

Urteil vom 07. Juli 2011, V R 21/10

Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen - Maßgeblichkeit der Jahressteuererklärung - Herstellung eines Gebäudes - Verhältnis von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahressteuerfestsetzung - Keine allgemeine Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften - Anwendbarkeit des § 127 FGO

BFH V. Senat

AO § 109, AO § 149, FGO § 68, FGO § 100 Abs 1, FGO § 127, UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 2, UStG § 16, UStG § 18, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 4 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 6 Buchst a, UStR Abschn 192 Abs 21 Nr 2 Buchst b

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 06. Mai 2010, Az: 16 K 189/09

Leitsätze

1. Die beim Leistungsbezug zu treffende Zuordnungsentscheidung ist spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) zu dokumentieren .
2. Das gilt auch für den in zeitlicher Hinsicht "gestreckten" Vorgang der Herstellung eines Gebäudes .
3. Eine in Voranmeldungen (nicht) getroffene Zuordnungsentscheidung kann nur innerhalb der für die Jahresfestsetzung maßgebenden Dokumentationsfrist (31. Mai des Folgejahres) korrigiert werden .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um den Abzug von Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes.
- 2 Der als Schausteller unternehmerisch tätige Kläger und Revisionskläger (Kläger) begann im Sommer 2007 mit der Errichtung eines Einfamilienhauses, das er mit seiner Familie nach Fertigstellung im Januar 2008 bezog. In den quartalsmäßig abgegebenen Umsatzsteuer-Voranmeldungen III/2007 vom 17. Oktober 2007, IV/2007 vom 5. Februar 2008 und I/2008 vom 13. Mai 2008 machte er Vorsteuern aus seiner unternehmerischen Tätigkeit in Höhe von 3.040,29 € (III/2007), 2.588,61 € (IV/2007) und 678,37 € (I/2008), nicht aber für die Errichtung des Gebäudes geltend.
- 3 Am 5. Juni 2008 reichte er berichtigte Voranmeldungen ein, in denen er die Vorsteuern aus der Herstellung des Einfamilienhauses in Höhe von 9.609,83 € (III/2007), 23.395,05 € (IV/2007) und 3.536,89 € (I/2008) erklärte.
- 4 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass 39,78 qm des Einfamilienhauses (18,17 %) unternehmerisch genutzt wurden. Die Vorsteuern aus den Herstellungskosten erkannte es jedoch in den Vorauszahlungsbescheiden III/2007, IV/2007 und I/2008 vom 12. März 2009 nicht an, da deren Geltendmachung nicht bereits in den jeweils ersten Voranmeldungen erfolgt sei. Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 27. April 2009 als unbegründet zurück.
- 5 Im Laufe des Klageverfahrens erließ das FA am 6. August 2009 einen von der am 17. Juli 2009 eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2007 abweichenden Jahressteuerbescheid, der zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 87 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab, weil die Zuordnungsentscheidung nicht zeitnah dokumentiert worden sei. Da der Kläger zur Abgabe vierteljährlicher Voranmeldungen verpflichtet gewesen sei, habe er die Zuordnungsentscheidung bereits in den ersten Voranmeldungen treffen müssen, in deren Besteuerungszeiträumen

er die Leistungen für die Arbeiten am Gebäude bezogen habe. Dies habe er jedoch unterlassen und somit die ihm mögliche Zuordnung des gemischt-genutzten Gebäudes zum Unternehmensvermögen nicht vorgenommen.

- 6 Es lägen auch keine Anhaltspunkte vor, die eine gegenteilige Zuordnungsentscheidung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ergeben und lediglich die "Bekanntgabe" der insoweit rechtzeitig getroffenen Zuordnungsentscheidung durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auf einen späteren Zeitpunkt verschieben würden. Die erst im Juni 2008 --rund zehn Monate nach Eingang der ersten Baurechnungen und fünf Monate nach Einzug-- eingereichten berichtigten Voranmeldungen stellten kein taugliches Indiz für eine nach objektiven Anhaltspunkten im Zeitpunkt des Leistungsbezugs getroffene Zuordnungsentscheidung dar. Vielmehr wiesen diese auf eine Korrektur der ursprünglich unterlassenen bzw. gegen die Zuordnung zum Unternehmen getroffenen Entscheidung hin. Es handele sich daher um eine nachträgliche Zuordnungsentscheidung, mit der die ursprünglich getroffene Entscheidung korrigiert worden sei.
- 7 Der Kläger könne sich nicht auf Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 Buchst. a Sätze 3 bis 5 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (UStR) berufen. Diese wiesen dem Unternehmer zwar die Entscheidungsbefugnis für die Zuordnung eines Gegenstands zu, sie eröffneten jedoch keine zeitlich unbegrenzte Entscheidungsmöglichkeit zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs. Im Übrigen seien diese Vorschriften für die Gerichte im Festsetzungsverfahren nicht bindend.
- 8 In seiner --vom FG zugelassenen-- Revision macht der Kläger im Wesentlichen geltend:
- 9 Er habe anhand objektiver Anhaltspunkte dargetan, dass das Gebäude bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seinem Unternehmensvermögen zugeordnet worden sei: Die bauliche Planung sei unter Berücksichtigung betrieblich genutzter Räume erstellt und der Vorsteuerabzug in den korrigierten Voranmeldungen sowie der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2007 geltend gemacht worden.
- 10 Nach Randnr. 29 des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 8. März 2001 C-415/98 --Bakcsi-- (Slg. 2001, I-1831, BFH/NV Beilage 2001, 52) müssten auch die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen dem Erwerb des Gegenstands und seiner Verwendung liegende Zeitraum berücksichtigt werden. Daher sei als objektives Beweisanzeichen zu berücksichtigen, dass die Vorsteuerbeträge im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes und damit verbunden der erstmaligen Verwendungsmöglichkeit im I. Quartal 2008 geltend gemacht worden seien.
- 11 Es sei irrelevant, dass die Voranmeldung I/2008 vom 13. Mai 2008 am 5. Juni 2008 korrigiert worden sei, da es sich nur um wenige Tage handle und ein Zuordnungsfehler des Buchhaltungsbüros vorliege, nicht aber die Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen geändert worden sei.
- 12 Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06 (BFH/NV 2009, 798) sei die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu treffende Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug falle, nach außen hin zu dokumentieren. Auch nach Lange (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 23) und Wagner (in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 252) sei die Bekanntgabe der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers gegenüber dem FA in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr des Leistungsbezugs ausreichend. Dieses Erfordernis sei im Streitfall unstrittig erfüllt.
- 13 Das Urteil des FG sei nicht mit der EuGH- und BFH-Rechtsprechung zu vereinbaren, da es als Beweisanzeichen für die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen den Vorsteuerabzug in der erstmöglichen Steuererklärung fordere. Dem EuGH-Urteil vom 8. Mai 2003 C-269/00 --Seeling-- (Slg. 2003, I-4101) könne nicht entnommen werden, dass bereits die erstmalige Steuererklärung für die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen maßgeblich sei. Andernfalls bliebe unberücksichtigt, dass der Gegenstand erst nach Fertigstellung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt werden könne.
- 14 Schließlich sei die Zuordnungsentscheidung auch durch die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung in seiner Bilanz 2007 indiziert worden.
- 15 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 7. Mai 2010, die Einspruchsentscheidung vom 27. April 2009 sowie den Jahressteuerbescheid 2007 vom 6. August 2009 aufzuheben und die Umsatzsteuer 2007 entsprechend der eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung auf ./ 28.247,79 € und die Umsatzsteuer-Vorauszahlung I/2008 auf ./ 4.018,72 € festzusetzen.

- 16** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Der Vorsteuerabzug sei zu Recht versagt worden, da keine objektiven Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass der Kläger bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs eine Zuordnungsentscheidung des Gebäudes zu seinem Unternehmen getroffen habe. Die Zuordnungsentscheidung müsse in der erstmöglichen Steuererklärung eindeutig dokumentiert werden. Ein späterer Ansatz könne die Möglichkeit einer unterbliebenen oder ursprünglich gegenteiligen Zuordnungsentscheidung nicht ausschließen und sei mit dem Grundsatz des Sofortabzugs nicht vereinbar.
- 18** Die vom Kläger während des Revisionsverfahrens (8. Juli 2010) abgegebene Jahressteuererklärung 2008, in der die strittigen Vorsteuern aus der Gebäudeerrichtung in voller Höhe (3.536,89 €) enthalten sind, führte zu einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1, § 164 der Abgabenordnung --AO--). Der Kläger ist insoweit der Ansicht, wegen der Änderbarkeit der Vorbehaltfestsetzung müsse von einem unveränderten Streitstoff ausgegangen werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Für das Streitjahr 2008 gilt dies gemäß § 126 Abs. 4 FGO mit der Maßgabe, dass die Revision unzulässig geworden ist.
- 20** 1. Das FG hat den Abzug der vom Kläger im Streitjahr 2007 geltend gemachten Vorsteuern im Ergebnis zu Recht versagt. Der Kläger hat die Zuordnung des gemischt-genutzten Gebäudes zu seinem Unternehmensvermögen nicht rechtzeitig dokumentiert.
- 21** a) Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige 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 für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach ist der Steuerpflichtige, soweit er 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. Bei richtlinienkonformer Auslegung wird für das Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine Leistung daher nur bezogen, wenn sie zur (beabsichtigten) Verwendung für Zwecke einer nachhaltigen und gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeit bezogen wird, die im Übrigen steuerpflichtig sein muss, damit der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BFH/NV 2011, 727, unter II.2.b; vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.).
- 22** b) Ist ein Gegenstand --wie im Streitfall das Einfamilienhaus-- sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers vorgesehen (gemischte Nutzung), wird der Gegenstand nur dann für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Unternehmen zuordnet (vgl. EuGH-Urteil --Bakcsi-- in Slg. 2001, I-1831, BFH/NV Beilage 2001, 52, Leitsatz 1, sowie Randnr. 25). Insoweit hat der Steuerpflichtige (Unternehmer) nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem --geschätzten-- unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen (vgl. EuGH-Urteile vom 11. Juli 1991 C-97/90 --Lennartz--, Slg 1991, I-3795; vom 4. Oktober 1995 C-291/92 --Armbrecht--, Slg. 1995, I-2775; --Bakcsi-- in Slg. 2001, I-1831, BFH/NV Beilage 2001, 52; BFH-Urteile vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BFHE 232, 254, BFH/NV 2011, 941; vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798; vom 11. April 2008 V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; zur gemischten Nutzung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 V R 23/10, BFH/NV 2011, 1261).

- 23** c) Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands. Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 26. Juni 2009 V B 34/08, BFH/NV 2009, 2011; BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798, und vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07, BFHE 223, 487, BStBl II 2009, 394; in BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741; vom 27. Juli 1995 V R 44/94, BFHE 178, 482, BStBl II 1995, 853; vom 31. Januar 2002 V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, und vom 28. Februar 2002 V R 25/96, BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815). Auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung kann ggf. ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798; vom 25. März 1988 V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649, und vom 11. November 1993 V R 52/91, BFHE 173, 239, BStBl II 1994, 335). Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 798; in BFHE 221, 456; BStBl II 2009, 741; in BFHE 198, 216, BStBl II 2003, 815).
- 24** d) Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 2011).
- 25** aa) Für die Maßgeblichkeit der Jahressteuererklärung anstelle der Umsatzsteuer-Voranmeldungen spricht, dass nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG grundsätzlich das Kalenderjahr der maßgebliche Besteuerungszeitraum für die endgültige Beurteilung der darin erfassten Eingangs- und Ausgangsumsätze ist (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 15 Rz 252). Auch im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung stellt der Gesetzgeber auf das Kalenderjahr (§ 15a Abs. 1 und 5) oder auf den Besteuerungszeitraum (§ 15a Abs. 2 Satz 2) ab (vgl. Lange, UR 2008, 23 ff., 27).
- 26** Dies wird nicht dadurch entkräftet, dass das Umsatzsteuergesetz keinen Tatbestand zur Entstehung der Jahressteuer enthält (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 62/94, BFHE 181, 188, BStBl II 1996, 662) und die Jahressteuer daher aus der Summe der in den einzelnen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuerbeträge berechnet wird. Denn im Verhältnis zur Jahressteuerfestsetzung haben die Umsatzsteuer-Voranmeldungen nur vorläufigen Charakter und führen daher sowohl in verfahrens- als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht in aller Regel nur vorläufige Rechtsfolgen herbei.
- 27** (1) So nimmt die Jahressteuerfestsetzung materiell-rechtlich den Inhalt der Steuerfestsetzungen für die Voranmeldungszeiträume in sich auf und die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide verlieren ihre Wirksamkeit (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2009 V B 23/08, BFH/NV 2010, 1866). Das materielle Ergebnis der im Kalenderjahr positiv oder negativ entstandenen Umsatzsteuer wird für die Zukunft ausschließlich mit dem Jahresumsatzsteuerbescheid festgestellt (BFH-Beschluss vom 22. August 1995 VII B 107/95, BFHE 178, 532, BStBl II 1995, 916, 917; BFH-Urteil vom 21. Februar 1991 V R 130/86, BFHE 163, 408, BStBl II 1991, 465, 466). Die Vorläufigkeit der Umsatzsteuer-Voranmeldungen zeigt sich auch daran, dass diese keiner materiellen Bestandskraft in dem Sinne fähig sind, dass --mit gegenüber dem Jahressteuerbescheid durchsetzbarer Verbindlichkeit-- über das Bestehen einer Umsatzsteuerschuld entschieden wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juni 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46 ff., 51, unter 2.b ddd, mit Hinweis auf die Senatsurteile vom 29. November 1984 V R 146/83, BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370, sowie vom 1. Oktober 1992 V R 81/89, BFHE 169, 117, BStBl II 1993, 120). Das endgültige materiell-rechtliche Schicksal der Vorauszahlungsschuld hängt daher grundsätzlich von der Festsetzung der Jahresumsatzsteuer ab (BFH-Urteil in BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46 ff., 51, unter 2.b ddd).
- 28** (2) In verfahrensrechtlicher Hinsicht bewirkt die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer, dass sich die Steuerfestsetzungen für Voranmeldungszeiträume aufgrund von Voranmeldungen oder Vorauszahlungsbescheiden nach § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Oktober 1999 VII R 98/98, BFHE 190, 25, BStBl II 2000, 486, 489; in BFHE 178, 532, BStBl II 1995, 916, 917; in BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370, 371).
- 29** bb) Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass gesetzliche Wahlrechte nicht mit der Abgabe der Voranmeldung ausgeübt werden müssen, sondern, wie sich aus § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG, § 23 Abs. 3 Satz 1 UStG und § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG ergibt, auch noch im Rahmen der Jahressteuerfestsetzung ausgeübt werden können. Dies spricht dafür, an die Jahreserklärung als letzte Möglichkeit einer noch zeitnahen Dokumentation der --grundsätzlich bei

Leistungsbezug zu treffenden-- Zuordnungsentscheidung anzuknüpfen, wenn frühere Anhaltspunkte für eine ganze oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen. Im Übrigen würde die Anknüpfung an die Voranmeldungen zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen führen, die monatliche Voranmeldungen (§ 18 Abs. 2 Satz 2 und Satz 4 UStG, sowie § 18 Abs. 2a UStG) oder vierteljährliche Voranmeldungen (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UStG) abzugeben haben, sowie Steuerpflichtigen, die von der Abgabe von Voranmeldungen befreit und daher lediglich verpflichtet sind, eine Jahressteuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG).

- 30** cc) Die Maßgeblichkeit der Jahressteuererklärung als noch "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung steht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 31** (1) Art. 22 Abs. 4 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige innerhalb eines von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraums eine Steuererklärung abzugeben hat. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Allerdings können die Mitgliedstaaten andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten. Zusätzlich können die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 6 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG von dem Steuerpflichtigen verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres mit allen Angaben nach Abs. 4 abgibt. Von dieser Ermächtigung hat der nationale Gesetzgeber Gebrauch gemacht, indem er neben der Abgabe von Voranmeldungen für einen Monat oder ein Quartal (§ 18 Abs. 1, 2 und 2a UStG) die Abgabe einer Jahressteuererklärung (§ 18 Abs. 4 UStG) vorschreibt.
- 32** (2) Zum Inhalt dieser Erklärung regelt Art. 22 Abs. 6 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, dass darin auch alle Angaben enthalten sein müssen, "die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind". Unter "Berichtigung" ist in diesem Zusammenhang die Richtigstellung von unzutreffenden oder unvollständigen Besteuerungsgrundlagen (Umsätze, Vorsteuern) zu verstehen. Darunter fällt auch die Dokumentation der bei Anschaffung oder Herstellung getroffenen Zuordnungsentscheidung, da diese Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist und die Erklärung "alle Angaben" enthalten muss, die hierfür erforderlich sind.
- 33** e) Eine "zeitnahe" Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt allerdings nur dann vor, wenn diese bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen dem FA gegenüber abgegeben wurde (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, unter II.3.d).
- 34** aa) Die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung stellt keine Steuererklärung i.S. von § 149 Abs. 1 AO dar und müsste daher an sich unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen. Aus Gründen der Praktikabilität hält es der Senat aber für zulässig, insoweit auf die allgemeine Abgabefrist für Jahressteuererklärungen zurückzugreifen. Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Will der Unternehmer gemischt-genutzte Gegenstände seinem Unternehmensvermögen zuordnen, hat er dies somit bis spätestens 31. Mai des Folgejahres gegenüber der Finanzbehörde zu dokumentieren.
- 35** bb) Eine erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung bleibt demnach unberücksichtigt.
- 36** (1) Für die Abgabe von Steuererklärungen gewährte Fristverlängerungen haben nicht zur Folge, dass auch die Frist zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung verlängert wird. Die insbesondere für Steuerberater geltenden Fristverlängerungen betreffen lediglich Steuererklärungen und sind nach allgemeiner Ansicht nicht für die Ausübung von Wahlrechten einschlägig (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 109 AO Rz 26; Kuczynski in Beermann/Gosch, AO § 109 Rz 1 mit Hinweis auf BTDrucks 7/4292, S. 26). Da die Zuordnungsentscheidung materiell-rechtliche Auswirkungen hat, kann es auf Fristverlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen in Einzelfällen oder für bestimmte Berufsgruppen aus Gründen der Besteuerungsgleichheit nicht ankommen.
- 37** (2) Darüber hinaus ist insoweit zu berücksichtigen, dass --anders als die allgemeine Abgabefrist für Steuererklärungen-- die Fristverlängerungen für Steuererklärungen nicht rechtssicher aus dem Gesetz ersichtlich sind, sondern auf der Grundlage des § 109 Abs. 1 AO in gleichlautenden Verwaltungsvorschriften der obersten Finanzbehörden der Länder erst zu Beginn des dem jeweiligen Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres geregelt werden.
- 38** f) Eine Verlängerung der Dokumentationsfrist gilt --entgegen der Ansicht des Klägers-- auch nicht für den in

zeitlicher Hinsicht gestreckten Vorgang der Herstellung eines Gebäudes. Ein Gebäude kann zwar erst nach Fertigstellung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt werden, sodass aus Gründen der Praktikabilität im Schrifttum vertreten wird, dem Unternehmer müsse die Möglichkeit eingeräumt werden, seine Zuordnungsentscheidung bis zum Ende des Herstellungsvorgangs hinauszuschieben (Lohse, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 319 f.; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl., S. 401). Dem steht jedoch die Rechtsprechung des BFH entgegen, wonach über den Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug nach Maßgabe der durch objektive Anhaltspunkte belegten Verwendungsabsicht zu entscheiden ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 38/03, BFHE 208, 84, BStBl II 2005, 414, m.w.N.). Zudem käme es nach dieser Schrifttumsauffassung durch das Hinausschieben der Zuordnungsentscheidung --unter Umständen über Jahre hinaus-- zu einem mit der EuGH-Rechtsprechung nicht vereinbaren Schwebezustand hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

- 39** g) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen, als es den Vorsteuerabzug wegen unterlassener Dokumentation der Zuordnung zum Unternehmensvermögen im Rahmen der jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldungen versagte. Gleichwohl erweist sich seine Entscheidung im Ergebnis als zutreffend:
- 40** aa) Im Streitfall hat der Kläger für das Streitjahr 2007 die Umsatzsteuer-Voranmeldung III/2007 am 17. Oktober 2007 und die Umsatzsteuer-Voranmeldung IV/2007 am 5. Februar 2008 abgegeben, ohne Vorsteuern aus der Gebäudeherstellung geltend zu machen. Dies indiziert eine Zuordnung des Gebäudes zum nichtunternehmerischen Bereich, da andere Indizien, die für eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich sprechen könnten, nicht vorliegen:
- 41** (1) Die vom Kläger in diesem Zusammenhang erwähnte Bauplanung "unter Berücksichtigung betrieblich genutzter Räume" weist im Dachgeschoss keine Büro-, Besprechungs- und Aufenthaltsräume aus, sondern "Party", "Abstell" und "Bad". Auch wenn es sich hierbei lediglich um vom Architekten aufgezeigte Nutzungsmöglichkeiten handeln sollte und eine unternehmerische Nutzung dadurch nicht ausgeschlossen wird, ist eine solche Bauplanung nicht geeignet, eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen zu indizieren.
- 42** (2) Soweit der Kläger im Revisionsverfahren geltend macht, die Zuordnung zum Unternehmensvermögen sei durch Aufnahme des Gebäudes in das Betriebsvermögen und durch Ausweis in der Bilanz 2007 vorgenommen worden, handelt es sich um einen neuen Sachvortrag, der im Hinblick auf die Bindung an die Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFH/NV 2011, 727, unter II.1.b bb(2); vom 6. Dezember 2007 V R 24/05, BFHE 219, 476, BStBl II 2009, 490, unter II.1.e dd).
- 43** bb) In der Jahressteuererklärung 2007 hat der Kläger zwar die Vorsteuern aus der Gebäudeerrichtung geltend gemacht. Diese Erklärung ist aber erst am 17. Juli 2009 beim FA eingegangen und damit zu einem Zeitpunkt, als die am 31. Mai des Folgejahres endende Dokumentationsfrist bereits abgelaufen war.
- 44** cc) Eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen wird zwar durch die am 5. Juni 2008 beim FA eingegangenen berichtigten Voranmeldungen III/2007 und IV/2007 vorgenommen, da in ihnen der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Einfamilienhauses geltend gemacht wurde. Auch wenn eine in Voranmeldungen getroffene Zuordnungsentscheidung im Hinblick auf ihren vorläufigen Charakter grundsätzlich noch korrigiert werden kann, ist insoweit jedoch die für die Jahresfestsetzung maßgebende Dokumentationsfrist zu beachten. Wird --wie im Streitfall-- eine berichtigte Voranmeldung erst nach dem 31. Mai des Folgejahres beim FA eingereicht, kann diese Zuordnungsentscheidung keine Berücksichtigung mehr finden.
- 45** dd) Ohne Erfolg beruft sich der Kläger für seine Auffassung auf Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2b UStR 2005, wonach, wenn bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, zu dokumentieren hat, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat. Abgesehen davon, dass diese Regelung nur den Fall betrifft, in dem --anders als im Streitfall-- ein Vorsteuerabzug bei der Herstellung des Gebäudes nicht möglich war, sind Verwaltungsvorschriften keine Rechtsnormen und binden daher die Gerichte jedenfalls nicht für das Festsetzungsverfahren (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, unter II.3.e bb).
- 46** 2. Über den Antrag des Klägers, die Umsatzsteuer I/2008 auf ./ 4.018,72 € festzusetzen, kann der Senat in der Sache nicht entscheiden. Die Revision des Klägers ist insoweit unzulässig (geworden).
- 47** a) Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war zwar u.a. der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid I/2008

vom 12. März 2009 über ./ 481,83 €. An dessen Stelle ist jedoch während des Revisionsverfahrens die auf der Abgabe der Jahressteuererklärung beruhende Umsatzsteuerfestsetzung 2008 über 3.567,00 € getreten. Die Jahressteuerfestsetzung ist in entsprechender Anwendung des § 68 Satz 1 FGO automatisch Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden, sodass sich der Vorauszahlungsbescheid I/2008 vom 12. März 2009 in anderer Weise (§ 124 Abs. 2 AO) erledigt hat (BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, m.w.N.).

- 48** b) Eine in solchen Fällen an sich gebotene Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung an das FG nach § 127 FGO ist im Streitfall ausgeschlossen.
- 49** aa) § 127 FGO setzt die Zulässigkeit der Revision voraus (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 127 FGO Rz 4). Eine Revision ist aber unzulässig (geworden), wenn das FA mit dem Änderungsbescheid dem Klagebegehren in vollem Umfang stattgegeben hat (BFH-Beschluss vom 20. September 1993 VIII R 88/91, BFH/NV 1994, 115; Bergkemper in HHSp, § 127 FGO Rz 8; Rüsken in Beermann/Gosch, FGO § 127 Rz 10).
- 50** bb) So liegen die Verhältnisse im Streitfall. Nach dem Schreiben des Bevollmächtigten vom 2. November 2010 ist das FA der Umsatzsteuererklärung 2008, in der die strittigen Vorsteuerbeträge (3.536,89 €) geltend gemacht wurden, in vollem Umfang gefolgt. Damit ist das Rechtsschutzbedürfnis des Klägers an einer revisionsrechtlichen Überprüfung des finanzgerichtlichen Urteils weggefallen. Nicht der ursprünglich angegriffene Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid I/2008 in Verbindung mit dem Urteil des FG ist Grundlage der Steuerfestsetzung für das Streitjahr, sondern die gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordene Umsatzsteuerfestsetzung 2008. Das finanzgerichtliche Urteil ist danach gegenstandslos geworden.
- 51** c) Im Falle der Erledigung eines Rechtsstreits ist zwar ein Übergang zur Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) möglich. Hierfür ist aber neben dem --im Streitfall nicht gestellten-- ausdrücklichen Antrag ein berechtigtes Interesse des Klägers an der begehrten Feststellung erforderlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de