägers folgend in den Streitjahren jeweils von einem anteiligen Vorsteuerabzug in Höhe von 89 % der geltend gemachten Vorsteuerbeträge ausgegangen ist.

- 57** c) Das FA hat diesen Verfahrensfehler, auf dem das FG-Urteil beruht (§ 119 Nr. 6 FGO), in seiner Revisionsbegründung hinreichend gerügt. Es hat eingewendet, dass das Urteil des FG, das seinen die vom Kläger ursprünglich angesetzte Höhe des abziehbaren Anteils der Vorsteuerbeträge betreffenden Hilfsantrag weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen berücksichtigt habe, unvollständig abgefasst sei.
- 58** d) Ein Ausnahmefall, bei dem ein solcher Verfahrensfehler unbeachtlich ist, da das übergangene Angriffs- oder Verteidigungsmittel ungeeignet war und eine erneute Entscheidung des FG deshalb nur zu einer Bestätigung des Urteils führen könnte (vgl. BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.1.c.; vom 03.08.2022 - XI R 44/20, BFHE 277, 46, Rz 18), liegt nicht vor.
- 59** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat vermag auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht zu entscheiden, in welcher Höhe der Kläger die Vorsteuer aus den von ihm in den Streitjahren für die Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen anteilig abziehen kann. Die Feststellungen des FG lassen ebenso wenig eine Entscheidung darüber zu, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Vorsteuerberichtigungen vorzunehmen sind.
- 60** a) Der Senat kann zwar abstrakt ausführen, dass zwischen den vom Kläger für die Sanierung der Burg bezogenen Eingangsleistungen und der unter anderem beabsichtigten Ausführung von Umsätzen aus der Vermietung zur kurzfristigen Beherbergung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG a.F.), die das Recht auf den Vorsteuerabzug eröffnen, ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht, soweit sie auf die Schaffung der geplanten Gästezimmer und das zur Erbringung dieser Leistungen dienende Betriebsbüro entfallen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass für den Vorsteuerabzug nicht nur die Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen maßgeblich ist, sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes, da dieser ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 07.12.2022 - XI R 16/21, BFHE 279, 314, BStBl II 2025, 580, Rz 16, m.w.N.). Welcher Anteil der Vorsteuerbeträge danach abziehbar sein soll, hat das FG aber nicht in einer für den Senat nachvollziehbaren Weise festgestellt.
- 61** b) Ebenso abstrakt kann der Senat entscheiden, dass ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit die für das Unternehmen bezogenen Eingangsleistungen mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammenhängen (s. dazu unter II.1.a ee). Dies kann der Fall sein, soweit der Kläger Flächen auf Dauer leerstehen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2011 - XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430) oder für private Wohnzwecke nutzt. Ebenso nichtwirtschaftlich ist zum Beispiel die Verwendung der Burg, um sie der Öffentlichkeit unentgeltlich zu zeigen (zum Beispiel am Tag des offenen Denkmals). Außerdem könnte § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG a.F. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug haben. Die Höhe des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge steht zwischen den Beteiligten im Streit (s. dazu unter II.2. und II.3.). Jedoch ist zwischen den Beteiligten dem Grunde nach unstreitig, dass die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Sanierung der Burg vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit sie nicht auf die Verwendung für Zwecke des Unternehmens entfällt (§ 15 Abs. 1b Satz 1 UStG a.F.).
- 62** c) Ausgehend davon kommt in Bezug auf die Vorsteuern aus den in den Streitjahren bezogenen Eingangsleistungen zur Sanierung der Burg --zwischen den Beteiligten unstreitig-- ein vollumfänglicher Vorsteuerabzug nicht in Betracht, soweit der Kläger beabsichtigte, Räume der Burg auch für eigene Wohnzwecke privat und außerhalb des Anwendungsbereichs des Mehrwertsteuerrechts zu nutzen. Aus diesem Grund ist bei Leistungsbezug analog § 15 Abs. 4 UStG a.F. jeweils eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen (vgl. zur Verwendung bezogener Eingangsleistungen für wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten BFH-Urteile vom 06.04.2016 - V R 6/14, BFHE 253, 456, BStBl II 2017, 577, Rz 38; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 29; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 49). Hierzu hat das FG keine Feststellungen getroffen. Diese sind nachzuholen.
- 63** d) Für den zweiten Rechtsgang weist der erkennende Senat auf die nachfolgenden Grundsätze hin, die bei einer Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden zu beachten sind (vgl. dazu BFH-Urteile vom 10.08.2016 -

XI R 31/09, BFHE 254, 461, BStBl II 2022, 736, Rz 31 ff.; vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 13 ff.; EuGH-Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vom 09.06.2016 - C-332/14, EU:C:2016:417, Rz 26 ff.):

- 64** aa) In einer ersten Phase müssen zur Bestimmung der Höhe des Rechts auf Vorsteuerabzug die auf der Eingangsstufe erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zunächst den verschiedenen Ausgangsumsätzen, zu deren Ausführung sie bestimmt waren, möglichst (direkt und unmittelbar) zugeordnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 14). Das betrifft die vom Kläger im Rahmen der Sanierung der Burg bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die unmittelbar und direkt einerseits den Flächen dieses Gebäudes, die für die beabsichtigte steuerpflichtige Vermietung vorgesehen waren, und andererseits denen, die privaten Wohnzwecken des Klägers und seiner Familie oder gegebenenfalls steuerfreien Ausgangsumsätzen dienen sollten, zuzuordnen sind.
- 65** bb) In einer zweiten Phase, die die Aufteilung der in der ersten Phase nicht direkt und unmittelbar zugeordneten Vorsteuerbeträge betrifft, ist bei der Errichtung/Sanierung eines gemischt genutzten Gebäudes im Regelfall grundsätzlich eine Vorsteueraufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel vorzunehmen. Bestehen aber erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume, soweit es um Flächen innerhalb eines Gebäudes und auf dessen Dach geht, oder wenn eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel aus sonstigen Gründen nicht präziser ist, sind die Vorsteuerbeträge nach einem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.2016 - XI R 31/09, BFHE 254, 461, BStBl II 2022, 736, Rz 46, 48 ff.; vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 17; BFH-Beschluss vom 27.03.2019 - V R 43/17, BFH/NV 2019, 719, Rz 9). Bei zeitlich abwechselnder Nutzung derselben Flächen kann auch eine Aufteilung nach Nutzungszeiten erforderlich sein (vgl. BFH-Urteile vom 26.04.2018 - V R 23/16, BFHE 261, 444, BStBl II 2022, 743, Rz 22 und 23; vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 17).
- 66** cc) Im Übrigen muss das FG (und mit ihm die Beteiligten) beachten, dass "Wirtschaftsgut" im Sinne des § 15a UStG a.F. und damit Berichtigungsobjekt bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude der Teil ist, der entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.2020 - XI R 14/19, BFHE 268, 474, BStBl II 2020, 613). Die Aufteilung in verschiedene Berichtigungsobjekte bei Gebäudeerrichtung und Sanierung nach Bau- beziehungsweise Sanierungsfortschritt entspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. Abschn. 15a.3 Abs. 2 Satz 1 bis 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 01.10.2010).
- 67** dd) Es ist daher, was das FG bisher unterlassen hat, zu allererst zu untersuchen, welche Teile der Gesamtanlage (welche Flächen der Burg, des Anbaus, der Reithalle und des Kornspeichers) von wann bis wann für welche Zwecke (Land- und Fortwirtschaft, Museum, Büro, Hotel, Veranstaltungen, privat, Leerstand) genutzt werden sollten, wann sich diese Absicht gegebenenfalls für welche Flächen geändert hat, welche Flächen wann konkret fertiggestellt wurden, wann welche Flächen der Gesamtanlage wozu erstmalig verwendet worden sind beziehungsweise wann mit ihrer erstmaligen Verwendung zu rechnen war und ist. Ohne diese konkrete Feststellung ist eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge auch in den Streitjahren nicht möglich. Sodann sind die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nach den unter II.4.d aa und bb genannten Grundsätzen den einzelnen Flächen zuzuordnen. Mit den dem Senat vorliegenden Akten möglich und nachvollziehbar ist dies bisher nicht; zur weiteren Aufklärung sind die Beteiligten heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 68** ee) Das FG wird in diesem Rahmen auch festzustellen haben, ob und wann sich unter anderem durch die Geburt von ... Kindern und der Aufnahme von Angehörigen des Klägers der private Nutzungsanteil erhöht und sich dementsprechend der Anteil der abziehbaren Vorsteuer für den unternehmerischen Nutzungsanteil verringert hat. Hierbei sind auch Feststellungen dazu zu treffen, ob und inwieweit das im Erdgeschoss der Burg geplante Betriebsbüro für die Ausführung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erbrachter Umsätze, die nach Durchschnittssätzen im Sinne des § 24 UStG a.F. besteuert werden, vorgesehen war. Der Vorsteuerabzug aus den vom Kläger insoweit bezogenen Eingangsleistungen zur Schaffung dieses Büros wäre in diesem Fall nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG a.F. ausgeschlossen. Ebenso wird zu verfahren sein, soweit sich bereits in den Streitjahren ergeben sollte, dass das Museum nicht mehr in der Burg realisiert werden soll oder statt Gästezimmern in der Burg nun der Kornspeicher zur Ausführung von Beherbergungsleistungen genutzt werden soll.
- 69** e) Das FG wird im zweiten Rechtsgang ferner Feststellungen dazu zu treffen haben, ob bereits in den Streitjahren die Voraussetzungen für Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG a.F. vorgelegen haben und in welcher Höhe der vom Kläger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist.
- 70** aa) Es ist durch die Rechtsprechung des BFH zwar bereits geklärt, dass Absichtsänderungen grundsätzlich nicht

zurückwirken und deshalb nicht dazu führen, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind (vgl. BFH-Beschluss vom 10.02.2021 - XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549, Rz 13, m.w.N.).

- 71** bb) Wenn der Steuerpflichtige endgültig nicht mehr beabsichtigt, bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen zur Ausführung besteufter Ausgangsumsätze zu verwenden, oder sie zur Ausführung steuerbefreiter Umsätze verwendet, was zu prüfen Sache des FG ist, ist der enge und unmittelbare Zusammenhang, der zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Ausführung beabsichtigter besteufter Umsätze bestehen muss, unterbrochen; der in den Art. 184 bis 187 MwStSystRL vorgesehene Berichtigungsmechanismus ist anzuwenden (vgl. EuGH-Beschluss Skellefteå Industrihus vom 18.05.2021 - C-248/20, EU:C:2021:394, Rz 45 und 46; EuGH-Urteil Vittamed tecnologijos vom 06.10.2022 - C-293/21, EU:C:2022:763, Rz 48). Soweit ein Verkauf zu einer anderen Beurteilung führen könnte (vgl. EuGH-Urteil Vittamed tecnologijos vom 06.10.2022 - C-293/21, EU:C:2022:763, Rz 50 ff.), ist eine Absicht zu einem solchen Verkauf im Streitfall nicht erkennbar.
- 72** 5. Auf die vom FA geltend gemachten Verfahrensrügen kommt es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.08.2013 - XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 56).
- 73** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de