Finanzgericht Münster, 5 K 2354/12 U

Datum:	07.05.2015
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 2354/12 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2015:0507.5K2354.12U.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 3.3.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.6.2012 wird dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer auf 15.948,21 € festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden zu 92 % der Klägerin und zu 8 % dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob ein Wohngebäude, das von den Gesellschaftern/Geschäftsführern der Klägerin unentgeltlich zu Wohnzwecken genutzt wird und in dem sich ein Kunden-Gästezimmer und ein Gäste - WC befinden, nach den Grundsätzen der so genannten Seeling-Rechtsprechung insgesamt dem Unternehmen zugeordnet werden kann mit der Folge des vollen Vorsteuerabzugs. 2

3

Die in 2005 gegründete Klägerin, eine GmbH & Co. KG, ist entstanden aus der Einbringung des Unternehmens der Eltern der Geschäftsführerin der Klägerin (N U , im Folgenden: U.) und ihres Einzelunternehmens gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Der Lebensgefährte der Geschäftsführerin der Klägerin, Herr C F (im Folgenden: F.) ist in 2006 Kommanditist der Klägerin geworden. Jeweils einzeln vertretungsbefugte Geschäftsführer der Komplementärin der Klägerin sind F. und U.

[…] 4

In den Streitjahren 2006 und 2007 errichtete die Klägerin auf ihrem Betriebsgelände ein so genanntes „Betriebsleiterwohnhaus“, A-Straße 30 A, 00000 T und ein so genanntes „Gästehaus“, A-Straße 32A, 00000 T. Die Gebäude wurden im Jahr 2007 fertiggestellt. Das Gästehaus (Gesamtwohnfläche 128,04 m²) wurde gewerblich vermietet. Die steuerliche Behandlung dieses Gästehauses ist hier nicht streitig. Auf dem Anwesen befinden sich weitere Wohnhäuser und Betriebsräumlichkeiten, deren steuerliche Behandlung hier ebenfalls nicht streitig ist. 5

Das streitbefangene Betriebsleiterwohnhaus, A-Straße 30 A wird durch F. und U. zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Vereinbarungen über die Nutzung des Betriebsleiterwohnhauses bestehen nicht. Es handelt sich bei dem Objekt um ein nicht unterkellertes Einfamilienhaus mit Erd- und Dachgeschoss. Erd- und Dachgeschoss stellen eine einheitliche Wohnung dar. Das Objekt hat nur einen Eingang. 6

Im Erdgeschoss befinden sich ein Raum „Wasserversorgung“, ein Hauswirtschaftsraum, eine Diele, eine Küche, ein Abstellraum, ein Wohnraum, das streitbefangene Gästezimmer, ein Gäste-WC und eine überdachte Terrasse. Im Dachgeschoss befinden sich ein Flur, ein Schlaf-/Ankleidezimmer, ein weiteres Zimmer, ein Abstellraum, ein WC-Raum, ein Dampfbad, ein großer und ein kleiner Balkon. Die Gesamtwohnfläche des Objekts beträgt ausweislich des nach Maßgabe des gerichtlichen Beweisbeschlusses vom 8.9.2014 vom Sachverständigen Architekt Dipl.-Ing. E H erstellten Gutachtens, auf das wegen des Inhalts Bezug genommen wird, 234,89 m². Auf das Erdgeschoss entfallen davon 139,84 m² und auf das Dachgeschoss 95,05 m². Am Objekt angebaut ist ein offener Carport mit einer Grundfläche von 35,23 m². Die Carportfläche ist in der oben genannten Gesamtwohnfläche nicht enthalten. Das streitbefangene Gästezimmer hat ausweislich des oben genannten Gutachtens eine Fläche von 15,44 m² und das Gäste-WC von zusätzlich 3,71 m². Die Diele, über die man zu den beiden Gästeräumen und zum restlichen Gebäudebereich gelangt, hat eine Fläche von 12,92 m². Der Sachverständige hat davon 50 % dem Gästebereich zugeordnet, so dass ausweislich des oben genannten Gutachtens der Gästebereich samt Zugangsflächen 25,61 m² beträgt. 7

Die im Raum „Wasserversorgung“ des Erdgeschosses befindliche Wasserversorgungstechnik (benötigte Fläche ca. 3 m²) dient dem gesamten Anwesen, also auch dem pferdewirtschaftlichen Teil. Der Gutachter schätzte den Flächenanteil des Raumes für den Gästeanteil auf 0,02 m², für den übrigen Wohnteil des Objekts auf 0,13 m² und für den Rest des Anwesens auf 2,85 m². 8

Die im Hauswirtschaftsraum des Erdgeschosses befindliche Fernwärme-übergabestation und der Warmwasserspeicher dienen ausschließlich dem Betriebsleiterwohnhaus. Die dafür benötigte Fläche von ca. 1 m² entfällt ausweislich des Gutachtens zu 0,11 m² auf den Gästebereich und zu 0,89 m² auf den übrigen Wohnbereich. 9

10

Die im Hauswirtschaftsraum des Erdgeschosses befindliche Elektroverteilung hat einen Flächenbedarf von 0,25 m². Davon entfallen nach dem Gutachten 0,02 m² auf den Gästebereich, 0,15 m² auf den übrigen Wohnbereich und 0,08 m² auf das restliche Anwesen. Zugleich mit dem Neubau des Gästehauses und des streitbefangenen Betriebsleiterwohnhauses sind ein Bohrbrunnen, eine Kläranlage und ein Blockheizkraftwerk erstellt worden. Diese Wirtschaftsgüter dienen der Versorgung von vier auf dem Anwesen befindlichen Gebäuden. Eines der Gebäude, A-Straße 30, T, wurde in den Streitjahren von den Eltern der U. zu privaten Wohnzwecken genutzt.

Die Klägerin hat das streitbefangene Betriebsleiterwohnhaus vollständig dem Unternehmen zugeordnet und den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes, der Kläranlage, des Bohrbrunnens, des Blockheizkraftwerke sowie aus den Anschaffungskosten der im Betriebsleiterwohnhaus eingebauten Einbauküche zunächst in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und später in den Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Streitjahre 2006 und 2007 abgezogen. Für 2007 hat die Klägerin für die Nutzung des Betriebsleiterwohnhauses zu privaten Wohnzwecken eine unentgeltliche Wertabgabe i.H.v. 1.970,37 € erklärt. Die Klägerin ist dabei von einer 50%igen Privatnutzung des Betriebsleiterwohnhauses ausgegangen. Der Beklagte hat den Umsatzsteuererklärungen der Klägerin für die Streitjahre zunächst zugestimmt. 11

Im Februar 2010 begann eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N (im Folgenden: GKBP) für die Jahre 2005 bis 2007 bei der Klägerin. Die Prüferin war der Auffassung, das Betriebsleiterwohnhaus könne nicht dem Unternehmen der Klägerin zugeordnet werden. Daher seien die Vorsteuern aus den Herstellungskosten des Objekts und den Anschaffungskosten der Einbauküche nicht anzuerkennen. Des Weiteren sei der Vorsteuerabzug anteilig zu 25% aus den Herstellungskosten der Kläranlage, des Bohrbrunnens und des Blockheizkraftwerks zu kürzen. Die Prüferin führte wegen des hier streitbefangenen Betriebsleiterwohnhauses folgende Umsatzsteueränderungen durch: 12

Vorsteuerkürzungen	**2006**	**2007**
Herstellung Gebäude	34.542,79 €	5.761,81 €
Anschaffung Einbauküche	-	5.530,90 €
Kläranlage 25%	-	509,60 €
Bohrbrunnen 25%	-	500,00 €
Blockheizkraftwerk 25%	-	2.903,20 €
Vorsteuerkürzung gesamt:	34.542,79 €	15.205,51 €
Minderung USt. wegen unentgeltlicher Wertabgabe	-	- 1.970,37 €
USt-Erhöhung lt. Bp wegen des Betriebsleiterwohnhauses	**34.542,79 €**	**13.235,14 €**

13

14

Die Vorsteuern aus den Herstellungskosten der Kläranlage, des Bohrbrunnens und des Blockheizkraftwerks wurden von der Prüferin für das Jahr 2007 zusätzlich um 20 % des auf das alte Herrenhaus A-Straße 30 entfallenden Anteils gekürzt, wegen der anteiligen Privatnutzung dieses Objekts durch die Eltern von U. Diese zusätzliche Vorsteuerkürzung für 2007 stellt sich wie folgt dar:

	zusätzliche Vorsteuerkürzung wegen Wohnhaus Eltern	Vorsteuerkürzung wegen Wohnnutzung (A-Str. 30 und Betriebsleiterwohnhaus) gesamt
Kläranlage	101,92 €	611,52 €
Bohrbrunnen	100,00 €	600,00 €
Blockheizkraftwerk	580,64 €	3.483,34 €
gesamt:	**782,56 €**	**4.694,86 €**

15

Die GKBP nahm zahlreiche weitere Änderungen vor, die hier nicht streitig sind. Wegen der Einzelheiten der Bp - Feststellungen wird auf den Bp-Bericht vom 5.11.2010 verwiesen. Die für den Streitfall erheblichen Feststellungen befinden sich in TZ 2.5.1. i.V.m. Anl. 15 des Bp – Berichts (Leitz-Ordner III Bl. 10 ff). 16

Der Beklagte erließ nach Maßgabe des Bp-Berichts vom 5.11.2010 für die Streitjahre 2006 und 2007 am 3.3.2011 Änderungsbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für 2006 auf -4.574,36 € und die Umsatzsteuer für 2007 auf 20.173,58 € festgesetzt wurde. Der dagegen von der Klägerin eingelegte Einspruch war erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 1 3.6.2012). 17

Dagegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage. 18

Die Klägerin meint, das Betriebsleiterwohnhaus sei zu Recht dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden. Das Objekt sei zu mehr als 10 % unternehmerisch genutzt worden. Das Gästezimmer, das Gäste - WC, die anteilige Diele und der Hauswirtschaftsraum würden ausschließlich unternehmerisch genutzt. Die im Erdgeschoss gelegenen Räume, Küche, Wohn- und Esszimmer, Abstellraum, Terrasse und Wasserversorgung würden anteilig für betriebliche Zwecke genutzt. 19

Im Jahr 2007 seien die vorgenannten Flächen an 27 Tagen von Geschäftskunden genutzt worden. Das ergebe bei einer Anwesenheitszeit von 180 Tagen von U. u. F. in dem Objekt einen Nutzungsanteil von 15 %. 20

Die Klägerin legte eine Aufstellung „Nutzung Betriebsleiterwohnhaus Nr. 30A“ vor, die den Zeitraum 8.8.2007 bis 4.12.2010 umfasst. Daraus ergeben sich die folgenden Besuchstage: 21

	2007	**2008**	**2009**	**2010**
mehrtägige Kundenbesuche	19 Tage	44 Tage	59 Tage	85 Tage

22

Besuche der … (ein- und mehrtägig)	6 Tage	12 Tage	18 Tage	17 Tage
Besuche durch V O , … (i. d. Regel eintägige Besuche)	2 Tage	7 Tage	4 Tage	4 Tage
gesamt:	**27 Tage**	**63 Tage**	**81 Tage**	**106 Tage**

Es wird wegen der Einzelheiten auf die von der Klägerin vorgelegte Aufstellung (Gerichtsakte Bl. 64 f) Bezug genommen. 23

Bei den Geschäftskunden habe es sich um Kaufinteressenten von … gehandelt. […] Dementsprechend handele es sich bei den Kunden der Klägerin um einen kleinen und exponierten Kreis, der eine persönliche, freundschaftliche und familiäre Behandlung erwarte. Dies schließe die Einnahme gemeinsamer Mahlzeiten, die Präsentation und Erläuterung … mittels moderner technischer Mittel, sowie intensive Gespräche und Erläuterungen ein. Der Aufenthalt der Kaufinteressenten auf der Anlage habe nicht gesondert berechnet werden können. Dieser sei indirekt und geringfügig im Rahmen des Kaufpreises für … berücksichtigt worden. Der … , Herr W , sei wichtig für die Verkaufstätigkeit der Klägerin gewesen, damit die Klägerin sich als professionelle … habe präsentieren können. Der Herr W. sei daher eine Art Vermittler/Geschäftspartner der Klägerin gewesen. Das gleiche gelte für Personen, die ihren Wohnsitz in der Nähe der Klägerin gehabt hätten, die sich jedoch selbst und persönlich von der Qualität des Betriebs der Klägerin überzeugen sollten. Für das Jahr 2006 habe die Immobilie wegen der Baumaßnahmen noch nicht genutzt werden können. Der Einzug von U. und F. sei am 1.3.2007 erfolgt. 24

[…] 25

Die Zeit der Leerstände des Gästebereichs sei nicht zu berücksichtigen. Es sei entsprechend der Rechtsprechung des BFH zu Ferienwohnungen die Zeit der Eigennutzung zur Zeit der unternehmerischen Nutzung in Relation zu setzen. Der Gästebereich sei tatsächlich nahezu ausschließlich betrieblich genutzt worden. 26

Die Fläche im Raum „Wasserversorgung“ werde nicht privat, sondern ebenfalls unternehmerisch genutzt, denn dort würden unternehmerisch genutzte Kleidungsstücke (Jacken, Schuhe etc.) gelagert, die zur Ausübung der Tätigkeiten der U. als … bzw. der Bewirtschaftung der Anlage („Arbeitskleidung“) dienten. Die Auffassung des Beklagten zur Diele gehe fehl, weil die Diele zur Nutzung des Gästebereichs notwendig sei. Die Hälfte der Diele sei deshalb ausschließlich dem Gästebereich zuzurechnen, weil dieser nur durch den linksseitigen Teil der Diele erreichbar sei und der Rest des Gebäudes durch den rechtsseitigen Teil der Diele. Auch die anderen Räume des Betriebsleiterwohnhauses seien temporär auch betrieblich genutzt worden. Das gelte für die Küche, Wohn- und Esszimmer und Terrasse. 27

Wegen der Einzelheiten des Vortrags der Klägerin wird auf ihre Schriftsätze vom 12.7.2012, 10.10.2012, 13.12.2012, 29.4.2013, 19.6.2013, 18.7.2014, 26.11.2014, 26.2.2015, 24.3.2015, 30.3.2015 und 7.4.2015 Bezug genommen. 28

Die Klägerin beantragt, 29

30

die Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 jeweils vom 3.3.2011, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.6.2012 dergestalt zu ändern, dass die Vorsteuerkürzungen aus der Herstellung des Objekts A-Str. 30 A (Betriebsleiterwohnhaus), des Bohrbrunnens, der Kläranlage, des Blockheizkraftwerks und der Anschaffung der Einbauküche im Betriebsleiterwohnhaus unter Anrechnung einer Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe rückgängig gemacht werden,

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: 34

Die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass der Gästebereich des Objekts nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt werde. Der …, Herr W , und Herr O , […] , seien wohl keine Kaufinteressenten für Pferde gewesen. Bei denjenigen von der Klägerin angegebenen Gästen, deren Wohnsitz in unmittelbarer Nähe zum Betriebssitz der Klägerin gelegen habe, sei eine Übernachtung bei der Klägerin zweifelhaft. Die gelegentliche Benutzung einer Gästetoilette durch einen Geschäftskunden mache diese nicht zu einem Unternehmensgegenstand. Aus der von der Klägerin vorgelegten „Nutzungsaufstellung“ für das Objekt ergebe sich keine 10-prozentige unternehmerische Nutzung. Aus der Aufstellung ergebe sich nicht, ob die aufgeführten Personen die Räumlichkeiten des Betriebsleiterwohnhauses tatsächlich genutzt hätten. Es sei lediglich erkennbar, dass in 2007 an 27 Tagen jemand vor Ort gewesen sei. Eine Zurechnung der Beherbergungsleistung zu bestimmten Ausgangsumsätzen der Klägerin sei nicht möglich. Die Klägerin habe auch nicht dargelegt, in welchem unternehmerischen Zusammenhang der jeweilige Besuch stattgefunden habe. 35

Die Diele des streitbefangenen Objekts könne nicht, auch nicht anteilig, dem Gästebereich zugerechnet werden, weil diese als Verteilfläche sowohl zum Gästebereich, als auch dem übrigen Bereich des Hauses diene. Das Gäste - WC könne nicht ausschließlich betrieblich angesehen werden, weil sich im Erdgeschoss des Objekts keine weitere Toilette befinde und die Toilette somit auch von U. und F. mitbenutzt werde. Der betriebliche Nutzungsanteil von Flur und Gäste - WC sei somit von untergeordneter Bedeutung und müsse bei der Berechnung des betrieblichen Teils unberücksichtigt bleiben. Der Gästebereich umfasse somit nur 15,44 qm (6,57%). Der von der Klägerin anhand der Anwesenheitszeiten errechnete Nutzungsanteil von 15 % (27 Tage Gästebesuch, 180 Tage Anwesenheit von U. und F.) sei unrichtig. Auch an den Tagen, an denen Gäste anwesend gewesen seien, sei eine Eigennutzung zu Wohnzwecken durch U. und F. anzunehmen, so dass die Gästenutzung nur zur Hälfte angesetzt werden könne. Dies ergebe einen Nutzungsanteil von 7, 5 % (180 Tage Eigennutzung, 27/2 Tage Gästenutzung). Auch sei zu berücksichtigen, dass der Ansatz von 180 Tagen für die Eigennutzung viel zu gering sei, denn das Betriebsleiterwohnhaus stelle die alleinige Wohnung von U. und F. dar. Es müssten daher 306 Tage (anteilig ab Fertigstellung) angesetzt werden, was zu einem Nutzungsanteil von nur 4,41 % führe (Eigennutzung 306 Tage, Gästenutzung 27/2 Tage). 36

Im Hinblick auf die Haustechnik sei der auf das Gästezimmer entfallende Anteil entsprechend dem Anteil an der Gesamtwohnfläche ebenfalls herabzusetzen. 37

38

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vortrags des Beklagten wird auf seine Schriftsätze vom 7.11.2012, 28.5.2013, 26.1.2015 und 17.3.2015 (2 x) Bezug genommen.

Die Sache wurde am 31.1.2014 vor dem Berichterstatter erörtert und am 7.5.2015 vor dem Senat mündlich verhandelt. Es wird auf die Protokolle Bezug genommen. 39

Entscheidungsgründe: 40

Die Klage ist teilweise begründet. 41

Der angefochtene Bescheid für 2007 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 42

A. Die Vorsteuern für die Herstellung der Grundstückskläranlage, des Bohrbrunnens und des Blockheizkraftwerks durften nicht gekürzt werden. Diese Objekte sind unstreitig im Wesentlichen unternehmerisch veranlasst und insgesamt dem Unternehmen der Klägerin zugeordnet worden. Der unternehmerische Nutzungsanteil übersteigt die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % deutlich. 43

Für die anteilige Nutzung dieser Wirtschaftsgüter für eigene Wohnzwecke von U. und F. und Wohnzwecke der Eltern der U. ist aber eine unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a UStG) anzusetzen. Die Höhe dieser unentgeltlichen Wertabgabe schätzt der Senat auf 1/10 der von der Bp für diese Wirtschaftsgüter vorgenommenen Vorsteuerkürzungen. Zwar sind U. und F. erst zum 1.3.2007 in das Betriebsleiterwohnhaus eingezogen. Die unentgeltliche Wertabgabe ist trotzdem nicht auf 10/12 zu reduzieren. Die Kläranlage, der Bohrbrunnen und das Blockheizkraftwerk wurden nämlich nicht nur für das Betriebsleiterwohnhaus und für unternehmerische Belange der Klägerin, sondern außerdem für die Wohnnutzung des alten Herrenhauses durch die Eltern von U. genutzt. Eine Abgrenzung, inwieweit die tatsächliche Nutzung der vorgenannten Wirtschaftsgüter im Streitjahr 2007 auf die Wohnnutzung erfolgt, ist nicht möglich. Die Beteiligten haben sich mit der im gerichtlichen Schreiben vom 4.3.2015 vorgeschlagenen Schätzung einverstanden erklärt. 44

B. Die Vorsteuern für die Herstellung des Betriebsleiterwohnhauses und die Anschaffung der Einbauküche sind nicht abziehbar. 45

I. Der Vorsteuerabzug scheitert an § 15 Abs. 1a UStG, denn die Aufwendungen für das Betriebsleiterwohnhaus fallen unter das Abzugs- und Aufteilungsverbot nach § 12 EStG. 46

Das Objekt wurde überwiegend zu Wohnzwecken der Geschäftsführer/Gesellschafter der Klägerin genutzt. Die Nutzung des Objekts durch U. und F. zu eigenen Wohnzwecken stellt eine nicht unternehmerische Verwendung dar, denn die Nutzung ist im Streitfall weder durch einen Mietvertrag noch in einem Anstellungsvertrag geregelt. Eine unentgeltliche Nutzung eines einer Gesellschaft gehörenden Wohnhauses durch ihre Gesellschafter in deren Eigenschaft als Anteilseigner betrifft den nichtunternehmerischen Bereich der Gesellschaft, da sie, die Gesellschaft, damit nicht eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit ausübt. Eine unentgeltliche Nutzung des Objekts stellt keine Vermietung dar. Wird das Objekt neben der Nutzung zu privaten Wohnzwecken außerdem unternehmerisch genutzt, liegt eine gemischte Nutzung vor, die nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage ein Zuordnungswahlrecht dergestalt eröffnete, dass das gesamte Objekt dem Unternehmen zugeordnet werden konnte mit der Folge des vollen Vorsteuerabzugsrechts (siehe zum ganzen: BFH-Urteil vom 12.1.2011, XI R 10/08, BFH/NV 2011, 860; EuGH-Urteil vom 8.5.2003, C-269/00, – Seeling –, BStBl II 2004, 378). 47

Im Streitfall liegt aber keine gemischte Verwendung im Sinne der vorgenannten Grundsätze vor, denn die Nutzung des Gästebereichs stellt keine unternehmerische Verwendung dar. Gemischte Aufwendungen, die im Grenzbereich zwischen Einkunftssphäre und privater Sphäre angesiedelt sind und die untrennbar einen Bezug zur privaten Lebensführung haben, gehören nicht zum unternehmerischen Bereich (Kraeusel/Forgach in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 15, Rn. 364.23.2). Ein in eine Wohnung eingebundenes Gästezimmer ist grundsätzlich der Privatsphäre der Wohnungsinhaber zuzurechnen (BFH-Urteil vom 16.2.1994, XI R 52/91, BStBl II 1994, 468). Das gilt jedenfalls dann, wenn – wie im Streitfall – das Gästezimmer nicht der unmittelbaren Erzielung von Einnahmen dient. Zwar dient eine Unterbringung von Kunden oder potentiellen Kunden eines Unternehmers letztlich auch der unternehmerischen Geschäftstätigkeit. Eine klare Abgrenzung zwischen der unternehmerischen Sphäre der Klägerin und der privaten Sphäre der Gesellschafter/Geschäftsführer der Klägerin ist aber nicht möglich. 48

§ 15 Abs. 1a UStG ist im Hinblick auf die Verweisung auf § 12 EStG auch nicht EU-rechtswidrig. Zwar hat das FG München mit Urteil vom 23.2.2006, 14 K 3585/03, EFG 2006, 1018 einen solchen Verstoß angenommen. Diese Auffassung teilt der erkennende Senat jedoch nicht. Der Vorsteuerausschluss für solche Eingangsumsätze, die untrennbar einen nichtunternehmerischen Bezug haben, ergibt sich unmittelbar aus Art. 168 Mehrwertsteuersystem Richtlinie (Verwendung für besteuerte Umsätze) bzw. aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Bezug für das Unternehmen; gl. A.: Stadie, USt, 2. Aufl. 2012, § 15 Rn. 321; zum weiteren Meinungsstand siehe Kraeusel/Forgach in Reiß/Kraeusel/Langer, § 15 UStG Rn. 364.23.2). 49

II. Der von der Klägerin begehrte Vorsteuerabzug für die Herstellung des Betriebsleiterwohnhauses und die Einbauküche scheitert - selbst wenn man ein Abzugs- und Aufteilungsverbot gemäß § 15 Abs. 1 a UStG i.V.m. § 12 EStG nicht annähme – an § 15Abs. 1 S. 2 UStG. 50

Die unternehmerische Nutzung des Objekts liegt unterhalb der vom Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 S. 2 UStG genannten Geringfügigkeitsgrenze von 10 % mit der Folge, dass die Nutzung insgesamt als nicht unternehmerisch gilt. Wird ein einer Gesellschaft gehörendes Wohnhaus ausschließlich unentgeltlich durch die Gesellschafter zu deren privaten Wohnzwecken genutzt, ist es nicht für Zwecke der besteuerten Umsätze der Gesellschaft hergestellt worden. Da in diesem Fall keine gemischte Nutzung vorliegt, besteht auch kein Zuordnungswahlrecht (BFH-Urteil vom 12.1.2011, XI R 10/08, BFH/NV 2011, 860). 51

Die in § 15 Abs. 1 S. 2 UStG genannte 10 %-Grenze ist EU-rechtskonform. Der Rat der EU hat am 19.11.2004 die in § 15 Abs. 1 S. 2 UStG geregelte Geringfügigkeitsgrenze für die Streitjahre genehmigt (Entscheidung 2004/817 EG, ABL. L 357 vom 2.12.2004, S. 33; im Ergebnis ebenso: FG Berlin, Urteil vom 17.1.2013, 7 K 7132/10, EFG 2013, 987; Revision eingelegt, XI R 15/13). 52

Die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass sie beabsichtigt hat, das Betriebsleiterwohnhaus zu mindestens 10 % unternehmerisch zu nutzen. Für den Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen ist bei der Herstellung eines neuen Gebäudes auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen (BFH-Urteil vom 19.7.2011,XI R 21/10, BStBl II 2012, 434). Für die Ermittlung des Nutzungsanteils für unternehmerische Zwecke im Falle einer gemischten Nutzung kommt eine Aufteilung nach Flächen oder nach Benutzungszeiträumen in Betracht. Beide Aufteilungsmethoden führen im Streitfall zu einer Unterschreitung der Geringfügigkeitsgrenze nach § 15 Abs. 1 S. 2 UStG. 53

54

1) Der Senat ist der Auffassung, dass bei einer flächenmäßigen Aufteilung die Ermittlung der unternehmerisch genutzten Teilflächen nur nach einem hinreichend objektiv nachprüfbaren, sachlichen Aufteilungsmaßstab erfolgen kann. Das kann nach baulichen Merkmalen wie etwa nach einzelnen Räumen oder Stockwerken erfolgen. Teilflächen innerhalb eines Raumes sind demgegenüber im Regelfall nicht hinreichend bestimmt (BFH-Urteil vom 24.4.2014, V R 27/13, BStBl II 2014, 732 zur Frage der Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG; BFH-Urteil v. 5.9.2013, XI R 4/10, BStBl II 2014, 95 zur flächenbezogenen Vorsteueraufteilung; ähnlich wie hier: OFD Frankfurt/M. v. 10.4.2014, S 7300 A – 146 – St 128, Ziff.4, juris).

Für die Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils nach einem Flächenschlüssel lässt der Senat daher die gemischt genutzten Flächen, wie die Diele und die Technikflächen, außer Betracht, weil diese nicht hinreichend abgrenzbar zur privaten Nutzung sind. Die gemischt genutzten Flächen (Diele, Technikflächen und Gäste-WC) können zumindest in den Zeiten, in denen keine Gäste beherbergt werden, von U. und F. zu privaten Wohnzwecken genutzt werden. Der Umstand, dass in einigen Räumlichkeiten, z.B. wie von der Klägerin mit Schriftsatz vom 26.2.2015 vorgetragen, im Raum „Wasserversorgung“ auch Kleidungsstücke gelagert werden, die bei betrieblichen Verrichtungen getragen werden, macht den Raum nicht zu einem unternehmerisch genutzten Raum. Im Hinblick auf den im Erdgeschoss gelegenen Hauswirtschaftsraum kann der Senat ebenfalls keine wesentliche unternehmerische Nutzung erkennen. Auf den auf Seite 24 des Sachverständigengutachtens ersichtlichen Fotos sind in diesem Raum ein Schuhregal und ein geschlossenes Regal erkennbar. In dem Schuhregal sind offenbar Schuhe gelagert. Die Tatsache, dass Gäste den Raum für die Ablage von … nutzen – wie von der Klägerin mit Schriftsatz vom 18.7.2014 behauptet – wird zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt. Gleichwohl wird dadurch aus dem Raum kein vollständig unternehmerisch, sondern ein gemischt genutzter Raum. 55

Nach den vorgenannten Grundsätzen ergeben sich ausgehend von einer Flächenermittlung nach der WoFLV folgende Werte: 56

57

Aufteilung nach Flächen	**Gäste**	**Wohnen**
Dachgeschoss	-	95,05 qm
Erdgeschoss (außer Gästebereich)	-	120,69 qm
Gästezimmer	15,44 qm	-
Gäste-WC	3,71 qm	-
gesamt	19,15 qm	215,74 qm
anteilig von 234,89 qm	8,15 %	91,85 %

Sofern die Ermittlung der Flächenanteile nicht nach der 2. Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche vom 25.11.2003 (WoFLV) ermittelt wird, wie der Sachverständige dies getan hat, sondern nach den gesamten Grundflächen ohne Abzug für Dachschrägen (so Urteil des FG Rheinland – Pfalz v. 26.2.2009, 6 K 2641/06, EFG 2011, 673; OFD Frankfurt/M. v. 10.4.2014 aaO, Ziff.4), wird der Wohnanteil noch größer. Die Dachgeschossfläche des Betriebsleiterwohnhauses beträgt dann insgesamt 105,74 qm (95,05 qm bisher, zuzüglich 58

Dachschrägenflächen: 15,73 qm, abzüglich Balkonflächen: 5,04 qm). Ausgehend von einer Gesamtfläche von 245,58 qm entfallen dann 226,43 qm (92,20 %) auf die Flächen für Wohnnutzung und 19,15 qm (7,80 %) auf die für Gäste vorgesehenen Flächen.

2) Eine Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungszeiträume führt ebenfalls nicht zur Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 15 Absatz 1 S. 2 UStG. Da für diese Grenze auf die beabsichtigte Nutzung abzustellen ist, geht der Senat zu Gunsten der Klägerin entsprechend ihrer Aufstellung „Nutzung Betriebsleiterwohnhaus Nr. 30 A“ von einer Anwesenheitszeit von Gästen von insgesamt 106 Tagen pro Jahr und einer ganzjährigen Nutzung zu Wohnzwecken durch U. und. F. aus. Der Senat unterstellt zu Gunsten der Klägerin außerdem, dass das Gästezimmer ganzjährig für Gäste vorgehalten wird und keinerlei außerunternehmerische Nutzung des Gästezimmers, etwa für private Gäste, erfolgt ist. Beim Gäste-WC nimmt der Senat für den Zeitraum, in dem keine Gäste anwesend sind, eine private Nutzung an, weil sich im Erdgeschoss keine weitere Toilette befindet. Die auf die Wohnnutzung entfallenden Technikflächen lässt der Senat wegen Geringfügigkeit unberücksichtigt. Den Umstand, dass im Raum „Wasserversorgung“ auch Kleidungsstücke gelagert werden, die bei der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin getragen werden, unterstellt der Senat zu Gunsten der Klägerin als wahr. Trotzdem wird hierdurch keine unternehmerische Nutzung des Raumes „Wasserversorgung“ begründet, weil eine Abgrenzung zum häuslichen privaten Bereich nicht möglich ist. Dasselbe gilt für den Hauswirtschaftsraum. Ebenso sieht der Senat die Mitbenutzung der übrigen Wohnung durch betriebliche Gäste von U. und F. nicht als geeignet an, die Wohnräume von U. und F. als (teil)unternehmerisch zu qualifizieren. Eine Bewirtung von Gästen ohne Entgelt ist – auch wenn es sich um geschäftliche Gäste handelt – privat veranlasst. 59

Die vorgenannten Grundsätze führen ausgehend von einer Flächenermittlung nach der WoFLV zu folgenden Werten: 60

61

Aufteilung nach Nutzungszeiträumen	**Gäste (Nutzung an 106 Tagen)**	**Wohnen (365 Tage)**
Dachgeschoss (95,05 qm von 234,89 qm, ganzjährig)	-	40,47 %
Erdgeschoss (107,77 qm von 234,89 qm, ganzjährig)	-	45,88 %
Gästezimmer (15,44 qm von 234,89 qm, ganzjährig)	6,57 %	-
Gäste-WC (3,75 am von 234,89 qm)	106/365 von 1,6 % = 0,46 %	259/365 von 1,6 % = 1,12 %
Diele (12,92 qm von 234,89 qm)	106/365 von 5,5 % = 1,6 %	259/365 von 5,5 % = 3,9 %
gesamt:	**8,63 %**	**91,37 %**

62

3) Die von der Klägerin schriftsätzlich und in der mündlichen Verhandlung angetretenen Beweise waren nicht zu erheben. Soweit F. als Zeuge aussagen soll, wäre eine solche Zeugenaussage nicht zulässig. F. ist als einzeln vertretungsbefugter Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht als Zeuge, sondern allenfalls als Beteiligter zu vernehmen (BFH-Beschluss v. 9.6.1997, IV B 86/96, juris). Gründe für eine Parteivernehmung gemäß § 82 FGO i. V. m. §§ 450 ff ZPO sind nicht ersichtlich, denn die unter Beweis gestellten Tatsachen sind entweder unstreitig, bereits bewiesen oder werden zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt.

Die Beweisantritte im Schriftsatz vom 10.10.2012 sind – soweit es um die Flächenermittlung und die Funktionszusammenhänge der Technik des Betriebsleiterwohnhauses geht – durch das vom Gericht eingeholte Sachverständigengutachten erledigt. Soweit in dem Schriftsatz die Nutzungen der einzelnen Räumlichkeiten durch Gäste der Klägerin dargelegt werden, werden diese vom Gericht als wahr unterstellt. Die Berechnungen der Klägerin unterliegen nicht dem Beweis, denn diese stellen Folgerungen dar, die vom Gericht selbst vorzunehmen sind. 63

Die im Schriftsatz der Klägerin vom 13.12.2012 angetretenen Beweise waren nicht zu erheben. Der Senat ist bei seiner Entscheidungsfindung von der Gästeliste der Klägerin ausgegangen und hat den Vortrag der Klägerin somit zu ihren Gunsten als zutreffend behandelt. 64

Dasselbe gilt von den Beweisantritten im Schriftsatz vom 29.4.2013. Soweit dort zur Frage des unternehmerischen Nutzungsanteils Folgerungen von der Klägerin gezogen wurden, unterliegen diese nicht einer Beweiserhebung. 65

Die im Schriftsatz vom 18.7.2014 angetretenen Beweise zur tatsächlichen Bauausführung des Betriebsleiterwohnhauses haben sich durch das gerichtlich bestellte Sachverständigengutachten erledigt. Die Nutzung des Hauswirtschaftsraumes auch für … und die Mitbenutzung des Wohnbereichs von U. und F. durch Gäste der Klägerin werden zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt. […] 66

Der im Schriftsatz vom 26.2.2015 angetretene Beweis zur Nutzung des Raumes „Wasserversorgung“ wird ebenfalls zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt. 67

C. Steuerberechnung 68

69

	2006	**2007**
festgesetzte USt bisher	-4.574,36 €	20.173,58 €
Vorsteuer Kläranlage, Bohrbrunnen, Blockheizkraftwerk		-4.695,36 €
unentgeltliche Wertabgabe (Wohnnutzung) der Kläranlage, Bohrbrunnen und Blockheizkraftwerk		469,53 €
USt lt. Urteil	**-4.574,36 €**	**15.947,75 €**

D. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 S. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 70

Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. Zwar ist die Frage der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 12 EStG noch nicht höchstrichterlich geklärt und zur Frage der Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UStG ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (XI R 15/13). Es handelt sich bei den im Streitfall zu entscheidenden Fragen jedoch um solche, die ausgelaufenes Recht betreffen. Mit Einführung des § 15 Abs. 1b UStG durch das Jahressteuergesetz 2010 sind Gestaltungen nach der so genannten Seeling-Rechtsprechung des EuGH ausgeschlossen. 71

Die Streitwertfestsetzung folgt aus § 52 Abs. 1, § 63 Abs. 2 S. 2 Gerichtskostengesetz. 72

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE