

Datum: 28.09.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1352/17 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0928.1K1352.17U.00

Tenor:

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

Tatbestand:

1

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG vorliegen.

3 Die Klägerin - eine niederländische Kapitalgesellschaft - war bis zum 31.12.2007 an der deutschen vermögensverwaltenden C GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG) mit Sitz in Z-Stadt beteiligt.

4 Die KG erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30.03.2007 (URNR R 01 für 2007 des Notars D, vgl. Blatt 44 ff der GA) mit Wirkung zum 01.06.2007 ein Grundstück in Y-Stadt, X-Straße (3000 qm) zum Kaufpreis von EUR. Ausweislich Tz. 2.1 des Kaufvertrages, auf dessen weiteren Inhalt verwiesen wird, optierte der Verkäufer zu 71,41% zur Umsatzsteuer (...,- EUR x 71,41 % x 19 % = ... EUR). Der Anteil von 71,41 % ergab sich aus der seinerzeitigen steuerpflichtigen Nutzung des Gebäudes.

5 Nach Erwerb wurde das Objekt X-Straße von der KG zu 71,41% umsatzsteuerpflichtig vermietet.

6 Mit Ablauf des 31.12.2007 wurde die KG auf die Klägerin verschmolzen, so dass die Mieteinnahmen aus der Immobilie ab 2008 der Klägerin direkt zuzurechnen waren. Die Klägerin beantragte bei dem Beklagten die Erteilung einer Steuernummer für die Umsatzbesteuerung (ab 2008). In diesem Zusammenhang teilte die Klägerin dem Beklagten

mit (vgl. Vorhefter Umsatzsteuer, Schreiben vom x.x.2008), dass die Gesellschaft lediglich über das Grundstück X-Straße verfüge. Dieses Grundstück sei im Rahmen der Anwachsung zum 01.01.2008 auf die Klägerin übergegangen. Der Erwerb sei im Rahmen einer steuerbaren Grundstückslieferung erfolgt. Der Verkäufer habe gemäß der Verwendung im Zeitpunkt des Verkaufs zu 71,41% zur Umsatzsteuer optiert.

Die Umsatzsteuererklärung (für die KG) für das Jahr 2007 ging am x.x.2008 beim Finanzamt Z-Stadt ein. Die KG erklärte steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ... EUR (Steuer: ... EUR) und machte Vorsteuerbeträge in Höhe von ... EUR geltend. Die Zeile 66 auf Seite 3 des Hauptvordrucks UStA „Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13 b Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)“ war nicht ausgefüllt. In der Anlage UR waren in Zeile 24 keine „Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13 b Abs. 1 Satz Nr. 3 UStG)“ angegeben. Die Umsatzsteuer für 2007 wurde mit Bescheid vom x.x.2008 erklärungsgemäß auf ... EUR (= ... EUR minus ... EUR) festgesetzt. 7

Ab Februar 2015 bis April 2015 wurde das Grundstück X-Straße nur noch zu 27,7% umsatzsteuerpflichtig und seit dem 01.05.2015 ausschließlich umsatzsteuerfrei vermietet. 8

Wegen dieser tatsächlichen Änderung der Nutzungsverhältnisse berechnete der Beklagte – nach Anhörung der Klägerin – die Vorsteuerbeträge, die nach Auffassung des Beklagten aufgrund des § 15 a UStG zurückzuzahlen sind. Als Berechnungsgrundlage verwendete der Beklagte die - zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitigen - Beträge aus der von der Klägerin selbst erstellten Anlage „Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG“ (vgl. Schreiben vom 01.10.2015 in der Umsatzsteuerakte). Nach den Berechnungen des Beklagten ergaben sich hierdurch folgende Umsatzsteuererhöhungen gemäß § 15 a UStG: 9

- **2015:** 101
... EUR (vgl. Umsatzsteuerbescheid 2015 vom x.x.2016)
- **ab Januar 2016 bis Februar 2017** 12
: ...EUR pro Monat

Der Einspruch der Klägerin gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom x.x..2016 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Januar 2016 bis Februar 2017 blieb erfolglos. Auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung vom x.x.2017 wird Bezug genommen. 13

Hiergegen hat die Klägerin am 24.05.2017 Klage erhoben. 14

Im Laufe des Klageverfahrens hat der Beklagte am x.x.2018 einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016 erlassen (vgl. Blatt 101 der GA). In den festgesetzten Umsatzsteuern 2016 sind Vorsteuerbeträge, die die aufgrund des § 15 a UStG zurückzuzahlen sind, in Höhe von ... EUR enthalten. 15

Die Klägerin trägt zu Begründung ihrer Klage vor: 16

Die Regelung in § 15 a Abs. 1, Abs. 5 UStG stelle keine Rechtsgrundlage für die nachträgliche Korrektur des Vorsteuerbetrages dar. Denn die KG habe aufgrund eines Versehens weder in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2007 noch in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 die Umsatzsteuer nach § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG (in der 2007 geltenden Fassung) für den Einkauf des Grundstücks erklärt. Gleiches gelte auch für 17

die korrespondierende Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Daher sei ursprünglich kein Vorsteuerabzug im Rahmen einer Erklärung erfolgt.

Die vorgenommene Vorsteuerkorrektur verstoße gegen den Wortlaut des § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG und Art. 184 MwStSystRL. Danach sei eine Vorsteuerberichtigung nur vorzunehmen, wenn ursprünglich ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei. Soweit ein solcher unterblieben sei, greife § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG trotz Änderung der Nutzungsverhältnisse nicht ein. Sofern also ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner Erklärungspflichten die Vorsteuerbeträge nicht angebe, könne es auch keinen „ursprünglichen Vorsteuerabzug“ geben, der zu berichtigen sei. Der Beklagte überschreite durch die Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG den Wortlaut der Norm in unzulässiger Weise. 18

Aus dem Rechtsgedanken des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG folge unmittelbar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug durch die Anmeldung der Steuer für die Leistung im Sinne des § 13 b UStG begründet werde. Der Steuerpflichtige habe den Vorsteuerabzug in dem Zeitraum geltend zu machen, in dem er auch die Steuer für die Leistung nach § 13 b UStG zu erklären habe. Dies sei der Monat der Rechnungsausstellung, spätestens jedoch der Monat, der der Leistung folge. Ohne eine Erklärung der Umsatzsteuer nach § 13 b UStG habe für die Klägerin keine Möglichkeit bestanden, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Spiegelbildlich dazu könne der Beklagte nachträglich auch keinen Vorsteuerabzug berichtigen. Ohne den Vorsteuerabzug fehle der Bezugspunkt für eine nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs. 19

Soweit abziehbare Vorsteuerbeträge erst nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum bekannt würden, in dem der Vorsteuerabzug ausübbar war, komme eine rückwirkende Änderung nur nach den Vorschriften der AO in Betracht. Eine Korrektur dieser Vorsteuerbeträge über § 15 a UStG in einem Folgejahr sei nicht zulässig. 20

Die Klägerin beantragt, 21

die Umsatzsteuerbescheide 2015, 2016 und die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Januar 2017 und Februar 2017 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2015 um ... EUR, die Umsatzsteuer 2016 um ... EUR und die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide Januar und Februar 2017 um jeweils noch ... EUR gemindert werden, 22

hilfsweise die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Der Beklagte trägt vor: 26

Entgegen der Auffassung der Klägerin sei hinsichtlich des ursprünglichen Vorsteuerabzuges im Veranlagungszeitraum 2007 keine erforderliche Änderung der Festsetzung fehlerhaft unterblieben. Mit Bescheid vom x.x.2008 sei die Umsatzsteuer für 2007 entsprechend den Angaben in der Umsatzsteuererklärung auf ... EUR festgesetzt worden. Der Umstand, dass weder der Erwerb des Grundstücks gemäß § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG noch die dazu abzugsfähigen Vorsteuern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) in der Umsatzsteuererklärung angegeben waren, führe nicht dazu, dass für den Beklagten eine Veranlassung zu einer abweichenden Festsetzung bestünde, da sich die Höhe der Umsatzsteuer 2007 durch 27

eine zusätzliche Eingabe dieser Beträge nicht verändert hätte. Die Umsatzsteuer für 2007 sei in zutreffender Höhe festgesetzt worden. Der Erwerbsvorgang des Grundstücks und der korrespondierende Vorsteuerabzug seien darin zutreffend berücksichtigt.

Die Tatsache, dass die in diesem Bescheid aufgeführten Besteuerungsgrundlagen nicht vollständig seien, weil die Angaben zum Erwerb nach § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG und zu den entsprechend abzugsfähigen Vorsteuern fehlten, habe keinerlei Auswirkung, weil die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, soweit diese nicht gesondert erfolge, nur einen unselbständigen Teil des Steuerbescheids bilde. Die falsche oder fehlende Angabe von Besteuerungsgrundlagen sei unschädlich, wenn trotzdem die richtige Steuer festgesetzt werde. 28

Daher sei bei der für 2007 in Höhe von ...EUR festgesetzten Umsatzsteuer ungeachtet der Angaben in der Umsatzsteuererklärung auch der entsprechende Vorsteuerabzug aus dem Grundstückserwerb berücksichtigt, so dass dieser Vorsteuerabzug aufgrund der Nutzungsänderung ab 2015 gemäß § 15 a Abs. 1 UStG zu berichtigen sei. 29

Entscheidungsgründe: 30

1. Die Klage ist unbegründet. 31

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat den im Zusammenhang mit dem Erwerb des Objektes X-Straße von der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Jahr 2007 ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt ..., - EUR (= 71,41 % x ...- EUR) zu Recht nach § 15 a UStG berichtigt. 32

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das - wie vorliegend - 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 nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile tritt an die Stelle des Fünfjahreszeitraums ein solcher von zehn Jahren (§ 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG). 33

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall im Zusammenhang mit dem Grundstück X-Straße erfüllt. 34

a) Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hat das Objekt X-Straße ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zum 01.06.2007 erstmalig zu 71,41% zur Ausführung von umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet. 35

b) Die Rechtvorgängerin der Klägerin hat im Jahr der Anschaffung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks einen Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt ... EUR (= ..., - EUR + ..., - EUR) tatsächlich in Anspruch genommen. 36

Dieser Vorsteuerabzugsbetrag setzt sich zusammen aus der Summe der gesetzlich geschuldeten Steuern für die Anschaffungsnebenleistungen (Notarleistungen etc.) in Höhe von ..., - EUR (= 71,41 % x ..., - EUR), die in der Steuererklärung für 2007 - unstrittig - als Vorsteuern aus Rechnungen von anderen Unternehmern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend gemacht und als solche bei der Steuerfestsetzung mit Bescheid vom x.x.2008 37

berücksichtigt wurden, und aus dem Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG in Höhe von ...,- EUR (= 71,41 % x ... EUR) für die bezogene Grundstückslieferung gegen Entgelt in Höhe von ... EUR (... EUR x 19% = ... EUR).

Der Senat teilt hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für die bezogene Grundstückslieferung in Höhe von ...,- EUR nicht die Auffassung der Klägerin, dass ein solcher Vorsteuerabzug im Jahr 2007 unterblieben sei, weil die KG in ihrer Steuererklärung die Umsatzsteuer nach § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG (in der 2007 geltenden Fassung) für den Einkauf des Grundstücks und auch die korrespondierende Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG nicht erklärt habe und der Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom x.x.2008 keinen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG in Höhe von ...,- EUR ausweise. 38

Der Senat folgt vielmehr der Ansicht des Beklagten, dass bei der für 2007 in Höhe von ... EUR festgesetzten Umsatzsteuer ungeachtet der Angaben in der Umsatzsteuererklärung auch die entsprechende Vorsteuer aus dem Grundstückserwerb nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG in Höhe von ...,- EUR tatsächlich abgezogen wurde, auch wenn bei den Besteuerungsgrundlagen die Angaben zum Erwerb des Grundstücks nach § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG und zu den entsprechend abzugsfähigen Vorsteuern fehlen. 39

Dieser Würdigung liegt folgende Überlegung zugrunde: 40

Die Umsatzsteuer 2007 ist unter Berücksichtigung eines Vorsteuerabzugs aus dem Grundstückserwerb nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG in Höhe von ...,- EUR zutreffend in Höhe von ... EUR festgesetzt worden. Denn in der festgesetzten Umsatzsteuer ist der Saldo (in Höhe von ... EUR) aus der von der KG als Steuerschuldnerin gemäß § 13 b Abs. 1 Nr. 3 UStG geschuldeten Umsatzsteuer in Höhe von ...,- EUR und dem Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG in Höhe von ...,- EUR enthalten. Soweit hierzu Angaben im Steuerbescheid fehlen, ist das vorliegend ohne Bedeutung, weil es sich insoweit um zwei unselbständige Besteuerungsgrundlagen handelt, die sich gegenseitig wieder aufheben. Hätte die KG - wie die Klägerin meint - seinerzeit den Vorsteuerabzug tatsächlich nicht in Anspruch genommen, wäre die Festsetzung der Umsatzsteuer 2007 mit Bescheid vom x.x.2008 um ...,- EUR zu niedrig gewesen, weil die KG für den Erwerb des Grundstücks als Leistungsempfängerin (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG) die Steuer in Höhe von ...,- EUR schuldet. 41

c) Die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse (vgl. § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG) haben sich im Streitfall innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums (Juni 2007 bis Mai 2017) auch geändert. 42

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hat das Objekt X-Straße ursprünglich zu 71,41% zur Ausführung von umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet, ab Februar 2015 bis April 2015 wird das Grundstück nur noch zu 27,7% umsatzsteuerpflichtig und seit dem 01.05.2015 ausschließlich umsatzsteuerfrei vermietet. 43

Durch diese Änderung der maßgebenden Verhältnisse ergeben sich der Höhe nach folgende Berichtigungsbeträge nach § 15 a UStG: 44

- Vorsteuerabzug ursprünglich: ...,- EUR (= ...,- EUR x 71,41 %) 446
- Vorsteuer 100%: ...,- EUR (= ...,- EUR (Vorsteuer Anschaffung Grundstück) + ...,- EUR (Vorsteuer Anschaffungsnebenkosten)) 47

• Berichtigungszeitraum 10 Jahre: 6/2007 bis 5/2017:	48
...,- EUR : 10 Jahre = <u>...,- EUR</u>	49
• <u>1. Änderung der Verhältnisse:</u>	50 501
Zeitraum Februar 2015 bis April 2015: <u>43,71%</u> (ursprünglich 71,41% jetzt 27,7%)	
• Vorsteuerberichtigung für den Zeitraum Februar 2015 bis April 2015:	52
...,- EUR (...,- EUR x 43,71% x 3/12)	53
• <u>2. Änderung der Verhältnisse:</u>	55 555
ab Mai 2015: <u>71,41%</u> (ursprünglich 71,41% jetzt 0 %)	
• Vorsteuerberichtigung für den Zeitraum Mai 2015 bis Dezember 2015:	56 567
...,- EUR (...,- EUR x 71,41% x 8/12)	58
• Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2015: <u>...,- EUR</u> (= ...,- EUR+ ...,- EUR)	59 590
• Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2016: <u>...,- EUR</u> (= ...,- EUR x 71,41%)	61
• Vorsteuerberichtigung für Januar 2017: <u>...,- EUR</u> (= ...,- EUR x 71,41% x 1/12)	62
• Vorsteuerberichtigung für Februar 2017: <u>...,- EUR</u> (= ...,- EUR x 71,41% x 1/12)	63
Soweit der Beklagte für das Jahr 2015 eine Berichtigung nach § 15 a UStG in Höhe von ... EUR (anstatt ...,- EUR) vorgenommen hat, ist das Gericht durch das sogenannte Verbot der reformatio in peius, also des Verbots der Schlechterstellung der Klägerin im Klageverfahren, daran gehindert, diese Festsetzung zu Lasten der Klägerin zu ändern und eine Steuer höher festzusetzen.	64
Die vom Beklagten vorgenommenen Berichtigungen nach § 15 a UStG für das Jahr 2016 und die Monate Januar und Februar 2017 entsprechen den oben aufgeführten Beträgen und sind der Höhe nach nicht zu beanstanden.	65
d) In der Berichtigung des Vorsteuerabzuges durch den Beklagten vermag der Senat keinen Verstoß gegen Unionsrecht (Art. 184 MwStSystRL) zu erkennen. Die Vorsteuerberichtigung überschreitet auch nicht den Wortlaut der nationalen Norm (§ 15 a UStG) in unzulässiger Weise.	66
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	67
3. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen.	68
