

Vorab per E-Mail: 01.08.2016

323. Umsatzsteuer; Finanzgericht Berlin-Brandenburg zum Vorsteueraufteilungsmaßstab einer Schulturnhalle

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat sich in seiner Entscheidung vom 13. April 2016 (Az. 7 K 7160/13) mit der Frage der Aufteilung der Vorsteuer bei schulischen Sporteinrichtungen befasst.

Die Verfahrensbeteiligten streiten darum, in welchem Umfang der Klägerin, einer gemeinnützigen Gesellschaft, ein Vorsteuerabzug zusteht. Für den Betrieb einer internationalen Schule errichtete die Klägerin eine Drei-Feld-Turnhalle sowie einen Sportplatz, die auch für außerschulische Zwecke genutzt werden sollten. Mit der Baugenehmigung wurde eine Auflage für eine zeitlich begrenzte Nutzung der Turnhalle (werktags von 6:00 Uhr bis 21:30 Uhr und sonntags von 7:00 Uhr bis 21:30 Uhr) erteilt, wobei die schulische Nutzung bis 15:00 Uhr erfolgen soll.

Die Klägerin schloss mit den außerschulischen Nutzern standardisierte Nutzungsverträge. In diesen vereinbarte sie u. a., dass ein Nutzungsrecht nicht an den gesetzlichen Feiertagen sowie in den Schulferien bestehe. Darüber hinaus vereinbarte die Klägerin einen Nutzungsvorbehalt für schulische Veranstaltungen. Vergleichbare Verträge wurden sowohl für die Turnhalle als auch den Sportplatz abgeschlossen.

Mit der Umsatzsteuererklärung machte die Klägerin einen Vorsteuerabzug geltend, der sich an den Nutzungszeiten orientierte. Dabei ging die Klägerin von einer kalendertäglichen Nutzungsmöglichkeit von 6:00 Uhr bis 22:00 Uhr aus, wobei eine Nutzung für schulische Zwecke nur wochentäglich von 8:00 Uhr bis 15:00 Uhr und nur außerhalb der Ferien und Feiertage angesetzt wurde. Daraus ergab sich ein Jahresgesamtnutzungspotenzial von rd. 5.100 Stunden, wovon rd. 1.150 Stunden auf die Schulnutzung entfallen. Daraus ermittelte die Klägerin eine Quote von 77,34 % unternehmerischer Nutzung, für die sie die Vorsteuer aus den Baukosten geltend machte.

Die Beklagte trug die Aufteilung der wirtschaftlichen und schulischen Nutzung in dem geltend gemachten Umfang nicht mit. Einerseits verwies sie darauf, dass die Turnhalle auch außerhalb der Unterrichtszeiten, etwa für Schulfeste, Sportgemeinschaften, Konferenzen, Schulturniere und Feriencamps, genutzt werde. Dieser Zeitanteil sei bei der schulischen Nutzung zusätzlich zu berücksichtigen. Ferner sei nicht davon auszugehen, dass zu den übrigen Zeiten eine 100%ige unternehmerische Nutzung realistisch möglich sei, denn insbesondere in den Zeiträumen von 6:00 Uhr bis 8:00 Uhr und in kürzeren Ferienzeiten (z. B. Weihnachtsferien, Brückentage u. a.) sei eine Vermietung unrealistisch. Daraus ergebe sich allenfalls eine realistische Auslastung von 70 % bzw. einem Gesamtnutzungspotenzial für unternehmerische Nutzung von 55 %, bei der auch die mit der Baugenehmigung bestimmten zulässigen Nutzungszeiten zu beachten sind. Etwaige Leerstandszeiten seien gleichermaßen der unternehmerischen sowie der schulischen Nutzung zuzuordnen. Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht Berlin-Brandenburg als unbegründet unter Zulassung der Revision zurück.

Aus den Gründen:

Die Klägerin geht zu Recht davon aus, dass sie mit der Überlassung der Sportanlagen steuerpflichtige Leistungen erbracht hat, die nicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei sind. Dafür spricht, dass die Klägerin durch die Reinigung der Anlagen (jedenfalls von nutzungstypischen Verschmutzungen) und die Überlassung von Versorgungsleistungen Leistungen erbracht hat, die nicht ohne Weiteres mit Vermietungen einhergehen. Ferner spricht auch die nur stundenweise Überlassung eher gegen die Annahme einer Vermietungsleistung. Jeden-

falls ist nach den vorliegenden Vertragsmustern nicht ersichtlich, dass die Klägerin – wie es eine Vermietung voraussetzen würde [...] – ihren Mietern das Recht eingeräumt hat, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wären sie dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Denn die Klägerin hatte sich das Recht vorbehalten, die zugesagte Nutzung mit Rücksicht auf schulische Bedürfnisse einzuschränken und sich das Hausrecht vorbehalten [...].

Da die den streitbefangenen Vorsteuerbeträge zugrunde liegenden Eingangsleistungen, insbesondere die Werklieferung der Sportanlagen, sowohl für den vorsteuerschädlichen Schulbetrieb als auch für die vorsteuergünstige Nutzungsüberlassung an Dritte verwendet wurden, ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Dabei hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Wahlrecht, nach welcher Methode er die Vorsteuer aufteilt. Das Finanzamt und das FG können lediglich nachprüfen, ob die Schätzung sachgerecht ist [...].

Der Klägerin ist einzuräumen, dass im Streitfall der Umfang der zeitlichen Nutzung der Sportanlagen für schulische Zwecke einerseits und für Vermietungszwecke andererseits einen sachgerechten Maßstab darstellt, um die nach § 15 Abs. 4 UStG erforderliche Aufteilung der durch die Errichtung und den Betrieb der Sportanlagen ausgelösten Vorsteuer vorzunehmen. [...] Auch in einer Verwaltungsanweisung und in der Literatur wird bei einer stündlich wechselnden Nutzung von Sportanlagen oder anderen Gebäuden eine an den Nutzungszeiten orientierte Aufteilung der Vorsteuer befürwortet. [...]

Entgegen der Auffassung der Klägerin gehen in die Aufteilung nur die tatsächlichen Nutzungszeiten, jedoch nicht die Leerstandszeiten ein. Denn ein Leerstand ist grundsätzlich keine tatsächliche Verwendung. [...]

Gegen die Zuordnung der Leerstandszeiten zu den Zeiten der gewerblichen Nutzung spricht auch, dass die zeitlichen Sphären keineswegs so strikt voneinander getrennt sind, wie dies die Klägerin in ihrer Vorsteueraufteilung zugrunde legt. Denn die gewerbliche Vermietung fand einerseits teilweise auch während der Schulzeiten statt (z. B. an eine andere Schule). Andererseits ist das Gericht davon überzeugt, dass die Klägerin die Sportanlagen auch über die übliche Unterrichtszeit hinaus für schulische Zwecke nutzt und dies auch von vornherein beabsichtigt hat. [...]

Zudem hat die Klägerin eingeräumt, über keine Belegungspläne für die Streitjahre und die anschließenden Jahre mehr zu verfügen und ist daher nicht in der Lage, substantiiert zu schulischen, nicht durch Verträge unterlegten Nutzungen vorzutragen. Dementsprechend erscheint es nicht glaubhaft, dass die Klägerin die sportlichen Anlagen nur an wenigen Stunden im Jahr für schulische Zwecke verwendet hat. In diese Richtung weist auch, dass die Klägerin ausweislich der hier vorliegenden Nutzungsverträge sich das Recht vorbehalten hat, bestimmte gewerbliche Nutzungszeiten im Interesse schulischer Zwecke relativ kurzfristig zu stornieren. [...]

Daher ist die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung der Vorsteuerbeträge insoweit nicht sachgerecht, als sie darauf beruht, dass sie die Leerstandszeiten der steuerpflichtigen Nutzung zuordnet. [...]

Das Ergebnis erscheint auch wirtschaftlich nachvollziehbar. Gegenstand der Klägerin ist das Betreiben einer Schule. Zum Betrieb einer Schule (jedenfalls in der Größenordnung wie die der Klägerin) gehört der Betrieb einer Sporthalle. Auch das Vorhalten eines Sportplatzes ist dafür sachdienlich. Diese Anlagen können (wie alle Schulgebäude) typischerweise nicht während der gesamten baurechtlich zur Verfügung stehenden Nutzungszeit für den Schulbetrieb genutzt werden. Ein gewisser Leerstand ist daher der schulischen Nutzung immanent. Dies gilt in gleicher Weise für die Vermietungsnutzung. Auch insoweit kann keine nahtlose Vollausslastung außerhalb der schulischen Kernzeit erwartet werden.

Im Ergebnis hat das Finanzgericht den von der Beklagten ermittelten Vermietungsanteil mit 55 % für die ursprüngliche Verwendungsabsicht bestätigt. Ab dem Jahr der tatsächlichen Inbetriebnahme der Turnhalle ist dagegen auf die tatsächliche Verwendung abzustellen.

Das Gericht hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil es nicht als höchstrichterlich geklärt ansieht, wie bei im Laufe eines Tages wechselnden Nutzungen einer Immobilie die Vorsteuer sachgerecht aufzuteilen ist, insbesondere solange noch keine tatsächliche Verwendung stattfindet.

Die Geschäftsstelle des Sächsischen Städte- und Gemeindetages hat hierzu ergänzend wie folgt ausgeführt:

Die Entscheidung ist als richtungsweisend auch hinsichtlich der künftigen Einordnung von unternehmerischen Leistungen der jPdöR nach dem UStG einzuordnen. Das Gericht setzt sich sehr dezidiert mit der Ermittlung des Vorsteueraufteilungsmaßstabs bei einer Turnhalle und insbesondere mit der Frage der Berücksichtigung von Leerstandszeiten auseinander. Dabei macht es auch deutlich, welche Anforderungen an die Dokumentation (vollständige Belegungspläne einschl. Einzelnachweis der schulischen Nutzung) zu stellen sind. Ferner werden wichtige Gestaltungshinweise für eine steuerfreie und steuerpflichtige Vermietung aufgegriffen.

Quelle: Mitgliederrundschreiben 15/16 des Sächsischen Städte- und Gemeindetages; Nr. 347/16; Az.: 905.16

ED-NSGB Nr. 323/16 vom 11.08.2016 - Az. 22 22-er