
Datum: 23.05.2014
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1552/13 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2014:0523.1K1552.13U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Klägerin betreibt in A, ..., im Erdgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes eine Apotheke. Die Flächen im Erdgeschoss stehen seit 1995 im Eigentum der Klägerin. Eigentümer der übrigen Geschosse des Gebäudes ist der Ehemann der Klägerin, B. Nießbrauchsberechtigter und Vermieter dieser Geschosse war bis zu seinem Tod im Jahr 2012 der Schwiegervater der Klägerin, C.

Ausweislich des Mietvertrages vom 13.12.2007 vermietete C die 1. Etage im Haus ... (150 qm) ab dem 01.01.2008 an die Fachärzte für Innere Medizin D und E zum Betrieb einer Gemeinschaftspraxis. Die monatliche Nettokaltmiete betrug 815,51 EUR. Der Mietvertrag sollte zum 31.12.2012 enden. Dem Mieter wurde die Option auf eine Verlängerung des Mietvertrages um weitere zwei x 5 Jahre eingeräumt. Ausweislich der Anlage 1 zum Mietvertrag versicherte C, in den nächsten drei Jahren keine Mieterhöhung zu fordern. Im ersten Jahr reduzierte sich die Miete um monatlich 50%.

Mit Vereinbarung vom 08.02.2010 wurde der o.g. Mietvertrag bis Ende 2019 verlängert. Die Option der 2 x 5 jährigen Verlängerung blieb bestehen. Zusätzlich zu den Räumen in der 1. Etage wurden zum 01.01.2010 in der 2. Etage rechts (ca. 84 qm) und im Dachgeschoss rechts (ca. 97 qm) weitere Räume von der Gemeinschaftspraxis für eine zusätzliche monatliche Kaltmiete in Höhe von 500 EUR angemietet.

1

2

3

4

5

Der Umsatz in der Apotheke der Klägerin wurde im Streitjahr 2010 im Wesentlichen durch die von den Ärzten der o.g. Gemeinschaftspraxis ausgestellten Rezepte bestimmt (Rezeptanteil 49,74%; Umsatzanteil 43,68 %).

Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung, die die Voranmeldungszeiträume Dezember 2009 bis Februar 2010 umfasste, gelangte die Prüferin zu folgenden Feststellungen: 6

Die Klägerin führte im Prüfungszeitraum in den an die Gemeinschaftspraxis vermieteten Räumen erhebliche bauliche Veränderungen (Deckendurchbruch, Treppe, Praxiseinrichtung etc.) durch, um die Räume nach den Vorstellungen der Ärzte zu erweitern und hinsichtlich der Nutzung zu verbessern. Die Klägerin wollte – wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - mit dieser Umbaumaßnahme sicherstellen, dass die Ärzte ihre Praxis in den vom Schwiegervater vermieteten Räumen weiterbetrieben und nicht an einen anderen Standort verlegten. Die Apothekenumsätze sollten unverändert durch die Gemeinschaftspraxis gefördert werden. 7

Für die von der Klägerin insoweit bezogenen Leistungen (Umbaumaßnahmen) machte sie folgende Vorsteuerbeträge geltend: 8

Dezember 2009: 26.339,17 EUR 9

Januar 2010: 5.650,40 EUR 10

Februar 2010: 1.405,70 EUR 11

Die Prüferin war der Ansicht, dass die von der Klägerin gewählte Gestaltung über das familiäre Dreieck – Klägerin, Ehemann, Schwiegervater - nicht zu einem Vorsteuerabzug führen könne (§ 42 AO), ohne das zeitgleich zwischen dem Vermieter (Schwiegervater) und der Klägerin ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen sei. Die Klägerin habe durch die Umbaumaßnahmen eine Werklieferung erbracht. Als Gegenleistung gelte die Förderung der Apotheke. Außerdem habe die Klägerin ihrem Ehemann als Eigentümer der vermieteten Räume eine Wertsteigerung zukommen lasse, die bei ihm verbliebe. Der Umstand, dass die Vermietung nicht durch den Ehegatten der Klägerin als Eigentümer, sondern durch den Schwiegervater als Nießbrauchsberechtigten erfolgt sei, ändere nichts an den umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen. Der tauschähnliche Umsatz (§ 3 Nr. 12 UStG) sei nach dem Wert des Entgelts für den anderen Umsatz zu bemessen (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die im Prüfungszeitraum erbrachten Umbauleistungen seien daher der Besteuerung zu unterwerfen. 12

Auf den weiteren Inhalt des Prüfungsberichtes vom 26.07.2010 wird verwiesen. 13

Der Beklagte erließ entsprechend der Prüferfeststellungen am 17.11.2011 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für die hier streitigen Voranmeldungszeiträume Januar und Februar 2010. Die Umsatzsteuer wurde wie folgt höher festgesetzt: 14

Januar 2010: 5.650,28 EUR (Umsatz netto 29.738 EUR) 15

Februar 2010: 1.405,61 EUR (Umsatz netto 7.398 EUR) 16

Summe: 7.055,89 EUR (Umsatz netto 37.136 EUR) 17

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus: 18

19

Entgegen der Auffassung des Beklagten stelle die von der Klägerin vorgenommene Herrichtung der Praxisflächen für den Gebäudeeigentümer und den Vermieter keinen Vorteil dar. Es sei auch nicht von einem Dreiecksverhältnis auszugehen, sondern es liege einfach nur eine bilaterale Vereinbarung zwischen der Apotheke (Klägerin) und den Ärzten vor. Daran ändere auch die Duldung der Umbaumaßnahme durch den Schwiegervater nichts. Weder die Klägerin habe eine Gegenleistung ihres Schwiegervaters erwartet, noch umgekehrt. Im Übrigen sei bereits nicht erkennbar, welche Gegenleistung gemeint sein soll, denn es habe gar keinen neu abzuschließenden Mietvertrag gegeben. Auch sollte nicht der Schwiegervater für die Klägerin aktiv werden, sondern die Ärzte, indem sie zum einen die Praxis im Gebäude beibehielten und zum anderen das Mietverhältnis verlängerten.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2010 beim Finanzamt ein. In den geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von insgesamt 149.384,79 EUR waren 7.056,03 EUR enthalten, die aus den der Klägerin für die Umbaumaßnahmen der Praxisräume in Rechnung gestellten Leistungen stammten. Der Beklagte berücksichtigte neben den erklärten Umsätzen zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von (netto) 957.066 EUR (Umsatzsteuer: 181.842,54 EUR) noch weitere Umsätze (netto) in Höhe von 37.137,37 EUR und setzte mit Bescheid vom 05.12.2012 die Umsatzsteuer für 2010 um 7.056,03 EUR höher fest als erklärt. Der Umsatzsteuerjahresbescheid vom 05.12.2012 wurde Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 20

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.04.2013 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Der Beklagte führte aus: Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus den in Rechnung gestellten Bauleistungen stehe der Klägerin zu, weil diese Leistungen für das Unternehmen der Klägerin bezogen worden seien. Der Leistungsbezug stehe in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit. Bei Wegzug der Ärzte wäre die Existenz der Apotheke gefährdet worden. 21

Es liege aber auch ein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Hauseigentümer oder auch dem Vermieter vor (Umbau gegen Förderung der Apotheke). Die Klägerin habe von ihrem Schwiegervater erwartet, dass dieser die Räumlichkeiten weiterhin an die Ärzte vermiete. Durch eine anderweitige Vermietung – also nicht an Ärzte – wäre das Einkommen der Familie erheblich geschmälert worden. Wäre ein fremder Dritter Vermieter gewesen, hätte die Klägerin sicherlich einen gegenseitigen Vertrag abgeschlossen. Selbst wenn die Vereinbarung zu den durchgeführten Umbaumaßnahmen tatsächlich nur zwischen der Klägerin und den Ärzten getroffen worden sein sollte, bedurfte dies zwingend auch der Einwilligung des Eigentümers und des Nießbrauchsberechtigten. 22

Mit der hiergegen am 10.05.2013 erhobenen Klage wiederholt und vertieft die Klägerin ihren Vortrag aus dem Verwaltungsverfahren und trägt darüber hinaus noch vor: Zu Unrecht versage das Finanzamt wirtschaftlich den Vorsteuerabzug, indem es parallel einen Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Hauseigentümer oder auch dem Vermieter angenommen habe. Der Beklagte verkenne aber, dass es am Einkommen des Schwiegervaters nichts geändert hätte, ob es der Klägerin durch das Betreiben der Apotheke gut ginge oder nicht. Die Miete sei gleich geblieben und sei noch bis zum 31.12.2012 von den Ärzten zu zahlen gewesen. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe die Klägerin ausschließlich in Existenz und Umsatz ihrer Apotheke investiert. 23

Die Gemeinschaftspraxis habe im Jahr 2008 ein Angebot eines Krankenhauses bekommen, dorthin umzuziehen. Der Umzug wäre mit 500.000 EUR bezuschusst worden, hieraus hätte die Miete beim Schwiegervater bequem bedient werden können. Da diese Situation für die 24

Klägerin eine Katastrophe gewesen wäre, habe sie sich mit den Ärzten zusammengesetzt und ihnen angeboten, die Arztpraxis auf Kosten der Klägerin so umzubauen, dass die Fläche dann vergleichbar zu der vom Krankenhaus angebotenen Alternative gewesen wäre. Obwohl sich die Ärzte hierauf eingelassen hätten, hätten sie sich aber geweigert, zeitgleich den Mietvertrag per Verlängerungsoption vorzeitig zu verlängern. Nach weiteren Verhandlungen habe die Klägerin dann nachfolgend in konkreter Abstimmung mit den Ärzten die Umbaumaßnahmen finanziert. Für den Umbau hätten die Ärzte keine höhere Miete gezahlt. Erst nachdem alle Umbaumaßnahmen abgeschlossen gewesen seien und die Praxis gut gelaufen sei, hätten die Ärzte später den Mietvertrag verlängert. Insoweit hätten die Ärzte vor Abschluss der Umbaumaßnahmen jede vertragliche Absprache hinsichtlich des Mietvertrages verweigert.	
Es liege auch kein Gestaltungsmissbrauch vor. Der Schwiegervater der Klägerin sei seinerzeit nicht bereit gewesen, in die Praxisflächen zu investieren. Er habe mit Umbau und Kosten einfach nichts zu tun haben wollen. Da sich die Investitionen ausschließlich zu Gunsten der Klägerin auswirken würden, habe sie die Kosten alleine getragen.	25
Die Klägerin beantragt,	26
den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 05.12.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 7.056,03 EUR herabgesetzt wird,	27
hilfsweise,	28
die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte beantragt,	30
die Klage abzuweisen.	31
Er trägt vor:	32
Der Vorsteuerabzug aus den Umbaumaßnahmen sei grundsätzlich unstreitig. Es liege aber ein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Vermieter oder dem Eigentümer des Gebäudes vor. Für die Annahme eines Leistungsaustausches sei keine schriftliche Vereinbarung erforderlich. Es reiche die Erwartung einer Gegenleistung aus. Vorliegend habe sich die Klägerin sicher sein müssen, dass der Schwiegervater einer Verlängerung des Mietvertrages über den 31.12.2012 hinaus zustimme. Bei fremden Dritten wäre dies sicher im Vorfeld durch eine schriftliche Vereinbarung abgesichert worden. Zudem hätten sowohl der Ehemann als auch der Schwiegervater die Umbaumaßnahmen geduldet.	33
Es dränge sich die Vermutung auf, dass die Investitionen von der Klägerin getätigt worden seien, weil diese als einzige die Vorsteuerbeträge habe geltend machen können. Insoweit liege nach Ansicht des Beklagten ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vor.	34
Entscheidungsgründe	35
Die Klage ist unbegründet.	36
Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	37
	38

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Umsatzsteuer 2010 nicht um 7.056,03 EUR herabzusetzen.

Der Senat kann insoweit offen lassen, ob die Klägerin nicht berechtigt gewesen ist, die in den an die Klägerin für die Umbaumaßnahmen in der Arztpraxis gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abzuziehen (vgl. Ausführungen unter I.) oder ob die Klägerin insoweit die Vorsteuer in Höhe von 7.056,03 EUR zwar geltend machen durfte, jedoch durch die Umbaumaßnahmen eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung erbracht hat, die nach § 12 Abs. 1 UStG mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Ausführungen unter II.). In beiden Varianten bleibt die Höhe der bisher festgesetzten Umsatzsteuer 2010 im Ergebnis unverändert. 39

I. Sollte – dem Vortrag der Klägerin folgend – hinsichtlich der im Auftrag der Klägerin durchgeführten Umbaumaßnahmen in der Arztpraxis und der von den Ärzten tatsächlich erbrachten Leistung, die angedachte Praxisverlegung zu unterlassen, kein für einen Leistungsaustausch erforderlicher unmittelbarer wechselseitiger Zusammenhang bestanden haben (tauschähnlicher Umsatz § 3 Nr. 12 Satz 2 UStG), hätte die Klägerin der Gemeinschaftspraxis durch die umfangreichen Umbaumaßnahmen Gegenstände und Dienstleistungen ohne eine konkrete Gegenleistung (unentgeltlich) zugewendet. Entgegen der Ansicht der Klägerin und des Beklagten scheidet dann jedoch ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus, weil bereits bei Bezug der Eingangsleistungen (Bauleistungen und Gegenstände) von der Klägerin beabsichtigt war, diese Leistungen ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Nr. 1 b bzw. Nr. 9 a UStG zu verwenden. 40

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. 41

Unionsrechtlich (vgl. Art. 168 Buchstabe a MwStSystRL) ist der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. 42

Diesen Vorgaben entsprechend hat der V. Senat des BFH in drei Entscheidungen, die zu einer Änderung der Rechtsprechung geführt haben, die Vorsteuerabzugsberechtigung in erheblichem Maße eingeschränkt (vgl. BFH, Urteil vom 09.12.2010 V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53 (Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für einen Betriebsausflug); vom 13.01.2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61 (Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für die Erstellung von Erschließungsanlagen, die der Gemeinde unentgeltlich zugewendet werden), vom 27.01.2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68 (Vorsteuerabzug bei steuerfreiem Beteiligungsverkauf)). Der Rechtsprechungsänderung haben sich der XI. Senat des BFH (vgl. nur BFH, Urteil vom 29.01.2014 XI R 4/12, BFHE 244, 131, BFH/NV 2014, 992 (Vorsteuerabzug Betriebskantine) mit Hinweis auf BFH, Urteil vom 09.02.2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844 (Vorsteuerabzug einer Holding); ferner EuGH, Urteil vom 21.02.2013 C-104/12; --Becker-- in UR 2013, 220; vom 18.07.2013 C-124/12 --AES-3C Maritza East 1--, HFR 2013, 958) und die Finanzverwaltung (vgl. A 15.2. Abs. 15 a UStAE) angeschlossen. 43

Nach unionsrechtskonformer Auslegung des § 15 UStG wird eine Leistung daher nur "für das Unternehmen" im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bezogen, wenn der Unternehmer 44

die Eingangsleistung für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten (vgl. Art. 9 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt, d.h. für Zwecke einer nachhaltigen und gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeit, die im Übrigen steuerpflichtig sein muss, damit der Vorsteuerabzug nicht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist. Insoweit ist für den Vorsteuerabzug erforderlich, dass die Eingangsleistung direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängt (vgl. auch BFH, Urteil vom 06.05.2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885). Die mittelbaren Ziele, die der Unternehmer mit dem Bezug der Eingangsleistungen verfolgt, sind unerheblich. Sie genügen auch dann nicht für einen Vorsteuerabzug, wenn die Ziele den Unternehmer nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen oder ertragsteuerlich für einen Betriebsausgabenabzug ausreichen würden.

1. Der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung und der gesamten Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sich nach dem objektiven Inhalt der von ihm bezogenen Leistung (vgl. EuGH, Urteil vom 21.02.2013 C-104/12; --Becker-- in UR 2013, 220; BFH, Urteil vom 11.04.2013 V R 29/10, BFHE 214, 438, BStBl II 2013, 840 (Vorsteuerabzug aus Strafverteidigerkosten)). Hinsichtlich des erforderlichen Zusammenhangs ist nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, wie folgt zu differenzieren (vgl. nur Urteil vom 09.02.2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844 (Vorsteuerabzug einer Holding)):

45

a) Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einem einzelnen Ausgangsumsatz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, der steuerpflichtig ist, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen dieses Ausgangsumsatzes.

46

b) Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder - ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 UStG - steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung z.B. für einen steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da der von ihm verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist.

47

c) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen und berechtigen nach Maßgabe dieser Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug.

48

2. Beabsichtigt der Unternehmer demgegenüber bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG zu verwenden, ist er auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden (vgl. BFH, Urteil vom 20.12.2012 V R 37/11, BFH/NV 2013, 781 (Warenbezug bei Eigenkonsum)). Denn auch unionsrechtlich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt

49

sind (EuGH, Urteil vom 16.02.2012 C-118/11 -- Eon Aset -- UStR 2012, 230 Rdnrn. 70 ff.).

3. Unter Anwendung dieser Grundsätze ist die Klägerin insoweit nicht zum Vorsteuerabzug
berechtigt, als sie die Gegenstände (Praxiseinrichtung etc.) und Umbauleistungen
(Deckendurchbruch, Treppe etc.) für die Arztpraxis und nicht für ihre Apotheke bezogen hat. 50

Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen Bauleistungen zu
einem einzelnen von der Klägerin ausgeführten Ausgangsumsatz besteht offensichtlich nicht. 51
Die Umbaumaßnahmen können keinem konkreten Umsatz der Apotheke direkt zugeordnet
werden. Vielmehr dienen die Umbaumaßnahmen in den Praxisräumen nach ihrem objektiven
Inhalt direkt und unmittelbar nur der Gemeinschaftspraxis und damit Zwecken außerhalb des
Unternehmens der Klägerin. Die bezogenen Leistungen (u.a. Praxiseinrichtung) werden
ausschließlich und unmittelbar von den Ärzten und nicht von der Klägerin genutzt. Denn
durch die Verbindung der Räume auf den verschiedenen Etagen (Deckdurchbruch, Treppe)
wurde die Praxisfläche vergrößert und die Nutzungsmöglichkeiten der Räumlichkeiten für die
berufliche Tätigkeit der Ärzte verbessert.

Bei Bezug der Leistungen stand – nach dem Vortrag der Klägerin - von vornherein fest, dass 52
die Gegenstände und Dienstleistungen den Ärzten ohne jede Gegenleistung zugewendet
werden, weil die Ärzte sich nicht dazu hätten verpflichten lassen, die angedachte
Praxisverlegung zu unterlassen. Insoweit waren die Eingangsleistungen unmittelbar und
direkt für unentgeltliche Umsätze der Klägerin bestimmt, die nicht der wirtschaftlichen
Tätigkeit der Klägerin (§ 3 Abs. 1 b bzw. Abs. 9 a UStG), sondern unmittelbar und direkt der
wirtschaftlichen Tätigkeit der Ärzte dienten, deren Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14
a UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Die bezogenen Gegenstände (Werklieferungen,
Einrichtungsgegenstände) können insoweit – wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist
– auch nicht dem Unternehmensvermögen der Klägerin zugerechnet werden. Die Klägerin
hat jede Verfügungsmöglichkeit über die Gegenstände verloren.

Dass die Eingangsleistungen von der Klägerin mit dem Ziel bezogen wurden, dass die Ärzte 53
die Gemeinschaftspraxis nicht in andere Räumlichkeiten verlegen und die Patienten der
Gemeinschaftspraxis weiterhin ihre Medikamente in der Apotheke der Klägerin erwerben,
führt zu keiner anderen Beurteilung in der Sache. Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug
ist es unerheblich, dass die bezogenen Umbauleistungen und Einrichtungsgegenstände
mittelbar der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Klägerin dienten.

II. Da die Klägerin – entgegen der Ansicht beider Beteiligten – nicht zum Vorsteuerabzug aus 54
den bezogenen Eingangsleistungen (Bauleistungen) berechtigt ist (siehe oben I.), wenn sie
die Praxisräume unentgeltlich für die Ärzte umgebaut, ohne hierzu verpflichtet gewesen zu
sein, musste der Senat der Frage nicht nachgehen, ob tatsächlich keine Vereinbarungen
zwischen der Klägerin und den Ärzten hinsichtlich der Umbauarbeiten seinerzeit getroffen
wurden. Angesichts der Höhe der von der Klägerin getätigten Investitionen hätten nach der
allgemeinen Lebenserfahrung verbindliche Absprachen zwischen den Beteiligten nahe
gelegen. Die Höhe der Umsatzsteuer bleibt auch in diesem Fall im Ergebnis unverändert.
Denn hätten die mit den Ärzten geführten Gespräche und Verhandlungen dazu geführt, dass
sich die Klägerin und die Ärzte in einem gegenseitigen (ggf. mündlichen) Vertrag dazu
verpflichtet hätten, dass die Klägerin die Praxisräume nach den Wünschen der Ärzte auf ihre
Kosten umbauen lässt, während die Ärzte im Gegenzug die angedachte Praxisverlegung
unterlassen, hätte die Klägerin die in den Rechnungen der beauftragten Unternehmer
gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der §§
15, 14 UStG – für den Streitzeitraum in Höhe von 7.056,03 EUR abziehen können, da dann
die Eingangsleistungen (Bauleistungen) direkt und unmittelbar einem steuerpflichtigen

Ausgangsumsatz hätten zugeordnet werden können, weil die Klägerin durch die von ihr beauftragten Bauleistungen zugleich an die Ärzte im Rahmen ihres Unternehmens (Hilfsgeschäft) eine Leistung im Inland ausgeführt hätte, die zu der erbrachten Unterlassungsleistung der Ärzte in einem wechselseitigen Zusammenhang steht (tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Nr. 12 Satz 2 UStG), deshalb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar wäre und mit dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) der Umsatzsteuer unterliegen würde. Die Bemessungsgrundlage für diese Leistung der Klägerin wäre das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Bei einem tauschähnlichen Umsatz gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Der Wert des anderen Umsatzes (Unterlassungsleistung) würde (zumindest) alles das sein, was die Klägerin aufgewendet hat, um die Leistung von den Ärzten zu erhalten, d.h. die übernommenen Baukosten von im Streitzeitraum netto 37.136 EUR. Die von der Klägerin geschuldete Umsatzsteuer würde gemäß § 12 Abs. 1 UStG 7.056,03 EUR (= 37.136 EUR x 19%) betragen und wäre damit genauso hoch wie die abzugsfähige Vorsteuer (7.056,03 EUR).

III. Anhaltspunkte für einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann bzw. zwischen der Klägerin und dem Schwiegervater vermag der Senat nicht zu erkennen. Welche Gegenleistungen der Schwiegervater und/oder der Ehemann der Klägerin für die im Auftrag der Klägerin ausgeführten Umbaumaßnahmen an die Klägerin erbracht haben sollen, ist nicht ersichtlich und wurde vom Beklagten auch nicht näher substantiiert. 55

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 56

V. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zu Fortbildung des Rechts zugelassen. 57