

Umsatzsteuer: Bei gemischt genutzten Gebäuden gibt es keinen Vorsteuerabzug

Eine Grundstücksgemeinschaft, die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Eigentümern für private Wohnzwecke überlässt, hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes. In einem derartigen Fall scheidet der Vorsteuerabzug aus, weil der „sowohl nach deutschem als auch nach Gemeinschaftsrecht voraussetzt, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden“.

Quelle: Wolfgang Büser

Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes einer Grundstücksgemeinschaft bei teilweiser Vermietung und Überlassung für private Wohnzwecke; Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei steuerfreier Vermietung von Praxisräumen

Gericht: BFH

Datum: 08.10.2008

Aktenzeichen: XI R 58/07

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2008, 28925

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf - 17.01.2007 - AZ: 5 K 3659/04 U

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG i.d.F. von 1993

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG

§ 2 Abs. 1 UStG

§ 3 Abs. 9 UStG

§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG

§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG

Art. 13 Teil B Buchst. b RL 77/388/EWG

Fundstellen:

BFHE 223, 487 - 493

BB 2009, 299 (Kurzinformation)

BB 2009, 538-539 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)

BBK 2009, 216

BFH/NV 2009, 518-521

BFH/PR 2009, 156

BStBl II 2009, 394-397 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2009, VI Heft 7 (amtl. Leitsatz)
DB 2009, XVII Heft 7 (Pressemitteilung)
DStR 2009, 265-268 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2009, 249 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2009, 223-224 (Kurzinformation)
GStB 2009, 113
HFR 2009, 397-398 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
Info M 2009, 290
JuS 2009, IX Heft 3 (Pressemitteilung)
KÖSDI 2009, 16400 (Kurzinformation)
KSR direkt 2009, 6-7
MBP 2009, 58
NVwZ 2009, VII Heft 4 (Pressemitteilung)
NWB 2009, 437 (Kurzinformation)
NWB direkt 2009, 147
NZM 2009, 326-328
PFB 2009, 146
RdW 2009, 370-372
RIW/AWD 2009, 176
SJ 2009, 29 (Pressemitteilung)
SJ 2009, 11-12
StB 2009, 61
StBW 2009, 5
StC 2009, 12
SteuerStud 2010, 24
StuB 2009, 203
StX 2009, 108
UBB 2009, 2

UR 2009, 167-170 (Volltext mit amtl. LS)

UStB 2009, 59 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

UVR 2009, 196-197

V&S 2009, 5

WPg 2009, 435

Jurion-Abstract 2008, 223143 (Zusammenfassung)

BFH, 08.10.2008 - XI R 58/07

Amtlicher Leitsatz:

Eine Grundstücksgemeinschaft, die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Gemeinschaftern für private Wohnzwecke überlässt, hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes.

Gründe

1 I.

Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine Ehegattengrundstücksgemeinschaft-- für die Herstellung eines Gebäudes Vorsteuerbeträge abziehen kann, wenn sie einen Gebäudeteil nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) steuerfrei vermietet und die Ehegatten im Übrigen das Gebäude für eigene Wohnzwecke nutzen.

2 Die Klägerin ist Eigentümerin des Grundstücks in R. Dieses bebaute sie in den Jahren 1996 und 1997 (Streitjahre) mit einem Gebäude, in dem sich sowohl Wohn- als auch Praxisräume befinden. Letztere vermietete die Klägerin an den Ehemann, der dort eine Arztpraxis betrieb. Im Übrigen nutzten die Ehegatten das Gebäude für private Wohnzwecke.

3 Im Dezember 2001 reichte die Klägerin für die Jahre 1996 und 1997 Umsatzsteuererklärungen ein. Für 1996 erklärte sie darin abziehbare Vorsteuerbeträge in Höhe von 70 956,40 DM und für 1997 in Höhe von 26 830,21 DM. Diese entfallen ausschließlich auf den zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil. Mit Bescheid vom 20. Dezember 2001 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 ab. Er begründete dies damit, dass der Eigenverbrauch steuerfrei sei, ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht in Betracht komme und folglich ein Abzug der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen sei. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies er als unbegründet zurück.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab, da die Klägerin keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze habe. Die Vermietung der Praxisräume an den Ehemann sei steuerfrei und berechtige daher nicht zum Vorsteuerabzug. Auch aus § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG 1999 ergebe sich kein steuerpflichtiger Umsatz. Es handele sich insoweit um eine reine Vorsteuerberichtigungsvorschrift, die nur dann angewendet werden könne, wenn der zuvor verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt habe. Die private Verwendung der Wohnung sei wegen der logischen Nachrangigkeit von § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG 1999 nicht als --das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnender-- Ausgangsumsatz anzusehen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 8. Mai 2003 Rs. C-269/00 --Seeling-- (Slg. 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378).

- 5 Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1385.
- 6 Zur Begründung der Revision trägt die Klägerin unter Berufung auf das EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378 im Wesentlichen vor, die aus der Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken resultierende unentgeltliche Wertabgabe sei umsatzsteuerpflichtig und berechtigt daher zum Abzug der geltend gemachten Vorsteuerbeträge.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung sowie den Ablehnungsbescheid vom 20. Dezember 2001 und die Einspruchsentscheidung vom 2. Juni 2004 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuer für 1996 und 1997 erklärungsgemäß festzusetzen.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 **II.**
Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Verwendung eines Gebäudeteils zu Wohnzwecken der Ehegatten das Recht auf Vorsteuerabzug nicht eröffnet.
- 11 **1.**
Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann ein Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen .
- 12 a)
Die Klägerin erbringt als Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 UStG durch die Vermietung der Praxisräume gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG steuerbare sonstige Leistungen .
- 13 b)
Zweifelhaft erscheint jedoch, ob die Klägerin den durch die Ehegatten bewohnten Gebäudeteil ihrem Unternehmen zugeordnet und die Herstellungsleistungen dieses Gebäudeteils somit für ihr Unternehmen bezogen hat.
- 14 aa)
Ist ein Gegenstand --wie im Streitfall das von der Klägerin errichtete Gebäude-- sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische Zwecke vorgesehen (sog. gemischte Nutzung), hat der Unternehmer nach der Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Zuordnungswahlrecht (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-4101, Randnr. 40, m.w.N.; BFH-Urteile vom 31. Januar 2002 V R 61/96 , BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813; vom 28. Februar 2002 V R 25/96 , BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815). Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn auch nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einbeziehen (vgl. EuGH-Urteile vom 21. April 2005 Rs. C-25/03 --HE--, Slg. 2005, I-3123; vom 14. Juli 2005 Rs. C-434/03 --Charles und Charles-Tijmens--, Slg. 2005, I-7037, Randnr. 23, m.w.N., jeweils zu gemischtgenutzten Gebäuden).

15 bb)

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, unter II.2.b, m.w.N.). Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, und in BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815). Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Frage, ob ein Steuerpflichtiger im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten i.S. von Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) erworben hat, eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen ist (vgl. EuGH-Urteil vom 8. März 2001 Rs. C-415/98 --Bakcsi--, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 29, m.w.N.).

16 Die Zuordnungsentscheidung ist bereits "bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands" zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 11. April 2008 V R 10/07 , zur Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2008, 1773, unter II.3.c, m.w.N.).

17 Spätere Absichtsänderungen eines Steuerpflichtigen wirken nicht auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs zurück und führen deshalb nicht dazu, dass für Eingangsleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1773, unter II.3.d cc, m.w.N.).

18 cc)

Im Streitfall ist das Gebäude ab Februar 1996 errichtet worden. Die Klägerin hat die Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre erst im Dezember 2001 abgegeben.

19 Derart verspätet eingereichte Umsatzsteuererklärungen sind grundsätzlich kein Indiz für eine bereits Jahre zuvor beim Leistungsbezug getroffene Zuordnungsentscheidung. Gibt der Unternehmer die Umsatzsteuererklärung, aus der die Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen erkennbar wird, erst mit einer erheblichen Verspätung ab, dann müssen gewichtige sonstige Umstände vorliegen, die gleichwohl den Schluss auf die Tatsache rechtfertigen, der Steuerpflichtige habe das neu errichtete Gebäude bereits zum Zeitpunkt der jeweiligen Leistungsbezüge seinem Unternehmen zugeordnet.

20 Ob im Streitfall derartige Umstände bestehen, kann letztendlich jedoch offenbleiben. Denn der geltend gemachte Anspruch der Klägerin besteht bereits aus anderen Gründen nicht.

21 2.

Der Abzug von Vorsteuerbeträgen ist gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

22 Nach dieser Vorschrift ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet. Die Klägerin hat das in den Streitjahren errichtete Gebäude nur zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

23 a)

Die Vermietung der Praxisräume ist steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG .

24 b)

Die Nutzung des restlichen Gebäudes zu privaten Wohnzwecken ist steuerfrei nach § 4 Nr. 28 Buchst. b UStG .

25 Die teilweise Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers ist keine steuerfreie Grundstücksvermietung i.S. des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG , sondern begründet einen Eigenverbrauch i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 2003 V R 39/99 , BFHE 203, 206, BStBl II 2004, 371, m.w.N.).

26 Dieser Eigenverbrauch ist im Streitfall nach § 4 Nr. 28 Buchst. b UStG steuerfrei. Danach ist u.a. steuerfrei die Verwendung von Gegenständen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG), wenn die Gegenstände im Unternehmen ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 des § 4 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden.

27 Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Die Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken begründet --wie dargelegt-- einen Eigenverbrauch i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG . Im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet die Klägerin das Gebäude ausschließlich für nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietungsumsätze.

28 3.

Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der den nationalen Vorschriften zugrunde liegenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen.

29 Nach Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug befugt, "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden". Eine derartige Verwendung liegt im Streitfall nicht vor.

30 a)

Die Vermietungsumsätze mit der Arztpraxis sind steuerfrei (Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG).

31 b)

Die Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken führt nach den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts ebenfalls nicht zu einem "besteuerten Umsatz".

32 aa)

Nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG werden den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, "die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat ...".

33 Danach ist die unentgeltliche Nutzung eines unternehmerischen Gegenstands für den privaten Bedarf nur unter der Voraussetzung zu versteuern, dass der verwendete Gegenstand bei seinem Erwerb oder seiner Herstellung wegen der beabsichtigten unternehmerischen Nutzung zum Abzug der Vorsteuerbeträge berechtigt hat.

34 Dieses wortlautgemäße Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung. Nach der Rechtsprechung des EuGH bezweckt Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG , die

Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen und des Endverbrauchers sicherzustellen (vgl. EuGH-Urteile vom 26. September 1996 Rs. C-230/94 --Enkler--, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 35; vom 16. Oktober 1997 Rs. C-258/95 --Fillibeck--, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 25). Aus der Systematik der Richtlinie 77/388/EWG ergebe sich, dass diese Bestimmung die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern wolle und demgemäß die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstands nur dann verlange, wenn er zum Abzug der Steuer berechtigt habe, mit der er beim Erwerb belastet gewesen sei (vgl. EuGH-Urteile vom 27. Juni 1989 Rs. 50/88 --Kühne--, Slg. 1989, 1925, Randnr. 8; vom 25. Mai 1993 Rs. C-193/91 --Mohsche--, Slg. 1993, I-2615, BStBl II 1993, 812, Randnr. 8).

35 bb)

Im Streitfall war die Klägerin bei der Herstellung des Gebäudes zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt, weil die (beabsichtigte) unternehmerische Nutzung, die Vermietung der Räume an eine Arztpraxis, steuerfrei war. Da das Gebäude somit nicht für Zwecke der "besteuerten Umsätze" der Klägerin verwendet worden ist, scheidet ein Vorsteuerabzug auch nach dem Gemeinschaftsrecht aus.

36 c)

Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Ansicht der Klägerin-- auch nicht aus dem EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378 (Seeling). Der EuGH führt dort aus, dass ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und der später einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen (Randnr. 43). Der EuGH gestattet den Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge jedoch nur vor dem Hintergrund, dass im dort entschiedenen Sachverhalt die unternehmerische Nutzung des Gebäudes zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen einen Anspruch auf Abzug der auf die Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge begründet hatte. Daher verwirklichte der Steuerpflichtige mit der Verwendung des Gebäudes zu nichtunternehmerischen Zwecken eine nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG steuerbare unentgeltliche Wertabgabe.

37 d)

Die vom Senat vertretene Auffassung entspricht auch der in der Literatur ganz herrschenden Meinung, wonach ein Abzug von auf Herstellungskosten eines Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträgen nicht zulässig ist, wenn dieses neben der Nutzung zu nichtunternehmerischen Zwecken ausschließlich für steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwendet wird (vgl. z.B. Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15 UStG Rz 334; Klenk in Sölich/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 610; Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG Art. 6 6. EG-RL Rz 10; Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 1115; a.A. Hegemann/Querbach, Die Steuerberatung 2004, 349, 352 f.).

38 4.

Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 234 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ist nicht geboten, weil keine Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Gemeinschaftsrechts bestehen. Vielmehr geht die Entscheidung von den durch den EuGH geklärten Auslegungsgrundsätzen aus.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.