

### **Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

"Wirtschaftsgut" i.S. des § 15a UStG und damit Berichtigungsobjekt ist bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude der Teil, der entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen worden ist.

|                        |                             |
|------------------------|-----------------------------|
| UStG                   | § 15a                       |
| UStDV                  | § 44 Abs. 2                 |
| MwStSystRL             | Art. 189 Buchst. a, b und d |
| Richtlinie 77/388/EWG  | Art. 20                     |
| DVO (EU) Nr. 1042/2013 | Art. 13b                    |

Urteil vom 29.04.2020 - XI R 14/19

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 25.04.2019 - 6 K 1630/16

## T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25.04.2019 - 6 K 1630/16 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.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Streitig ist, ob die Bagatellgrenzen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 11 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 44 Abs. 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) überschritten sind.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hat einen Weinbau-Betrieb, einen Gewerbebetrieb "Weinkommission" und erbringt landwirtschaftliche Dienstleistungen. Seine landwirtschaftlichen Umsätze versteuerte der Kläger gemäß § 24 UStG, die übrigen gemäß § 20 UStG.
- 3 Im Jahr 2006 erweiterte der Kläger sein Betriebsgebäude und errichtete ein gemischt genutztes Wohnhaus. Nach den Plänen befinden sich im Keller eine abgeschlossene Wohnung für Erntehelfer sowie Labor, Büro, Archiv und Räume für die "Weinkommission". Im Erdgeschoss befindet sich neben privaten Wohnräumen ein Empfangsraum. Im Obergeschoss sind neben weiteren privaten Wohnräumen zwei Ferienwohnungen untergebracht. Im Dezember 2008 waren Unter- und Erdgeschoss sowie die Wohnräume im Obergeschoss fertig gestellt, nicht aber die Ferienwohnungen.
- 4 Der Kläger ordnete das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu und beantragte in den Jahren des Leistungsbezugs den Vorsteuerabzug aus den Baukosten (für die selbst genutzte Wohnung unter Berufung auf die sog. Seeling-Rechtsprechung). Dem Weinbau-Betrieb ordnete er nach dem Flächenschlüssel einen nicht abzugsfähigen Vorsteueranteil von 11,51 % zu.
- 5 In den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2009 bis 2012 machte der Kläger keine Angaben zu Vorsteuerbeträgen, die nach § 15a UStG zu berichtigen wären. Diese Umsatzsteuerklärungen galten als Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

6 Im Rahmen einer landwirtschaftlichen Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass als Vermietungseinkünfte erklärte Mieteinnahmen die Wohnung für die Erntehelfer betrafen. Hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung des Kellergeschosses wurde Einigung darüber erzielt, dass dieses hälftig dem landwirtschaftlichen Betrieb und dem Gewerbebetrieb zuzuordnen sei; dies führte zur Neuberechnung der Flächenanteile. Die beiden Ferienwohnungen seien 2015 noch im Rohbau gewesen. Der Prüfer meinte, dass Vorsteuer nach § 15a UStG zu berichtigen sei. Dabei ging er von einer Errichtung in zwei Bauabschnitten aus, wobei die beiden Ferienwohnungen dem zweiten Bauabschnitt zugeordnet wurden. Er errechnete die Vorsteuerberichtigung wie folgt:

|   |             |
|---|-------------|
| Vorsteuer 1. Bauabschnitt gesamt                                | 55.224,03 € |
| Berichtigungsbetrag bei Berichtigungszeitraum 10 Jahre          | 5.522,40 €  |
| zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung lt. Verwendungsabsicht | 85,66 %     |
| tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung        | 74,70 %     |
| Änderung der maßgeblichen Verhältnisse um                       | ./ 10,95 %  |
| Vorsteuerberichtigung 2009 bis 2012 jährlich jeweils            | 604,92 €.   |

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) änderte mit Bescheiden vom 22.05.2015 die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre entsprechend den Prüfungsfeststellungen und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der Kläger begründete seine Einsprüche damit, dass die Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht vorlägen (§ 15a Abs. 11 UStG i.V.m. § 44 Abs. 2 UStDV). Weder die absolute Grenze von 1.000 € je Kalenderjahr für das Berichtigungsvolumen noch die Grenze von 10 % seien überschritten (8,79 %). Es sei auf das gesamte Wirtschaftsgut abzustellen und nicht auf Teile davon. Die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 09.05.2016 als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz gab der Klage mit Urteil vom 25.04.2019 - 6 K 1630/16 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1144) statt. Es vertrat die Ansicht, dass bei Anwendung von § 15a Abs. 1 UStG und § 44 UStDV auf das (gesamte) "Wirtschaftsgut" und seine "erstmalige Verwendung" abzustellen sei. Eine Aufteilung für Berichtigungszwecke in Teile dieses Wirtschaftsgutes sei nicht vorzunehmen. Aufgrund der sog. Seeling-Rechtsprechung sei das Zuordnungsobjekt im Streitfall das gesamte Gebäude gewesen. Daran würden auch die Regelungen in § 15a Abs. 1 UStG und § 44 UStDV anschließen.

8 Mit der Revision rügt das FA im Kern, dass die Entscheidung des FG ausdrücklich Abschn. 15a.3 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) widerspreche. Dem Schluss des FG, dass das gesamte Haus im Hinblick auf die sog. Seeling-Rechtsprechung ein einheitliches unteilbares Wirtschaftsgut sei, könne nicht gefolgt werden. Zwar

sei zivilrechtlich das gesamte Haus wesentlicher Bestandteil des Grundstücks. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union sei die nationale zivilrechtliche Rechtslage aber nicht maßgeblich für die Frage, ob ein Teil des Grundstücks ein selbständiger Gegenstand im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein könne.

- 9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Er trägt vor, dass nach dem Zweck des § 15a Abs. 1 UStG auf das gesamte Wirtschaftsgut abzustellen sei. Entscheidend sei, inwieweit der Unternehmer für den Fall, dass die Verhältnisse der tatsächlichen späteren Nutzung bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bekannt gewesen wären, einen abweichenden Vorsteuerabzug erhalten hätte. Die Aufteilung in verschiedene Wirtschaftsgüter, wie sie das FA vornehme, möge im Einkommensteuerrecht gelten, für die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmensvermögen i.S. der Umsatzsteuer habe dies keine Bedeutung. Und bei der streitigen Regelung im UStAE gehe es im Übrigen nicht um eine Trennung des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, sondern um eine Differenzierung nach zeitlichen Komponenten.

## II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei seiner Beurteilung zu Unrecht auf das Gesamtgebäude als Berichtigungsobjekt abgestellt, obwohl es nur teilweise erstmalig verwendet worden ist.
- 13 Die Voraussetzungen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG zu Lasten des Klägers sind erfüllt. Die Bagatellgrenzen des § 15a Abs. 11 UStG i.V.m. § 44 Abs. 2 UStDV sind in Bezug auf das verwendete Berichtigungsobjekt möglicherweise überschritten. Zur Frage, ob bzw. in welchem Umfang diese Grenzen in den Streitjahren tatsächlich überschritten wurden, hat das FG weitere Feststellungen zu treffen.
- 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 für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentli-

chen 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 (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG). Allerdings kann aus Vereinfachungsgründen (s. Überschrift zu § 44 UStDV: "Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs" und Verordnungsermächtigung in § 15a Abs. 11 Nr. 1 UStG) in bestimmten Fällen eine Berichtigung entfallen, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte geändert haben (§ 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV). Das gilt wiederum nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1.000 € übersteigt (§ 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV).

- 15 2. Diese nationalen Regelungen beruhen auf Art. 187 und 189 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; zuvor Art. 20 Abs. 2 und Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--). Nach Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL erfolgt die Berichtigung bei "Investitionsgütern" während eines Zeitraums von fünf Jahren. Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden (Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL). Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 187 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL u.a. festlegen, dass der Berichtigungszeitraum mit der erstmaligen Verwendung beginnt. Die Mitgliedstaaten können außerdem für Zwecke der Vorsteuerberichtigung den Begriff "Investitionsgüter" definieren, den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist und verwaltungsmäßige Vereinfachungen vornehmen (vgl. Art. 189 Buchst. a, b und d MwStSystRL).
- 16 3. Danach hat die Vorinstanz im Streitfall das Überschreiten der absoluten und das Erreichen der relativen Bagatellgrenze je Kalenderjahr rechtsfehlerhaft abgelehnt. Zwar lässt eine Auslegung nach dem Wortlaut gemäß § 15a Abs. 1 UStG zu, das gesamte Gebäude als Bezugsobjekt der Prüfung heranzuziehen (dazu II.3.a). Nach dem Zweck des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ist normspezifisch jedoch auf das verwendete Berichtigungsobjekt abzustellen (dazu II.3.b).
- 17 a) Die in § 15a Abs. 1 UStG verwendeten Begriffe "Wirtschaftsgut" und "Grundstücke einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile" sind historisch bedingt ertragsteuerrechtlich bzw. zivilrechtlich geprägt (vgl. z.B. Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15a Rz 11; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 1132 und 1139).

- 18 aa) Nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs dann vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse "bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird", ändern. Die Gesetzesfassung beruht auf dem Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz --EURLUmsG-- vom 09.12.2004, BGBl I 2004, 3310), mit der Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG umgesetzt werden sollte. Insbesondere sollte mit der Änderung in § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG auch der Begriff "Investitionsgut" nationalrechtlich festgelegt werden (vgl. Regierungsbegründung zum EURLUmsG in BTDrucks 15/3677, 41; Frye in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15a Rz 64). Dieses Recht war durch Art. 20 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten eingeräumt worden. Berichtigungsobjekt für eine Berichtigung nach § 15a UStG ist somit das einzelne Wirtschaftsgut.
- 19 bb) Für Gebäude und Grundstücke gilt der verlängerte Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG. Der Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG stellt auf "Grundstücke einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile" ab und nimmt daher im Rahmen des verlängerten Berichtigungszeitraums Bezug auf die zivilrechtliche Beurteilung eines Grundstücks (z.B. § 94 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), so dass in Übereinstimmung mit dem Wirtschaftsgutbegriff auch hier nach dem Wortlaut die Verkehrsfähigkeit des Berichtigungsobjektes maßgeblich ist.
- 20 cc) Dieses Verständnis steht auch im Einklang mit der erst ab 01.01.2017 gültigen unionsrechtlichen Vorgabe des Begriffs Grundstück in Art. 13b 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 (DVO (EU) Nr. 1042/2013). Danach gilt als Grundstück insbesondere ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann (Buchst. a), hinzu kommen mit oder in dem Boden befestigte Gebäude (Buchst. b) und jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes bildet (Buchst. c). Damit entspricht dieser Unionsbegriff im Wesentlichen dem Grundstücksbegriff i.S. des § 15a UStG mit dessen zivilrechtlicher Definition (vgl. Oelmaier in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 15a Rz 166, 168 und 173).
- 21 b) Allerdings verlangt § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG auch, dass das Wirtschaftsgut bereits verwendet wird. "Wirtschaftsgut" i.S. des § 15a Abs. 1 UStG und damit Berichtigungsobjekt ist daher entgegen der Auffassung der Vorinstanz nur das Gebäude, soweit es entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen wurde. Der noch nicht verwendete

Teil des Gebäudes ist noch nicht Gegenstand der Vorsteuerberichtigung. Für ihn beginnt der Berichtigungszeitraum erst mit seiner erstmaligen Verwendung.

- 22 aa) Dies gebietet der Zweck der Vorschrift des § 15a UStG. Denn Grundgedanke der Vorschrift ist es --da Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG in voller Höhe sofort abgezogen werden können--, den Umfang des Vorsteuerabzugs weitgehend nach der Verwendung im Laufe der wirtschaftlichen Lebensdauer des Wirtschaftsguts zu bestimmen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 19.02.1997 - XI R 51/93, BFHE 182, 420, BStBl II 1997, 370, unter II.2.; vom 17.06.2004 - V R 31/02, BFHE 205, 549, BStBl II 2004, 858, unter II.1.b bb, Rz 29, m.w.N.). Dabei sind die aus Vereinfachungsgründen getroffenen Regelungen in § 44 UStDV im Lichte dieses Grundgedankens auszulegen. Auch sie beziehen sich auf das bereits verwendete Objekt. Sind Gebäudeteile noch nicht Gegenstand der Vorsteuerberichtigung, bleiben sie auch insoweit außer Betracht.
- 23 bb) Es ist somit im Streitfall normspezifisch als Berichtigungsobjekt i.S. des § 15a UStG der Teil des in Abschnitten errichteten Gebäudes zugrunde zu legen, der bereits in den Streitjahren verwendet wurde. Die Aufteilung in verschiedene Berichtigungsobjekte bei Gebäudeerrichtung nach Baufortschritt entspricht auch der Ansicht der Verwaltung und ihr folgend der Literatur (vgl. Abschn. 15a.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 UStAE; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 192 Rz 404; Bülow in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 15a Rz 163; Oelmaier in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 15a Rz 151; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15a UStG Rz 62; Frye in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 15a Rz 336; BeckOK UStG/Meyer, 24. Ed. [19.02.2020], UStG § 15a Rz 41.1; Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., § 15a Rz 58; Grune in Küffner/ Stöcker/Zugmaier, UStG § 15a Rz 47; Lippross, a.a.O., S. 1141; Bunjes/Heidner, UStG, 18. Aufl., § 15a Rz 40; s.a. Fleckenstein-Weiland in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 15a Rz 535 ff.).
- 24 c) Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 25 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --ausgehend von seiner Rechtsauffassung konsequenterweise-- bisher keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. in welchem Umfang die Bagatellgrenzen des § 44 Abs. 2 Satz 1 und 2 UStDV bei Zugrundelegung des bereits "verwendeten" Berichtigungsobjektes überschritten wurden. Dies hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 26 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 27 Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).