

Urteil vom 27. October 2020, V R 20/20 (V R 61/17)

Vorsteuerberichtigung bei Erfolglosigkeit

ECLI:DE:BFH:2020:U.271020.VR20.20.0

BFH V. Senat

UStG § 15a, EGRL 112/2006 Art 184, EGRL 112/2006 Art 184ff, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 12. June 2017, Az: 3 K 1111/16

Leitsätze

Entfällt bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte, die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, kann dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen. Demgegenüber bewirkt der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 13.06.2017 - 3 K 1111/16 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Organträgerin einer GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim betreibt (umsatzsteuerfreie Tätigkeit). Im Jahr 2003 errichtete die GmbH in einem Anbau eine Cafeteria, die für Besucher durch einen Außeneingang und für Heimbewohner durch den Speisesaal des Pflegeheims zugänglich war.
- 2 Die Klägerin ging zunächst davon aus, dass sie die Cafeteria ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze nutze. Demgegenüber sah es der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) als unwahrscheinlich an, dass überhaupt keine Heimbewohner mit ihren Besuchern die Cafeteria aufsuchten und nutzten. Daraufhin kam es zu einer sog. tatsächlichen Verständigung, nach der eine steuerfreie Nutzung der Cafeteria zu 10 % angenommen wurde. Dies führte zu einer Berichtigung nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Jahre ab 2003.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA davon aus, dass die GmbH in den Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) in der Cafeteria keine Warenumsätze mehr ausgeführt habe (Gewerbeabmeldung im Februar 2013). Dies habe eine weiter gehende Berichtigung nach § 15a UStG zur Folge, da überhaupt keine Nutzung für Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug vorliege.
- 4 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Das FG ging in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 338 veröffentlichten Urteil von einer Betriebseinstellung in den Streitjahren aus. Die Verwendungsabsichten hätten sich geändert, da die Absicht zur Nutzung für steuerpflichtige Bewirtungsumsätze entfallen sei. Die Cafeteria habe nicht gänzlich leer gestanden, sondern sei ausschließlich steuerfrei durch die Heimbewohner genutzt worden. Da eine steuerpflichtige Nutzung (auswärtige Besucher) entfallen sei, hätten sich

zwangsläufig die Nutzungsanteile dahingehend geändert, dass nunmehr eine ausschließliche Nutzung durch die Heimbewohner vorliege. An einer Nutzung zu anderen als zu steuerfreien Zwecken habe es gefehlt.

- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass die bloße Nichtnutzung ohne private Verwendungsmöglichkeit nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führe. Es liege allenfalls eine ein- oder zweimalige Nutzung jährlich für den Betrieb des Heims und seiner Bewohner (Versammlungen) vor. Es komme daher nur eine Berichtigung für die entsprechenden Voranmeldungszeiträume in Betracht. Die Cafeteria sei eine Fehlinvestition.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 vom 30.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.01.2016 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die für eine Vorsteuerberichtigung erforderliche Verhältnisänderung liege vor. Die Annahme der Klägerin, dass die Feststellungen des FG unzutreffend seien, sei nicht nachvollziehbar; die Cafeteria habe sich neben dem Speiseraum des Altenheims befunden und sei von diesem nur durch eine abschließbare Zwischentüre getrennt gewesen.
- 9 Im Revisionsverfahren hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 27.03.2019 - V R 61/17 (BFHE 264, 90) das Verfahren nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung zur Klärung folgender Frage zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ersucht:

"Muss ein Steuerpflichtiger, der einen Investitionsgegenstand im Hinblick auf eine steuerpflichtige Verwendung mit Recht auf Vorsteuerabzug herstellt (hier: Errichtung eines Gebäudes zum Betrieb einer Cafeteria), den Vorsteuerabzug nach Art. 185 Abs. 1 und Art. 187 MwStSystRL berichtigen, wenn er die zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsatztätigkeit (hier: Betrieb der Cafeteria) einstellt und der Investitionsgegenstand im Umfang der zuvor steuerpflichtigen Verwendung nunmehr ungenutzt bleibt?"
- 10 Hierauf hat der EuGH mit Urteil Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler vom 09.07.2020 - C-374/19 (EU:C:2020:546, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2020, 855, Rz 35) wie folgt geantwortet:

"Nach den vorstehenden Erwägungen ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass die Art. 184, 185 und 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger, der das Recht erworben hat, die auf die Errichtung einer zur Nutzung sowohl für besteuerte als auch für steuerbefreite Umsätze bestimmten Cafeteria im Anbau eines von ihm umsatzsteuerfrei betriebenen Alten- und Pflegeheims entfallende Vorsteuer anteilig abzuziehen, zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet ist, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz in den Räumlichkeiten dieser Cafeteria eingestellt hat, sofern er weiterhin steuerbefreite Umsätze in diesen Räumlichkeiten getätigt und diese somit nunmehr ausschließlich für diese Umsätze genutzt hat."
- 11 Die Klägerin weist hierzu darauf hin, dass dem Urteil des EuGH ein nicht existenter Sachverhalt zugrunde liege. Das FA habe eine Mitnutzung durch die Altenheimbewohner angenommen, die nach der Schließung der Cafeteria nicht mehr möglich gewesen sei. Wie die Bundesrepublik Deutschland in ihrer Stellungnahme vor dem EuGH ausgeführt habe, sei es nach der Schließung nur noch zu einer tageweisen Nutzung für Versammlungen und Feierlichkeiten der Heimbewohner gekommen. Dabei habe es sich um ein Sommerfest und eine Weihnachtsfeier gehandelt, so dass eine Vorsteuerberichtigung in jedem der Streitjahre nur für zwei Monate in Betracht komme. Dies sei ggf. in einem zweiten Rechtsgang aufzuklären.
- 12 Das FA weist darauf hin, dass der EuGH nicht von einem Leerstand, sondern von einem Entfallen der steuerpflichtigen Umsätze und damit von einer nunmehr ausschließlichen Nutzung für steuerfreie Umsätze ausgegangen sei. Auf eine Willensabhängigkeit dieser Änderung komme es nicht an.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Entfällt bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte, die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, kann dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen. Demgegenüber bewirkt der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse.
- 14** 1. Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist gemäß § 15a Abs. 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren.
- 15** Unionsrechtlich liegen hierzu mehrere Bestimmungen vor. So ordnet Art. 184 MwStSystRL an, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt wird, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Zudem erfolgt die Berichtigung nach Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Schließlich bestimmt Art. 187 Abs. 1 MwStSystRL, dass bei Investitionsgütern die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres erfolgt, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden. Dabei können die Mitgliedstaaten für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt. Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.
- 16** 2. Zur Vorsteuerberichtigung hat der EuGH in seinem Urteil Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (EU:C:2020:546, HFR 2020, 855) entschieden, dass Art. 184, 185 und 187 MwStSystRL "einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger, der das Recht erworben hat, die auf die Errichtung einer zur Nutzung sowohl für besteuerte als auch für steuerbefreite Umsätze bestimmten Cafeteria im Anbau eines von ihm umsatzsteuerfrei betriebenen Alten- und Pflegeheims entfallende Vorsteuer anteilig abzuziehen, zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet ist, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz in den Räumlichkeiten dieser Cafeteria eingestellt hat, sofern er weiterhin steuerbefreite Umsätze in diesen Räumlichkeiten getätigt und diese somit nunmehr ausschließlich für diese Umsätze genutzt hat".
- 17** Entscheidend ist hierfür, dass "die Räumlichkeiten der genannten Cafeteria (...) nicht leer stehen, sondern nunmehr ausschließlich im Rahmen steuerbefreiter Umsätze genutzt werden" (EuGH-Urteil Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, EU:C:2020:546, HFR 2020, 855, Rz 30). Auf dieser Grundlage kommt es darauf an, ob die Räumlichkeiten der Cafeteria nunmehr "ausschließlich für die Zwecke der steuerbefreiten Umsätze der Klägerin des Ausgangsverfahrens verwendet wurden, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu überprüfen ist". Es "dienen die im früheren Stadium getätigten Umsätze [dann] (...) nicht mehr der Erbringung besteuerten Leistungen und unterliegen damit dem Mechanismus der Berichtigung der Abzüge" (EuGH-Urteil Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, EU:C:2020:546, HFR 2020, 855, Rz 32).
- 18** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 19** Das FG ist bei seiner Entscheidung davon ausgegangen, dass nur die "steuerpflichtige Nutzung durch die auswärtigen Besucher weggefallen" sei, während die Nutzung durch die Heimbewohner "im bisherigen Umfang" fortgesetzt wurde. Im Hinblick auf die Revisionsrüge der Klägerin ist demgegenüber zu prüfen, ob die Räume der Cafeteria verschlossen waren und eine nur punktuelle Verwendung für Veranstaltungen des Heims mit einem Leerstand ohne Verwendungsabsicht im Übrigen vorlag. Denn im Umfang eines derartigen Leerstands liegt keine Nutzung für steuerfreie Umsätze vor.
- 20** Es käme dann nur eine anteilige Vorsteuerberichtigung im Umfang der Verwendung für die Veranstaltungen unter

Beachtung von § 15a Abs. 11 UStG i.V.m. §§ 44 f. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, nicht aber eine vollumfängliche Berichtigung für das gesamte Jahr in Betracht (vgl. allgemein Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15a Rz 227). Hierzu sind in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.

- 21** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 22** 5. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de