
Datum: 14.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 6049/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0614.11K6049.99.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Berechtigung der Klägerin zum Vorsteuerabzug i.H.v. 78.400,00 DM aus einer Rechnung über den Erwerb eines Bürogebäudes.

2

Die Klägerin ist eine GmbH. Sie wurde mit Vertrag vom 26.09.1985 gegründet und am 10.01.1986 in das Handelsregister/Amtsgericht eingetragen. Laut Gewerbeanmeldung vom 16.03.1986 hat die Klägerin ihre gewerbliche Tätigkeit zum 01.01.1986 aufgenommen. Gegenstand des Unternehmens sind Kfz-Inspektionen, Wartungs- und Bremsendienste, Kfz- und Reifenhandel sowie der Vertrieb, die Herstellung und die Bearbeitung artverwandter Waren und Gerätschaften. Das Stammkapital der Klägerin beträgt 100.000,00 DM. Es wird gehalten von Frau (40.000,00 DM), Herrn .T.... (30.000,00 DM) und Herrn D.... (30.000,00 DM). Zum Geschäftsführer ist der Ehemann von Frau, Herr M....., bestellt.

3

Herr M..... war darüber hinaus auch Geschäftsführer einer weiteren Gesellschaft, der M..... Reifenhandel GmbH (im Folgenden: Reifenhandel-GmbH). Die Reifenhandel-GmbH hatte in 1982 ein Grundstück in angemietet und darauf in 1983 und 1984 ein Bürogebäude samt Hallenüberdachung errichtet. Eigentümerin des Grundstücks war seit dem 25.11.1982 Frau; bis dahin hatte das Grundstück den Eheleutenund M.....je zur Hälfte gehört. Hierzu liegt ein unter dem Datum des 20.12.1982 unterschriebener Mietvertrag zwischen den Eheleuten M..... und (Vermieter) und der Reifenhandel-GmbH (Mieterin) vor. Gegenstand dieses Vertrages ist die Teilfläche einer näher bezeichneten Grundstücksparzelle. Nach § 2 des Vertrages ist dem Vermieter bekannt, dass die Mieterin beabsichtigt, auf dem vermieteten Grundstück ein Bürogebäude mit

4

Hofüberdachung zu errichten; die Mieterin ist berechtigt, die zu errichtende Anlage zu ändern oder zu ergänzen. Nach § 4 wird der Vertrag auf die Dauer von zwanzig Jahren geschlossen; die Mieterin kann die zweimalige Verlängerung um jeweils fünf Jahre verlangen. Nach § 5 ist die Mieterin berechtigt, an ihre Stelle eine neu zu gründende gleichwertige Gesellschaft oder einen sonstigen Dritten als Vertragspartner treten zu lassen; der Vermieter verpflichtet sich, diese Vertragsübernahme, insbesondere die befreiende Schuldübernahme, durch den Dritten, zu genehmigen. Nach § 6 räumt der Vermieter der Mieterin bzw. ihrem Rechtsnachfolger für die nach § 4 vereinbarte Dauer des Mietverhältnisses an dem Grundstück eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit dergestalt ein, dass die Mieterin das Recht hat, die Mieträume als Kfz-Reifenhandel zu nutzen. Nach § 7 wird der Mieterin gestattet, das Grundstück auch ohne Genehmigung des Vermieters unterzuvermieten. Nach § 8 obliegt es der Mieterin, das Grundstück samt der zu errichtenden Bauten und Anlagen zu unterhalten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag (Bl. 23-30 der FG-Akte) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 02.12.1985 teilte die Reifenhandel-GmbH den Eheleuten mit, dass sie das Mietverhältnis kündige und dass gemäß §§ 5-7 des Mietvertrages die Klägerin sowohl den Betrieb als auch das bestehende Mietverhältnis übernehme. Die Eheleute bestätigten die Kündigung mit Schreiben vom 05.12.1985.

Aus einem Bericht des Beklagten vom 05.10.1987 über eine bei der Reifenhandel-GmbH durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung geht hervor, dass diese aus der Errichtung des Bürogebäudes in 1983 und 1984 folgende Vorsteuerbeträge geltend machte:

	Nettobaukosten	Vorsteuer
in 1983 (13 %)	7.167,65 DM	931,80 DM
in 1983 (14 %)	525.409,35 DM	73.557,31 DM
in 1984 (14 %)	18.691,03 DM	2.616,75 DM
		77.105,86 DM

Zu dem Grundstücksmietvertrag vom 20.12.1982 zwischen der Reifenhandel-GmbH und Frau (Bl. 23 ff. der FG-Akte) wird in dem Bericht festgestellt, dass das dem Prüfer vorgelegte Exemplar als Mieterin einem Stempelaufdruck zufolge die erst 1985 gegründete Klägerin (Reifendienst-GmbH) und nicht die Reifenhandel-GmbH ausweise. Dies sei seitens der Reifenhandel-GmbH damit begründet worden, dass sich in ihren Akten eine ungestempelte Ausfertigung des Vertrages befunden habe, von der eine Kopie gezogen worden sei; beim Versand müsse versehentlich der falsche Stempel auf die letzte Seite gelangt sein. Des weiteren würden in dem Mietvertrag als Vermieter die Eheleute aufgeführt; Frau sei jedoch bereits am 25.11.1982 als Alleineigentümerin in das Grundbuch eingetragen worden, also vor Abschluss des Mietvertrages. Dies sei wiederum damit begründet worden, dass die Eintragung der Eigentumsübertragung bei Abschluss des Mietvertrages noch nicht bekannt gewesen sei. Darüber hinaus sei das Kündigungsschreiben vom 02.12.1985 (Bl. 67 der FG-Akte) an die Eheleute gerichtet gewesen. Weitere zum Nachweis angeforderte Unterlagen, insbesondere Buchführungsunterlagen und Belege über die Mietzahlungen der Reifenhandel-GmbH, seien trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt worden. Schließlich sei die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die in § 6 des Mietvertrages genannt werde, nicht in das Grundbuch eingetragen worden. Der Prüfer zog aus diesen Umständen den Schluss, dass der Mietvertrag vom 20.12.1982 erst nachträglich gefertigt worden sei.

Hinsichtlich der aus den Baukosten angemeldeten Vorsteuern wird in dem Bericht ein Rückforderungsbetrag nach § 15a UStG i.H.v. 62.327,24 DM genannt. Das Gebäude sei im Januar 1984 fertiggestellt und nur in der Zeit vom 01.02.1984 bis zum 31.12.1985 zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden. Der Berichtigungszeitraum beginne am 01.02.1984 und ende mit Ablauf des 31.01.1994. Der Rückforderungsbetrag berechne sich auf der Grundlage einer steuerpflichtigen Nutzung von 23 Monaten (01.02.1984 - 31.12.1985) mit 97/120 von 77.105,86 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den in der Umsatzsteuerakte der Klägerin enthaltenen Bericht vom 05.10.1987 Bezug genommen.	9
Mit der Übernahme des Betriebs Anfang 1986 erwarb die Klägerin von der in Liquidation befindlichen Reifenhandel-GmbH sämtliche Fahrzeuge (für 50.160,00 DM brutto), die Warenbestände (für 651.255,78 DM brutto) und auch das Bürogebäude mit Hallenüberdachung (für 638.400,00 DM brutto). Die Reifenhandel-GmbH war zu diesem Zeitpunkt bereits zahlungsunfähig (vgl. Schriftsatz der Klägerin in dem Verfahren 7 K 5016/88 vom 28.02.1995, Bl. 123 f. der betreffenden, zum Verfahren beigezogenen FG-Akte). Liquidator war der bisherige Geschäftsführer, Herr M.... .., der den eigenen Angaben zufolge zuvor bereits die eidesstattliche Versicherung für die Reifenhandel-GmbH abgegeben hatte. Die Klägerin setzte den Betrieb der Reifenhandel-GmbH fort und führt ihn auch heute noch.	10
Über den Erwerb des Bürogebäudes samt Hallenüberdachung stellte die Reifenhandel-GmbH unter dem Datum des 02.01.1986 eine Rechnung aus. Der Nettobetrag wurde mit 560.000,00 DM angegeben; Umsatzsteuer wurde in Höhe von 78.400,00 DM (14%) offen ausgewiesen. Die Rechnung enthielt zusätzlich den Vermerk:	11
"Auf den Kaufpreis werden angerechnet:	12
Übernahme Darlehen Volksbank Nr. 2228211	13
Übernahme Darlehen Volksbank Nr. 2228912	14
Bürgschaftsverpflichtung aus Darlehen Volksbank Nr. 2228254".	15
Des weiteren übernahm die Klägerin auch die Lieferantenverbindlichkeiten der Reifenhandel-GmbH. Tilgungsleistungen der Klägerin auf diese Schulden wurden in der Folgezeit mit den Kaufpreisforderungen der Reifenhandel-GmbH aus den ausgestellten Rechnungen verrechnet; Zahlungen der Klägerin an die Reifenhandel-GmbH erfolgten nicht. Aus einem Schriftsatz der Klägerin vom 20.07.1995 in dem Verfahren Az. 7 K 5016/88 (Bl. 134 f. der beigezogenen FG-Akte) geht hervor, dass die übernommenen Lieferantenverbindlichkeiten die Kaufpreisforderungen der Reifenhandel-GmbH gegen die Klägerin um 358.092,93 DM überstiegen (ebenso das von der Klägerin vorgelegte Protokoll zum Erörterungstermin vom 16.02.2000 in dem Verfahren wegen Körperschaftsteuer 1986, Az. 13 K 769/94).	16
Die Reifenhandel-GmbH meldete die Umsätze aus den Verkäufen zunächst nicht zur Umsatzsteuer an; sie wurden erst in 1987 im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung erfasst.	17
Mit Umsatzsteuererklärung vom 20.10.1987 machte die Klägerin für das Streitjahr Umsätze von 2,9 Mio. DM und abziehbare Vorsteuerbeträge von insgesamt 529.459,08 DM geltend. Der Beklagte forderte die Klägerin wiederholt auf, diesen Betrag aufzuschlüsseln; es müsse festgestellt werden, ob darin die Umsatzsteuer aus dem Erwerb des Bürogebäudes i.H.v. 78.400,00 DM enthalten sei. Da die Klägerin hierauf nicht reagierte, kürzte der Beklagte mit	18

Bescheid vom 11.08.1988 die Vorsteuerbeträge um 78.400,00 DM. Er berief sich dabei auf den Bericht über eine bei der Klägerin für den Prüfungszeitraum 01/86 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 16.12.1987. In diesem Bericht heißt es (u.a.):

"Das Grundstück war von der Rechnungsstellerin angemietet, der Grundstücksmietvertrag wurde von der Rechnungsausstellerin gegenüber der Vermieterin zum 31.12.1985 fristlos gekündigt. Das Bürogebäude wurde lt. Rechnung vom 02. Januar 1986 an die Bfa (die Klägerin) veräußert. Dieser Sachverhalt ist steuerlich wie folgt zu beurteilen: 19

Bauherr des Gebäudes war die Rechnungsstellerin (die Reifenhandel-GmbH). Bürgerlich rechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens ist Frau Außerdem hat Frau bereits bei Errichtung des Gebäudes das bürgerlich rechtliche Eigentum an ihm erworben (§ 946 und § 94 BGB). Die Rechnungsstellerin hatte lediglich für die Dauer des Mietverhältnisses die Verfügungsmacht über das Gebäude behalten. 20

Durch die Kündigung des Mietvertrages zum 31. Dez. 1985 wurde der Grundstückseigentümerin ab 01. Januar 1986 auch die Verfügungsmacht an dem Gebäude verschafft. Damit wurde das Gebäude im umsatzsteuerlichen Sinn an die Grundstückseigentümerin geliefert. 21

Eine Lieferung durch die Rechnungsausstellerin (die Reifenhandel-GmbH) an die Bfa (die Klägerin) konnte nicht erfolgen. Die von der Firma M..... Reifenhandel GmbH in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in Höhe von 78.4000,00 DM für den Erwerb des Bürogebäudes mit Hallenüberdachung kann bei der Bfa (der Klägerin) nicht zum Abzug zugelassen werden, weil dieser Rechnung keine Leistung zugrunde liegt bzw. liegen kann, da die mit der Rechnung berechnete Lieferung nicht gegenüber der Bfa (der Klägerin) erbracht wurde." 22

Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Mit der vorliegenden Klage wendet sich die Klägerin gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs. 23

Die Klägerin trägt vor, die Kürzung der Vorsteuern i.H.v. 78.400,00 DM sei zu Unrecht erfolgt. Aus dem Mietvertrag vom 20.12.1982 zwischen der Reifenhandel-GmbH und Frau gehe klar und eindeutig hervor, dass jene berechtigt gewesen sei, an ihrer Stelle eine neu zu gründende gleichwertige Gesellschaft oder einen sonstigen Dritten als Vertragspartner treten zu lassen. Die Vermieterin habe sich nach § 5 des Vertrages bereits bei dessen Abschluss verpflichtet, die eventuelle Vertragsübernahme durch einen Dritten zu genehmigen. Dass sich die Mieterin die von ihr aufgebrachten Kosten für das Bürogebäude und die Hallenüberdachung von ihrem Nachfolger bezahlen lassen würde, könne und müsse als Selbstverständlichkeit angesehen werden. Dagegen sprächen auch nicht die Eigentumsverhältnisse an dem Gebäude, auch wenn der Beklagte auf diesen Gesichtspunkt abstelle. In der streitigen Rechnung vom 02.01.1986 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Bürogebäude auf fremdem Grund und Boden erstellt worden sei. Dies habe die Klägerin gewusst, und sie habe damit auch akzeptiert, dass sie an dem Gebäude kein Eigentum erlangen würde. Gleichwohl sei ihr der Eintritt in den Mietvertrag so viel wert gewesen, dass sie den von der Rechnungsausstellerin geforderten Preis für die reinen Baulichkeiten akzeptiert habe. Ob man hier nun von einer Nutzungsüberlassung oder einer anderen rechtlichen Konstruktion ausgehe, könne bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dahinstehen. Jedenfalls handele es sich um einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch, der zu seiner Gültigkeit nicht die Eigentumsverschaffung voraussetze. 24

Der Vorsteuerabzug scheitere auch nicht an § 42 AO. Zum einen sei die gewählte Gestaltung nicht missbräuchlich gewesen; denn es habe im berechtigten Interesse der Reifenhandel-GmbH gelegen, eine Berichtigung des für den Bau des Bürogebäudes erlangten Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG zu vermeiden. Selbst wenn man aber zu dem Ergebnis käme, dass eine objektiv missbräuchliche Gestaltung vorliege, fehle es doch an einer entsprechenden Missbrauchsabsicht. Herr habe sich als Geschäftsführer der Klägerin und als Liquidator der Reifenhandel-GmbH bei der rechtlichen Gestaltung der hier streitigen Vorgänge durch eine Steuerberatungsgesellschaft und durch einen Fachanwalt für Steuerrecht beraten lassen. Er sei in allen Punkten ihren Vorschlägen gefolgt. Eine Missbrauchsabsicht seinerseits könne daher gar nicht vorgelegen haben.	
Die Klägerin beantragt,	26
den Umsatzsteuerbescheid 1986 vom 11.08.1988 zusammen mit der Einspruchsentscheidung vom 16.08.1999 dahin zu ändern, dass der Umsatzsteuerüberschuss von 34.901,40 DM um Vorsteuern in Höhe von 78.400,00 DM auf 113.301,40 DM erhöht wird,	27
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	28
Der Beklagte beantragt,	29
die Klage abzuweisen,	30
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	31
Der Beklagte verweist im wesentlichen auf die Begründung zur Einspruchsentscheidung vom 16.08.1999. Er trägt zusätzlich vor, dass die sich aus den Rechnungen ergebenden Umsatzsteuerbeträge von der Reifenhandel-GmbH nicht gezahlt worden seien.	32
Das Gericht hat die Akte zu dem finanzgerichtlichen Verfahren mit dem Az. 7 K 5016/88 zu dem vorliegenden Verfahren hinzugezogen.	33
Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung des Herrn M....., des früheren Prokuristen der für die Klägerin und die Reifenhandel-GmbH ehemals tätigen Steuerberatungsgesellschaft, als Zeugen. Wegen des Inhalts der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll vom 14.06.2002 Bezug genommen.	34
<u>Entscheidungsgründe</u>	35
Die Klage ist unbegründet.	36
1. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 1980 liegen zwar vor (a). Der Vorsteuerabzug ist jedoch nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG 1980 ausgeschlossen, da der Verzicht der Rechnungsausstellerin auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG 1980 wegen Rechtsmissbrauchs gem. § 42 AO unwirksam ist (b).	37
a) Nach § 15 Abs. 1 Nr.1 UStG 1980 kann der Unternehmer die in einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG 1980 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Eine Lieferung i.S. des § 3 Abs. 1 UStG 1980 wird regelmäßig durch die zivilrechtliche Eigentumsübertragung ausgeführt. Fallen bürgerlich-	38

rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich (Verschaffung der Verfügungsmacht - vgl. BFH-Urteil vom 16.04.1997 XI R 87/96, BStBl II 1997, 585).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1980 erfüllt. Insbesondere liegt der streitbefangenen Rechnung vom 02.01.1986 eine entsprechende Leistung zugrunde. Die Reifenhandel-GmbH hat der Klägerin die tatsächliche Verfügungsmacht über das Bürogebäude samt Hallenüberdachung verschafft. 39

Dass die Reifenhandel-GmbH nicht die Eigentümerin des Gebäudes war, steht dem nicht entgegen. Das Gebäude ging zwar mit seiner Errichtung in das zivilrechtliche Eigentum der Grundstückseigentümerin, Frau, über (§§ 94, 946 BGB); weder aus dem Mietvertrag noch aus den übrigen Unterlagen geht hervor, dass das Gebäude nach Beendigung des Mietverhältnisses wieder hätte beseitigt werden müssen und demnach nur Scheinbestandteil i.S.d. § 95 BGB gewesen wäre. Es gibt jedoch keinen allgemeinen Rechtssatz des Inhalts, daß ein Mieter oder Pächter, der auf einem gemieteten oder gepachteten Grundstück ein Gebäude auf eigene Rechnung errichtet und für Zwecke seines Unternehmens nutzt, die Verfügungsmacht an dem Gebäude an den Eigentümer weiter überträgt; es kommt vielmehr auf die Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls an (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1997 XI R 83/96, BFH/NV 1998, 749; BFH-Urteil vom 24.11.1992 V R 80/87, PRIVATE BFH/NV 1993, 634). 40

Die Reifenhandel-GmbH hat die Verfügungsmacht an dem Bürogebäude nicht auf die Grundstückseigentümerin, Frau, übertragen, und zwar weder unmittelbar im Anschluss an dessen Errichtung noch bei Beendigung des Mietverhältnisses über das betreffende Grundstück. 41

Maßgeblich ist insoweit zunächst der vorliegende Mietvertrag. Der Senat geht davon aus, dass dieser Vertrag bereits 1982 geschlossen und unterzeichnet wurde. Die Annahme der Umsatzsteuer-Sonderprüfung, der Vertrag sei erst nachträglich gefertigt worden, ist nicht gerechtfertigt. Dieses Ergebnis stützt sich auf die Aussage des Zeugen M....., der als Prokurist der von der Reifenhandel-GmbH beauftragten Steuerberatungsgesellschaft mit den Vorgängen betraut war. Der Zeuge M..... hat bestätigt, dass ein schriftlicher Mietvertrag über die Nutzung des Grundstücks noch vor dessen Bebauung durch die Reifenhandel-GmbH geschlossen wurde. Der Senat hält den Zeugen insoweit für glaubwürdig. Darüber hinaus überzeugt auch das von dem Geschäftsführer der Klägerin und ebenso vom dem Zeugen M..... vorgetragene Argument, dass die finanzierenden Banken und die Geschäftspartner der Reifenhandel-GmbH ohne eine entsprechende, schriftlich fixierte vertragliche Grundlage die notwendigen Kredite für den Bau des Bürogebäudes nicht gewährt hätten. 42

Aus dem Vertrag geht hervor, dass die Verfügungsmacht an dem Bürogebäude im Anschluss an die Fertigstellung bei der Reifenhandel-GmbH verblieb, und nicht auf die Grundstückseigentümerin überging. Dem Vertrag zufolge war die Reifenhandel-GmbH berechtigt, das zu errichtende Gebäude zu ändern oder zu ergänzen (§ 2), sie durfte das Gebäude untervermieten (§ 7), und sie war verpflichtet, das Gebäude in jeglicher Hinsicht zu unterhalten (§§ 8 bis 11 - vgl. hierzu auch BFH-Urteil v. 24.11.1992, a.a.O.). 43

Selbst wenn man aber den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung folgt und davon ausgeht, dass ein wirksam geschlossener Mietvertrag über das Grundstück gar nicht vorlag, kommt man zu keinem abweichenden Ergebnis; denn auch nach den tatsächlichen Gegebenheiten des vorliegenden Falles hatte die Reifenhandel-GmbH die Verfügungsmacht 44

über das Bürogebäude bis zum Januar 1986 inne. Allein der Umstand, dass das hier in Rede stehende Rechtsgeschäft zwischen der Reifenhandel-GmbH und der Klägerin zustande gekommen ist, zeigt bereits, dass die Rechtsstellung der Grundstückseigentümerin von dem ganzen Vorgang nicht berührt wurde und dass sie insbesondere keine Verwertungsbefugnis an dem Gebäude erlangt haben konnte. Bereits die Gründung der Klägerin war nach dem Willen der daran beteiligten Personen darauf angelegt gewesen, den Betrieb der Reifenhandel-GmbH zu übernehmen und fortzuführen. Als Grundstückseigentümerin trat Frau dabei nicht in Erscheinung. Dass sie einer weiteren Nutzung des Gebäudes durch die Klägerin von 1986 an widersprochen hätte, ist jedenfalls weder vorgetragen worden noch ersichtlich. Auch der Beklagte selbst kommt ausweislich der Berichte vom 05.10.1987 (unter Tz. 11 b) - S. 7, unten) und vom 16.12.1987 (unter Tz. 12) aufgrund seiner Feststellungen im Rahmen der durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zu dem Ergebnis, dass die Reifenhandel-GmbH jedenfalls bis zum Dezember 1985 die Verfügungsmacht über das von ihr errichtete Gebäude hatte.

Dagegen ist die Annahme des Beklagten, die Verfügungsmacht über das Bürogebäude sei aufgrund der Kündigung des Mietvertrags vom 20.12.1982 an die Grundstückseigentümerin übergegangen, unzutreffend. Das Kündigungsschreiben der Reifenhandel-GmbH vom 02.12.1985 ist eine Willenserklärung, bei deren Auslegung nach § 133 BGB der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen ist. Aus dem Gesamtzusammenhang der Erklärung, insbesondere aus dem Verweis auf die §§ 5 bis 7 des am 20.12.1982 geschlossenen Mietvertrages, geht - unabhängig von der Frage, ob dieser Mietvertrag wirksam ist oder nicht - hervor, dass nach dem Willen der Reifenhandel-GmbH die Verfügungsmacht über das Gebäude gerade nicht auf die Grundstückseigentümerin übertragen werden sollte, sondern dass das Mietverhältnis im Wege der Vertragsübernahme auf die Klägerin übergehen und von dieser zu den bestehenden Bedingungen fortgesetzt werden sollte. Die Grundstückseigentümerin bestätigte ihrerseits die Kündigung und widersprach dem Eintritt der Klägerin in das Mietverhältnis nicht. Die Verfügungsmacht fiel demnach nicht einmal für eine sog. "juristische Sekunde" der Grundstückseigentümerin zu. Damit hat die Reifenhandel-GmbH das Bürogebäude im umsatzsteuerlichen Sinne an die Klägerin geliefert. Diese Auslegung wird wiederum bestätigt durch die tatsächliche Nutzung des Gebäudes seitens der Klägerin im Anschluss an die Vertragsübernahme auf der Grundlage des 1982 geschlossenen Vertrags. Dass zwischen der Klägerin und der Grundstückseigentümerin hierüber ein neuer, selbständiger Mietvertrag geschlossen worden wäre, in dem sich eine Verfügungsmacht der Grundstückseigentümerin manifestiert hätte, ist weder von dem Beklagten vorgetragen worden noch nach den vorliegenden Unterlagen anzunehmen.

Darauf, dass eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit zugunsten der Reifenhandel-GmbH mangels Grundbucheintragung (§§ 1090, 873 BGB) nicht entstanden ist, kommt es nicht an. Die Verfügungsmacht i.S.d. § 3 UStG 1980 knüpft an die tatsächliche Sachherrschaft an, und damit nicht notwendig an eine dingliche Berechtigung des Leistenden.

b) Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG 1980 ausgeschlossen. Die Veräußerung des Bürogebäudes samt Hallenüberdachung ist ein Vorgang, der grundsätzlich unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt und daher gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG 1980 nach dem Umsatzsteuergesetz steuerfrei ist. Zwar hat die Reifenhandel-GmbH mit dem offenen Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung vom 02.01.1986 auf die Steuerbefreiung verzichtet. Dieser Verzicht ist jedoch nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO rechtsmissbräuchlich. Der Sachverhalt ist nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO so zu beurteilen, als wäre eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG 1980 mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer nicht erteilt worden.

45

46

47

48

Nach § 42 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Eine Gestaltung ist missbräuchlich, wenn sie zur Erreichung des wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe gerechtfertigt wird (ständige Rspr., vgl. BFH-Urteil vom 19.08.1999 I R 77/96, BStBl II 2001, 43, 44, m.w.N.).

In dem vorliegenden Fall liegt ein missbräuchliches Umgehungsgeschäft vor, weil von derselben Person als Geschäftsführer zweier Steuerrechtssubjekte auf der einen Seite eine - nicht realisierbare - Steuerbelastung herbeigeführt und auf der anderen Seite ein - gegen den Fiskus zunächst realisierbarer - Steuerabzug erlangt worden ist. Der (wirksame) Verzicht auf Steuerbefreiung nach § 9 UStG 1980 hätte der Klägerin bei Fortführung des Betriebs der Reifenhandel-GmbH und unter Übernahme der Betriebsschulden über den Vorsteuerabzug auf Kosten des Fiskus zusätzliches Kapital verschafft, während gleichzeitig die formal ausgelöste Steuerpflicht der Reifenhandel-GmbH aufgrund deren Zahlungsunfähigkeit tatsächlich unterlaufen wurde. Wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe, die diese Gestaltung rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. 49

Zwar gilt für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich, dass der Vorsteuerabzug durch den Grundstückserwerber nicht aus dem Grund rechtsmissbräuchlich sein kann, dass der Grundstücksveräußerer eine Grundstückslieferung als steuerpflichtig behandelt (ständige Rspr. - vgl. etwa BFH-Urteile vom 24.02.1994 V R 80/92, BStBl II 1994, 487, und vom 06.06.1991 V R 70/89, BStBl II 1991, 866). Da § 42 AO seinem Wortlaut und seiner systematischen Stellung nach den Steueranspruch aus dem konkreten Steuerschuldverhältnis des einzelnen Steuerpflichtigen betrifft, darf hinsichtlich der Frage, ob eine mißbräuchliche Gestaltung vorliegt, regelmäßig nur auf die Person des Erwerbers abgestellt werden. Ob die Option in der Person des Grundstücksveräußerers unangemessen ist, wäre demnach unbeachtlich (BFH-Urteil vom 23.02.1995 V R 113/93, BFH/NV 1995, 1025). 50

Dementsprechend müsste auch hier allein auf die Person der Klägerin abgestellt werden, während die Frage, ob der Verzicht auf die Steuerbefreiung durch die Reifenhandel-GmbH möglicherweise rechtsmissbräuchlich gewesen ist, unbeachtlich wäre. Allerdings ergibt sich in dem vorliegenden Fall zum einen die Besonderheit, dass der ehemalige Geschäftsführer und Liquidator der Reifenhandel-GmbH gleichzeitig auch der Geschäftsführer der Klägerin ist und dass die Gesellschafter beider Gesellschaften allesamt Mitglieder der Familie des Geschäftsführers sind. Zum anderen war die Reifenhandel-GmbH im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unstreitig zahlungsunfähig; es war demnach absehbar, dass sie die aufgrund des Verzichts nach § 9 UStG 1980 entstehende Umsatzsteuer nicht würde entrichten können. Schließlich ist der Kaufpreis nicht an die Reifenhandel-GmbH ausgezahlt, sondern im Wege der Übernahme von Verbindlichkeiten verrechnet worden. 51

Der BFH hat sich wiederholt zu der Problematik eines nach § 42 AO missbräuchlichen Verzichts auf Steuerbefreiung und des Bestands eines daraus resultierenden Vorsteuerabzugs geäußert (vgl. BFH-Urteile vom 06.06.1991 V R 70/89, BStBl II 1991, 866; vom 29.04.1993 V R 93/89, BFH/NV 1994, 510; vom 23.09.1993 V R 3/93, BFH/NV 1994, 745; vom 21.07.1994 V R 101/89, BFH/NV 1995, 746; vom 08.09.1994 V R 27/93, BFH/NV 1995, 743; vom 23.02.1995 V R 113/93, BFH/NV 1995, 1029; vom 07.03.1996 V R 14/95, BStBl II 1996, 491; vgl. hierzu auch Birkenfeld, Umsatzsteuerhandbuch, Einf. Rz. 268.2; Reiß, UR 1992, 42; Tipke/Kruse, § 42 AO Tz. 87 ff., 94 f.; Wagner in: Festschrift für Franz Klein, 1994, S.977 ff.; Weiß, UR 1990, 101). Dabei wird der Missbrauch in Abweichung von 52

den oben genannten Grundsätzen für den Fall bejaht, dass der Erwerber Gläubiger des Veräußerers gewesen ist und den vereinbarten Kaufpreis (einschließlich Umsatzsteuer) nicht ausgezahlt, sondern mit den eigenen Gegenforderungen verrechnet hat (so vor allem BFH vom 06.06.1991, a.a.O.).

Die Klägerin war zwar im Zeitpunkt der Veräußerung nicht Gläubigerin der Reifenhandel-GmbH; sie hat den Kaufpreis auch nicht mit eigenen Gegenforderungen verrechnet. Gleichwohl führte die vereinbarte Übernahme von Verbindlichkeiten unter Fortführung des Betriebes der Reifenhandel-GmbH wirtschaftlich zu einem vergleichbaren Ergebnis. 53

Der Senat verkennt dabei nicht, dass der Verzicht auf Steuerbefreiung unter dem Gesichtspunkt des § 15a UStG für den Veräußerer grundsätzlich wirtschaftlich sinnvoll sein kann (vgl. hierzu Birkenfeld, a.a.O.; Reiss, a.a.O., S. 43), und zwar auch dann, wenn - wie in dem vorliegenden Fall - der zu erwartende Rückforderungsanspruch nach § 15a UStG niedriger ist als der mit dem Verzicht entstehende Umsatzsteueranspruch. Dies folgt daraus, dass die maßgebliche Bezugsgröße immer der Nettokaufpreis ist und dass neben dem (wirtschaftlich neutralen) Umsatzsteueranspruch der Rückforderungsanspruch eine zusätzliche Belastung des Veräußerers darstellt, die den erzielten (Netto-)Kaufpreis mindert. Für die Klägerin wäre es im Grunde unerheblich, ob die Reifenhandel-GmbH auf die Steuerbefreiung verzichtet. Aufgrund des Verzichts hatte sie zwar neben dem Nettokaufpreis auch die Umsatzsteuer zu entrichten, zunächst aber gleichzeitig die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erlangt, so dass sie wirtschaftlich nur mit dem Nettokaufpreis von 560.000,00 DM belastet wurde (vgl. hierzu auch BFH vom 08.09.1994, S. 744). Ohne den Verzicht hätte sie ohnehin nur den Nettokaufpreis gezahlt (u.U. wäre allerdings insoweit Grunderwerbsteuer zu zahlen - doch kommt es auf diesen Gesichtspunkt hier letztlich nicht an, s.u.). Für die Reifenhandel-GmbH hingegen bedeutete der Verzicht auf Steuerbefreiung, dass ihr nach Berücksichtigung der Umsatzsteuer tatsächlich 560.000,00 DM verblieben wären. Ohne den Verzicht hätte sie zwar ebenfalls den Nettokaufpreis erhalten; sie hätte aber zusätzlich den Rückforderungsbetrag nach § 15a UStG leisten müssen. Im Ergebnis wären ihr damit aus dem Verkauf weniger als 500.000,00 DM zugeflossen, was gegenüber dem Verzicht auf Steuerbefreiung einen Verlust in Höhe des Rückforderungsbetrages nach § 15a UStG bedeutet hätte. 54

Diese Überlegungen sind allerdings unter Berücksichtigung der genannten besonderen Umstände - der Zahlungsunfähigkeit der Reifenhandel-GmbH im Zeitpunkt der Rechnungserteilung, dem Fehlen jeglichen Zuflusses von Geld seitens der Klägerin und der faktischen bzw. wirtschaftlichen Identität der beiden Gesellschaften (vgl. insoweit auch Weiß, a.a.O., S. 106 mit dem Beispiel C.2) - unbeachtlich. Die Reifenhandel-GmbH war Ende 1985 bereits zahlungsunfähig. Den diesbezüglichen Vortrag des Prozessbevollmächtigten der Klägerin aus dem Jahre 1995 (in dem Verfahren wegen Haftung der Klägerin, Az. 7 K 5016/88) hat Herr in der mündlichen Verhandlung bestätigt und auf Nachfrage des Senats bekräftigt. Auch der Zeuge M....., der zunächst ausgesagt hat, dass die Reifenhandel-GmbH bei Rechnungserteilung "normalerweise" liquide gewesen sei, hat seine Aussage dahingehend eingeschränkt, dass dies allerdings dann nicht zutreffe, wenn man die ausstehenden Forderungen berücksichtige. Soweit die Aussage des Zeugen vom Sachvortrag der Klägerin abweicht, kann ihr nicht gefolgt werden, zumal nicht festgestellt werden kann, dass der Reifenhandel GmbH noch liquide Mittel zugeflossen sind. Es war daher aus Sicht der Reifenhandel-GmbH unerheblich, welche rechtliche Konstruktion für die Veräußerung des Grundstückes gewählt wurde. Da ihr aufgrund der vorgenommenen Verrechnungen aus der Veräußerung kein Geld zufluss - was ebenfalls in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde -, konnte sie weder die Umsatzsteuer noch einen 55

Rückforderungsbetrag entrichten. Für die Klägerin auf der anderen Seite war es ohnehin - aus wirtschaftlichen Gründen - zwingend, dass sie die Verbindlichkeiten der Reifenhandel-GmbH gegenüber Banken und Lieferanten übernahm. Andernfalls hätte sie das Unternehmen nicht fortführen können; auch dies hat der Geschäftsführer der Klägerin bestätigt. Anhaltspunkte dafür, dass die Reifenhandel - GmbH aus anderen objektiv nachprüfbar und wirtschaftlich beachtlichen Gründen auf die Steuerbefreiung verzichtet hat, sind weder vorgetragen worden noch nach den vorliegenden Unterlagen ersichtlich. Auch der von der Klägerin benannte ZeugeM.... hat über den unmaßgeblichen Gesichtspunkt des § 15a UStG hinaus keine weiteren Gründe für die gewählte Gestaltung angeben können.

Auf die Frage nach der Missbrauchsabsicht kommt es - entgegen der Ansicht des Bevollmächtigten der Klägerin - nicht an. Ob § 42 AO ein solches subjektives Tatbestandsmerkmal aufweist, ist umstritten (vgl. hierzu Birkenfeld, a.a.O. Rz. 259; Wagner, a.a.O. S. 982 f.). Die Missbrauchsabsicht wird aber, wenn man sie für erforderlich hält, durch die objektiv unangemessene Gestaltung indiziert (vgl. Tipke/Kruse, § 42 AO Tz. 44 m.w.N.). Auch insoweit wirkt sich zu Lasten der Klägerin aus, dass sie außer dem Hinweis auf § 15a UStG keine plausible Erklärung für die gewählte Gestaltung hat geben können. Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass die umsatzsteuerliche Gestaltung der Veräußerung des Bürogebäudes in der Hand der von ihr beauftragten Steuerberatungsgesellschaft bzw. eines sie beratenden Fachanwalts für Steuerrecht lag; denn die Folgen der missbräuchlichen Gestaltung treffen denjenigen, der sich ihrer bedient, ungeachtet der Frage, wer die Gestaltungslage geschaffen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 23.02.1989 V B 60/88, BStBl. II 1989, 396). Darüber hinaus können die Folgen des § 42 AO bei einer objektiv rechtsmissbräuchlichen Gestaltung regelmäßig nicht durch Gutgläubigkeit, Rechtsunkenntnis, Unerfahrenheit oder Ungeschicklichkeit des Steuerpflichtigen ausgeschlossen werden (vgl. BFH a.a.O.).

56

Schließlich ist auch ohne Bedeutung, ob und auf welche Weise die Umsatzsteuerschuld der Reifenhandel-GmbH letztlich getilgt worden ist. Dem Vortrag des Beklagten, es seien keine Zahlungen erfolgt, stehen die Einlassung des Herrn und die Aussage des Zeugen M..... entgegen. Entscheidend ist hier allein, dass die Reifenhandel-GmbH diese Schuld selbst nicht beglichen hat und dass sie es nach ihrer damaligen wirtschaftlichen Situation auch nicht konnte. Die Tilgung durch einen Dritten ist für die Beurteilung der gewählten Gestaltung und die Frage nach einem Missbrauch i.S.d. § 42 AO unerheblich. Der Fiskus muss sich insoweit nicht auf Sekundär-Ansprüche verweisen lassen, deren Realisierung nicht absehbar ist.

57

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 58

3. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. 59