

BFH, Urteil vom 11. November 2020 - XI R 7/20

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden; sachgerechter Schlüssel bei erheblichen Ausstattungsunterschieden

ECLI:DE:BFH:2020:U.111120.XIR7.20.0

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr. 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr. 1, UStG § 15 Abs 4 S 1, UStG § 15 Abs 4 S 2, UStG § 15 Abs 4 S 3, EGRL 112/2006 Art 173 Abs 1 UAbs. 1, EGRL 112/2006 Art 173 Abs 2 Buchst c, UStG VZ 2009, UStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 30. Juli 2019, Az: 2 K 103/17

Leitsatz des Gerichts:

Bestehen bei gemischt genutzten Gebäuden erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume, sind Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen (Bestätigung der Rechtsprechung; s. Senatsurteil vom 10.08.2016 - XI R 31/09, BFHE 254, 461; BFH-Beschluss vom 27.03.2019 - V R 43/17, BFH/NV 2019, 719).

Tenor:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 30.07.2019 - 2 K 103/17 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

I. Tatbestand:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) errichtete in den Streitjahren (2009 und 2010) einen gemischt genutzten Gebäudekomplex (Stadtteilzentrum mit Supermarkt etc. [umsatzsteuerpflichtig verpachtet] und Senioren-Wohnanlage [umsatzsteuerfrei vermietet]). Zur Vorsteueraufteilung wählte sie in ihren Umsatzsteuer-Jahreserklärungen (vom 08.02.2011 [2009] und vom 09.02.2012 [2010]) den sog. Flächenschlüssel. Nach einer Außenprüfung reduzierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den abziehbaren Anteil der Vorsteuer von 37,42 % auf 33,88 %.

Mit dem Einspruch trug die Klägerin vor, es handele sich um zwei getrennte Gebäude, so dass im Ausgangspunkt die Herstellungskosten der Gebäude getrennt zu ermitteln seien (Baukosten für das steuerpflichtig vermietete Gebäude: 1.519.389,65 €, für das steuerfrei vermietete Gebäude: 1.459.264,64 €). Nur der Restbetrag sei zu verteilen. Dabei sei wegen der stark unterschiedlichen Ausstattung der beiden Gebäude ein Umsatzschlüssel anzuwenden. Daher seien 48,27 % der Vorsteuer abziehbar.

Mit Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 wies das FA den Einspruch zurück, da die Klägerin an den in den Steuererklärungen gewählten Flächenschlüssel gebunden sei. Der Umsatzschlüssel komme außerdem nur nachrangig zur Anwendung.

Das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies die Klage mit Urteil vom 30.07.2019 - 2 K 103/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1728) zum weit überwiegenden Teil ab. Zwar bestehe nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Bindung an die Wahl eines fehlerhaften Aufteilungsmaßstabs nicht. Auch sei eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel vorzunehmen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung bestehen würden. Im Streitfall seien aber die Eingangsbezüge im Wesentlichen gleichartig auf die Flächen zu verteilen; der Prozentsatz des Flächenschlüssels betrage 36,49 %.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie macht geltend, nach der Rechtsprechung des BFH sei der Flächenschlüssel bei erheblichen Ausstattungsunterschieden nicht sachgerecht. Davon sei das FG abgewichen, indem es ungeachtet der Ausstattungsunterschiede im Streitfall angenommen habe, dass der Flächenschlüssel sachgerecht sei.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 aufzuheben sowie die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 10.12.2013 dahin gehend zu ändern, dass im Jahr 2009 weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von 245.594 € und für das Jahr 2010 weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von 463.803 € (aus Umsätzen zu 19 %) und 518,21 € (aus Umsätzen zu 7 %) berücksichtigt werden.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass erhebliche Unterschiede in der Ausstattung bestünden, die sich auf die Baukosten niederschlugen. Die Mitgliedstaaten dürften einen anderen Schlüssel als den Umsatzschlüssel wählen, wenn dieser --wie hier-- präziser sei.

II. Entscheidungsgründe:

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 --entgegen der Rechtsprechung des BFH-- angenommen, dass in Fällen, in denen die Ausstattung der Räumlichkeiten erhebliche Unterschiede aufweist, der Flächenschlüssel anwendbar sei. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um abschließend zu entscheiden.

1. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung --wie im Streitfall-- nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Es ist dabei zunächst Sache des Unternehmers, welche Schätzungsmethode er wählt; Finanzbehörden und Finanzgerichte können aber nachprüfen, ob die Schätzung sachgerecht ist (vgl. Senatsurteil vom 05.09.2013 - XI R 4/10, BFHE 243, 60, BStBl II 2014, 95, Rz 29; BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, Rz 28). Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

a) Diese Vorschrift beruht seit 2007 auf Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1, Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL- (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.2014 - V R 1/10, BFHE 245, 416, Rz 22), die wie folgt lauten:

"(1) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug ... besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. ...

(2) Die Mitgliedstaaten können folgende Maßnahmen ergreifen: ...

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen."

§ 15 Abs. 4 UStG ist daher richtlinienkonform auszulegen (vgl. Senatsurteil vom 23.10.2019 - XI R 18/17, BFHE 267, 146, Rz 14, m.w.N.).

b) Zur Vorsteueraufteilung gemischt genutzter Gebäude ist seit dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vom 09.06.2016 - C-332/14 (EU:C:2016:417, Rz 26 ff.) und dem Nachfolgeurteil des Senats vom 10.08.2016 - XI R 31/09 (BFHE 254, 461, Rz 31 ff.) von folgenden Grundsätzen auszugehen:

aa) In einer ersten Phase müssen die Mitgliedstaaten grundsätzlich vorsehen, dass die Steuerpflichtigen zur Bestimmung der Höhe ihres 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) zuordnen (Phase der direkten und unmittelbaren Zuordnung).

(1) Dies betrifft insbesondere die Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des gemischt genutzten Gebäudes, weil diese Zuordnung üblicherweise in der Praxis leicht durchführbar ist (Senatsurteil in BFHE 254, 461, Rz 39 ff.).

(2) Im Fall der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes erweist sich indes eine Zuordnung der Eingangsleistungen zur Errichtung des Gebäudes zu den Umsätzen, für die sie verwendet werden, in der Praxis als zu komplex und somit schwer durchführbar (Senatsurteil in BFHE 254, 461, Rz 34). Dies gilt vor allem deshalb, weil die Zugehörigkeit eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensvermögen bei nur anteiliger Zuordnung keine räumlich-gegenständliche, sondern eine prozentuale ist, so dass Nutzungsänderungen innerhalb der Nutzungsquote (z.B. beim Tausch von gleich großen Räumen) zu keiner Vorsteuerberichtigung führen (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Armbrecht vom 06.04.1995 - C-291/92, EU:C:1995:99, Rz 40, 50 i.V.m. EuGH-Urteil Armbrecht vom 04.10.1995 - C-291/92, EU:C:1995:304, Rz 21; BFH-Urteil vom 28.09.2006 - V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417; Senatsurteil in BFHE 254, 461, Rz 37). Diese Erkenntnis führt weiter dazu, dass auch in Bezug auf § 15 Abs. 4 UStG nicht ein bestimmter Gebäudeteil, sondern ein bestimmter Prozentsatz des Gebäudes für steuerpflichtige Umsätze bzw. steuerfreie Umsätze genutzt wird, weil wegen fehlender Möglichkeit zur Vorsteuerberichtigung beim Tausch von solchen Räumen o.Ä., die zu keiner prozentualen Änderung der Quote führt, auch insoweit keine räumlich-gegenständliche Zuordnung erfolgen kann.

bb) In einer zweiten Phase (Aufteilung der in Phase 1 nicht direkt und unmittelbar zugeordneten Vorsteuerbeträge) ist bei der Errichtung 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 (Senatsurteil in BFHE 254, 461, Rz 46, 48 ff.; 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-Urteil vom 26.04.2018 - V R 23/16, BFHE 261, 444, Rz 22 und 23). Beides ist darauf zurückzuführen, dass die vom Mitgliedstaat angeordnete abweichende Methode eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Umsatzmethode gewährleisten muss, aber nicht zwingend die genauestmögliche sein müsste (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 267, 146, Rz 20; EuGH-Urteil Volkswagen Financial Services UK vom 18.10.2018 - C-153/17, EU:C:2018:845, Rz 51, 53, m.w.N.).

2. Diesen Grundsätzen entspricht das Urteil des FG nicht, obwohl es sie wiedergegeben hat. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

a) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall ungeachtet der späteren zivilrechtlichen Teilung ein einheitliches Gebäude vorliegt.

aa) Das FG hat insoweit auf die einheitliche Planung und Bauausführung sowie die verflochtene Bauweise (Tiefgarage für den Wohnbereich unter dem Parkdeck für den gewerblichen Bereich sowie darüber die Wohnungen) verwiesen; auf die grundbuchrechtliche Zerlegung in zwei Grundstücke nach Fertigstellung komme es nicht an.

bb) Diese Würdigung ist möglich, da die Regelungen des § 15 UStG im Zusammenhang zu denen des § 15a UStG stehen (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2003 - V R 32/02, BFHE 203, 200, BStBl II 2004, 28, unter II.4.a, Rz 31). Daher können ohne Widerspruch zum unionsrechtlichen Grundstücksbegriff (Art. 13b der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung), der im Wesentlichen dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff entspricht (vgl. Senatsurteil vom 29.04.2020 - XI R 14/19, BFHE 268, 474, BStBl II 2020, 613, Rz 20), mehrere Gebäude auf einem Grundstück derart miteinander verbunden (verschachtelt) sein, dass sie Teile eines Gesamtbauwerks und Wirtschaftsguts sind (s.a. BFH-Urteil vom 05.12.1974 - V R 30/74, BFHE 114, 295, BStBl II 1975, 344, unter 2., Rz 11; Senatsurteil vom 23.09.2009 - XI R 18/08, BFHE 227, 226, BStBl II 2010, 313, Rz 21).

cc) Die Würdigung des FG, die von keinem Beteiligten angegriffen wird, verstößt außerdem nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

b) Ebenso zutreffend hat das FG dahin erkannt, dass für die Klägerin, die zunächst selbst einen Flächenschlüssel gewählt hat, keine Bindung an diese Wahl besteht, wenn der Schlüssel nicht sachgerecht war (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 719, Rz 12, letzter Satz; s. zur nur begrenzten Zulässigkeit der Änderung des Aufteilungsmaßstabs auch EuGH-Urteil CTT Correios de Portugal vom 30.04.2020 - C-661/18, EU:C:2020:335, Rz 36, 55). Insoweit steht weder diese Wahl noch der Inhalt der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 (mit Wahl des Flächenschlüssels) dem Erfolg der Revision entgegen, falls der Flächenschlüssel im Streitfall nicht sachgerecht ist.

c) Dieser Umstand ist hier erfüllt. Aufgrund der vorhandenen Ausstattungsunterschiede ist im Streitfall unter der Prämisse des FG, dass nur ein Gebäude vorliegt, der von der Klägerin zunächst selbst gewählte Flächenschlüssel nicht sachgerecht.

aa) Zwar hat das FG zunächst in Rz 29 (juris) seiner Entscheidung den zutreffenden Rechtssatz aufgestellt, dass Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen sind, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

Von diesem Rechtssatz ist es jedoch alsdann (Rz 34 ff., juris) abgewichen, indem es angenommen hat, dass dies nur "grundsätzlich" gelte und dass sich die Eingangsleistungen im Streitfall ungeachtet der Ausstattungsunterschiede gleichmäßig auf die Flächen verteilen würden.

bb) Dies ist bereits deshalb nicht frei von Rechtsfehlern, weil nach der Rechtsprechung des BFH (s. oben II.1.b bb) Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen sind, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen. Die vom FG angestellte Vergleichsbetrachtung hat der BFH nicht angestellt und insoweit keinen Ausnahmefall vorgesehen.

cc) Dabei hat das FG auch nicht ausreichend beachtet, dass die Aufteilung eines Gebäudes auf die Nutzung für steuerfreie und steuerpflichtige Zwecke, soweit es um die Eingangsleistungen für die Errichtung geht, nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH prozentual und nicht räumlich-gegenständlich vorzunehmen ist (s. oben II.1.b aa (2)). Dies verbietet die Betrachtung von konkreten Baukosten einzelner konkreter Teile des einheitlichen Gebäudes, die das FG vorgenommen hat, weil keine Berichtigung vorzunehmen ist, wenn z.B. später Räume getauscht werden, ohne dass sich der prozentuale Anteil der steuerpflichtigen Nutzung ändert.

dd) Außerdem kehrt das FG im Rahmen seiner Argumentation das Regel-Ausnahme-Verhältnis des § 15 Abs. 4 UStG unzutreffend um. Nicht der Steuerpflichtige muss beweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser ist als ein Flächenschlüssel - vielmehr darf der Mitgliedstaat nach der Rechtsprechung des EuGH den Flächenschlüssel nur anwenden, wenn er präziser ist als ein Umsatzschlüssel, was der BFH ergänzend dahin gehend ausgefüllt hat, dass dies nur dann gilt, wenn der Flächenschlüssel nicht nur präziser ist als der Gesamtumsatzschlüssel, sondern auch präziser ist als ein objektbezogener Umsatzschlüssel (s. oben II.1.b bb).

3. Die Sache ist nicht spruchreif.

a) Zwar ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH unter der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Prämisse des FG, dass (nur) ein Gebäude vorliegt, gemäß den Ausführungen unter II.2., dass eine Vorsteueraufteilung nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel vorzunehmen ist. Auch haben sich die Beteiligten im finanzgerichtlichen Verfahren dahin gehend verständigt, dass bei Anwendung eines objektbezogenen Umsatzschlüssels 50 % der Vorsteuer abziehbar sind.

b) Allerdings hat das FG --aus seiner Sicht konsequenterweise-- die Höhe der geltend gemachten Vorsteuerbeträge ebenso wenig geprüft wie die Frage, ob für diese Rechnungen vorliegen, die in den Streitjahren einen Vorsteuerabzug erlaubten (vgl. zum Rechnungserfordernis Senatsurteil vom 10.07.2019 - XI R 28/18, BFHE 266, 387, Rz 15 ff.; BFH-Urteile vom 15.10.2019 - V R 14/18, BFHE 267, 120, BStBl II 2020, 596, Rz 28 ff.; V R 29/19 (V R 44/16), BFHE 267, 129, Rz 18; vom 12.03.2020 - V R 48/17, BFHE 268, 443, BStBl II 2020, 604, Rz 16, 37 ff.; Senatsbeschlüsse vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, Rz 29; vom 18.05.2020 - XI B 105/19, BFH/NV 2020, 1097, Rz 3). Die Sache geht daher an das FG zur Nachholung der noch fehlenden tatsächlichen Feststellungen zurück.

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

5. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).