

Urteil vom 20. Januar 2010, XI R 13/08

Unternehmereigenschaft bei unentgeltlicher Überlassung eines Hotel-Appartements an Hotel-Betriebsgesellschaft

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 2 S 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 3 Abs 9a S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 4

vorgehend FG München, 06. März 2007, Az: 3 K 3891/03

Leitsätze

NV: Sind die Miteigentümer eines Hotel-Appartements zugleich Gesellschafter einer Hotel-Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer OHG und verzichten sie ab einem bestimmten Zeitpunkt auf unbestimmte Zeit auf ein Entgelt für die Überlassung des Appartements, ist zweifelhaft, ob eine ernsthafte Einnahmeerzielungsabsicht der Gemeinschaft fortbestanden hat oder die Unternehmereigenschaft entfallen war.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und X waren Miteigentümer eines Appartements in einem Hotel. Zugleich waren sie Gesellschafter einer OHG, die das Hotel betrieb.
- 2** Die aus dem Kläger und X bestehende Miteigentümergeinschaft (Gemeinschaft) vermietete das Appartement steuerpflichtig für fünf Jahre ab betriebsbereiter Fertigstellung der Hotelanlage (Dezember 1996) an die OHG. § 3 Abs. 3 Satz 2 des Mietvertrags vom 1. August 1996 lautete: "Sollte ein Mietzins in dieser Höhe vorübergehend nicht bezahlt werden, verpflichtet sich der Vermieter, den Mietzins zinslos zu stunden."
- 3** Die OHG vermietete das Appartement an ständig wechselnde Hotelgäste. Sie zahlte von Anfang an keinen Mietzins an die Appartement-Eigentümer.
- 4** Aus den Herstellungskosten für das Appartement machte die Gemeinschaft einen Vorsteuerabzug für das Jahr 1995 in Höhe von ... DM und für das Jahr 1996 in Höhe von ... DM geltend. In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 2001 erklärte die Gemeinschaft lediglich Vorsteuerbeträge. Umsätze erklärte sie keine.
- 5** Mit Bescheid vom 28. September 1999 gestattete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Gemeinschaft, ab 1. Januar 1998 die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen.
- 6** Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheiden vom 30. November 2001 bzw. 10. Dezember 2001 unterwarf das FA die für das Appartement vereinbarten Mieten der Umsatzsteuer und setzte die Umsatzsteuer für 1997 auf ... DM, für 1998 auf ... DM, für 1999 auf ... DM und für 2000 auf ... DM fest.
- 7** Dagegen legte die Gemeinschaft Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens veräußerte X ihren Miteigentumsanteil am 9. September 2002 an den Kläger.
- 8** Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 25. August 2003 als unbegründet zurück.
- 9** Die Klage des Klägers als Rechtsnachfolger der Gemeinschaft hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führt zur Begründung im Wesentlichen aus:
- 10** Da die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten erst ab dem Besteuerungszeitraum 1998 gestattet worden sei, gelte für das Streitjahr 1997 weiterhin die vom FA angesetzte Besteuerung nach den vereinbarten Entgelten, deren Höhe unstreitig sei. Die Klage im Sinne der Umsatzsteuer 1997 sei bereits deshalb unbegründet.
- 11** Der Senat gehe zwar davon aus, dass in den Streitjahren 1998 bis 2000 von der Gemeinschaft mangels Zuflusses von Einnahmen keine Mietumsätze zu versteuern seien, nachdem das FA die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gestattet habe (§ 20 des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- 1993/1999).

- 12** Jedoch sei ab dem Streitjahr 1998 eine Eigenverbrauchsbesteuerung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG 1993) bzw. (ab dem 1. April 1999) die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG 1999) anzusetzen, da das Appartement ab diesem Zeitpunkt der OHG unentgeltlich für Zwecke außerhalb des Unternehmens der Gemeinschaft überlassen worden sei.
- 13** Die Gemeinschaft habe es dauernd hingenommen, dass die OHG in deren Interesse (wegen mangelnder Auslastung des Hotels) für die Überlassung des Appartements keine Miete gezahlt habe. Ein Vermieter verzichte nicht --trotz des hier vorliegenden mietvertraglichen Anspruchs-- jahrelang auf den Mietzins ohne etwas zu unternehmen.
- 14** Die Gemeinschaft habe im Interesse eines anderen Unternehmens, nämlich der OHG, und aus Gründen, die außerhalb des Unternehmens der Gemeinschaft lägen, auf das Mietentgelt verzichtet. Das Interesse der Gemeinschaft habe darin gelegen, dass ihre Mitglieder für Zwecke der Einkommensbesteuerung beim FA --mit Erfolg-- erheblich laufende Verluste geltend gemacht hätten, deren steuerlichen Vorteile den Betrag der Mietzahlungen erheblich überstiegen hätten.
- 15** Der Senat gehe ab dem Streitjahr 1998 von einem länger andauernden Mietverzicht aus. Dies ergebe sich daraus, dass die Gemeinschaft für diesen Besteuerungszeitraum die Gestattung der Ist-Besteuerung beantragt habe. Der Gemeinschaft sei also klar gewesen, dass von da an die wirtschaftliche Entwicklung der OHG für längere Zeit kein Mietentgelt habe erwarten lassen. Auf eine Änderung der Situation habe sie nicht hoffen können, da bereits seit Dezember 1996 und damit seit über einem Jahr keine Miete gezahlt worden sei.
- 16** Eine Handlung der Gemeinschaft, das Appartement ihrem Unternehmen endgültig zu entnehmen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG 1993 bzw. ab 1. April 1999 § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG 1999) vermöge der Senat in den Streitjahren nicht zu erkennen, auch wenn er in den Besteuerungszeiträumen 1998 bis 2000 von einer 100 %igen außerunternehmerischen Nutzung ausgehe.
- 17** Bemessungsgrundlage des vorgenannten Eigenverbrauchs/der unentgeltlichen Wertabgabe seien gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1993/1999 die bei der Ausführung der vorgenannten Umsätze (also des Eigenverbrauchs) entstandenen Kosten. Aus dem gesetzessystematischen Zusammenhang dieser Regelung mit § 15a UStG 1993/1999 ergebe sich, dass insoweit ein Zehntel der Herstellungskosten für das Appartement heranzuziehen sei.
- 18** Ein Abzug der in den Streitjahren geltend gemachten Vorsteuerbeträge entfalle, da die entsprechenden Leistungen nicht für das Unternehmen der Gemeinschaft bezogen worden seien.
- 19** Die Miete für 1997 sei im Jahr 1998 uneinbringlich geworden und daher die Umsatzsteuer insoweit zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 UStG 1993).
- 20** Das Urteil ist abgedruckt in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2008, 1385.
- 21** Der Kläger trägt zur Begründung der vom Senat (nur) wegen Umsatzsteuer 1998 bis 2000 zugelassenen Revision im Wesentlichen vor, es stelle keinen Eigenverbrauch bzw. keine unentgeltliche Wertabgabe dar, wenn nicht erfolgversprechende Beitreibungsmaßnahmen unterlassen würden. Das FG habe angenommen, die Miete in Höhe von ... DM für 1997 sei 1998 uneinbringlich geworden. Die Bemessungsgrundlage sei deshalb im Jahr 1998 nach § 17 UStG 1993 zu mindern. Diesen Betrag mache er für das Jahr 1998 geltend. Er habe die Klage entsprechend erweitert. Diese Klageerweiterung sei zulässig, da er durch den Betrag von ... DM im Jahr 1998 beschwert sei.
- 22** Der Kläger beantragt:
- "1. Das Urteil des Finanzgerichts München vom 7.3.07, Aktenzeichen: 3 K 3891/03 wird, soweit es die umsatzsteuerlichen Veranlagungszeiträume 1998-2000 betrifft, aufgehoben.
2. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 30.11.2001 wird die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 von ... (Erstattung) herabgesetzt.
3. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 1999 vom 30.11.2001 wird die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 auf ... (Erstattung) herabgesetzt.
4. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 10.12.2001 wird die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 auf ... (Erstattung) herabgesetzt."
- 23** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 24** II. 1. Die Revision des Klägers ist unzulässig, soweit er mit seinem Revisionsantrag für das Streitjahr 1998 (Festsetzung der Umsatzsteuer auf ./... DM) über den von ihm insoweit vor dem FG gestellten Klageantrag hinausgeht. Denn eine Klageerweiterung im Revisionsverfahren ist unzulässig (vgl. § 123 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 25** Soweit der Kläger meint, über dieses (erweiterte) Begehren habe das FG in der Weise entschieden, als es dieses für das Jahr 1997 nur deshalb zurückgewiesen habe, weil es in das Jahr 1998 gehöre, trifft dies nicht zu. Vielmehr hat das FG die Klage betreffend Umsatzsteuer 1997 abgewiesen, weil nach seiner Auffassung im Jahr 1997 aufgrund der Vermietung des Appartements Umsatzsteuer in Höhe von ... DM entstanden ist. Zwar hat das FG zugunsten des Klägers angenommen, dass die Miete für das Jahr 1997 im Jahr 1998 uneinbringlich geworden und die Umsatzsteuer in diesem Jahr nach § 17 UStG 1993 in Höhe von ... DM entsprechend zu berichtigen ist, jedoch hat der Kläger diesen Betrag erstinstanzlich für das Jahr 1998 nicht geltend gemacht.
- 26** 2. Im Übrigen ist die Revision begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht seine Annahme, die Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft habe in den Streitjahren 1998 bis 2000 fortbestanden.
- 27** a) Sowohl der Tatbestand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG 1993 als auch der unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Satz 1 UStG 1999 erfordern, dass der Handelnde "Unternehmer" ist.
- 28** Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG 1993 unterliegt der Eigenverbrauch im Inland der Umsatzsteuer. Eigenverbrauch liegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG 1993 vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 UStG 1993 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen.
- 29** Nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG 1999 wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt u.a. gleichgestellt, die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.
- 30** b) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG 1993/1999, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG 1993/1999 jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Bei richtlinienkonformer Auslegung (vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 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--) muss es sich dabei um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Juni 2009 V R 30/07, BFH/NV 2009, 2005, unter II. 1. der Gründe, m.w.N.).
- 31** aa) Eine derartige wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG und damit eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird (§ 2 Abs. 1 UStG 1993/1999), setzt voraus, dass der Unternehmer Leistungen gegen Entgelt erbringt oder zumindest zu erbringen beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 2005, unter II. 1. der Gründe, m.w.N.). Wer regelmäßig Unternehmern ausschließlich unentgeltlich Dienstleistungen erbringt, kann nicht als Steuerpflichtiger i.S. von Art. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems angesehen werden (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 1. April 1982 Rs. 89/81 --Hong-Kong Trade Development Council--, Slg. 1982, 1277). Hingegen kann eine nichtunternehmerische Tätigkeit in der Regel nicht bereits dann angenommen werden, wenn der Unternehmer vorübergehend auf das Entgelt für seine Umsätze verzichtet (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 78/03, BFHE 211, 63, BStBl II 2005, 849, unter II. 1. a cc der Gründe, m.w.N.). Es müssen vielmehr Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Unternehmer eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufnehmen wollte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 63, BStBl II 2005, 849).
- 32** bb) Ist der Handelnde nach diesen Grundsätzen Unternehmer, richtet sich das Ende der Unternehmereigenschaft danach, wie lange von der Absicht weiterer unternehmerischer Betätigung ausgegangen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 21. Dezember 1989 V R 184/84, Kurzwiedergabe in Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1990, 212). Die Unternehmereigenschaft endet zwar mit Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 1989 V R 37/84, BFHE 158, 144, BStBl II 1989, 913). Dies kann in der Regel aber nicht bereits dann angenommen

werden, wenn der Unternehmer vorübergehend keine Umsätze bewirkt, also keine auf Entgelterzielung gerichteten Leistungen erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1993 V R 18/89, BFHE 171, 111, BStBl II 1993, 561). Auch wenn --zeitweilig-- keine Umsätze ausgeführt werden, braucht ein Ende der unternehmerischen Betätigung nicht vorzuliegen, wenn die Umstände ergeben, dass der Unternehmer die Absicht hat, das Unternehmen weiterzuführen oder in absehbarer Zeit wieder aufleben zu lassen (vgl. BFH-Urteil in UR 1990, 212). Es müssen Anhaltspunkte vorliegen, dass der Unternehmer die Tätigkeit aufgeben wollte. In die Prüfung der für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Unternehmerbegriffs erforderlichen tatsächlichen Verhältnisse sind trotz des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung auch die Verhältnisse in den Zeiträumen vor und nach dem jeweiligen Besteuerungszeitraum einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 144, BStBl II 1989, 913, unter II. 1. c der Gründe).

- 33** c) Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht die seiner Entscheidung zugrunde liegende und mit dem Hinweis auf eine fehlende Entnahmehandlung begründete Annahme tragen, die Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft habe in den Streitjahren 1998 bis 2000 fortbestanden. Das FG hat angenommen, die Mietforderungen der Gemeinschaft für das Jahr 1997 seien im Streitjahr 1998 uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 UStG 1993 geworden und die Gemeinschaft habe für die Zeit ab 1998 für unbestimmte Zeit auf ein Entgelt für die Überlassung ihres Appartements an die OHG verzichtet. Es hat ausgeführt, es gebe keine Hinweise dafür, "dass die OHG - nach Überwindung einer Durststrecke - die Mietzahlungen auf Dauer wieder aufnehmen könnte".
- 34** Diese Ausführungen und das Fehlen von Feststellungen dazu, ob, wann genau und in welcher Höhe die OHG in späteren Jahren Mietzahlungen für welche Zeiträume geleistet hat, lassen zweifelhaft erscheinen, ob seit dem Streitjahr 1998 eine ernsthafte Einnahmeerzielungsabsicht der Gemeinschaft fortbestanden hat oder ob die Unternehmereigenschaft entfallen war.
- 35** Das FG wird im zweiten Rechtsgang unter Berücksichtigung der noch festzustellenden wirtschaftlichen Verhältnisse der OHG entscheiden müssen, ob die Gemeinschaft überhaupt damit rechnen konnte, dass die OHG jemals ihre Mietzahlungen wieder aufnehmen würde.
- 36** 3. Aus prozessökonomischen Gründen weist der Senat für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang eine fortbestehende Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft bejahen sollte, auf Folgendes hin:
- 37** Das FG hat einen Verzicht der Gemeinschaft auf den Mietzins aus außerunternehmerischen Gründen daraus abgeleitet, dass die Gemeinschaft es hingenommen und nichts dagegen unternommen habe, dass die OHG keine Miete gezahlt habe. Es wird zu klären haben, ob dieses Verhalten der Gemeinschaft auch --wie der Kläger vorträgt-- darauf beruhen konnte, dass das Appartement im Fall der Kündigung des Mietvertrags weder alternativ genutzt noch vernünftig unterhalten werden konnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de