
Datum: 11.09.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3396/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0911.4K3396.00.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Streitig ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Veräußerung des Grundstückes X- Straße in Z.

2

Der Kläger errichtete 1987 auf dem in seinem Alleineigentum stehenden Grundstück X- Straße a eine Lagerhalle mit Büroräumen. Die insoweit angefallenen und vom Kläger abgezogenen Vorsteuern beliefen sich auf 61.737,00 DM. Nach der Fertigstellung am 01.09.1987 vermietete er das Grundstück an die Firma R-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger ist. Seit Juli 1988 wurde dort neben dem Vertrieb auch die Produktion des Fußbodenheizungssystems Marke "R" betrieben. Im Zusammenhang mit der Erweiterung des Betriebsgebäudes um eine zweite Lagerhalle (X-Straße b) fielen 1990 weitere Herstellungskosten mit Vorsteuern in Höhe von 49.276,00 DM an. Die erstmalige Verwendung dieser Halle erfolgte am 01.08.1990. Seit 1994 nahm der Beklagte eine Betriebsaufspaltung und umsatzsteuerlich eine Organschaft an, wovon auch der Kläger ursprünglich ausgegangen war, die er aber sodann wegen nach seiner Ansicht fehlender sachlicher Verflechtung verneint hat.

3

Im Jahre 1995 erwarb der Kläger das ca. 8.000 qm große Grundstück Y-Straße in Z, auf dem er einen Neubau errichten ließ, den er seit 01.02.1995 an die GmbH vermietete. Nach der Verlagerung des Betriebes der GmbH in die Y-Straße veräußerte der Kläger das etwa 3.000 qm große Grundstück X-Straße mit Notarvertrag vom 10.07.1994 unter Übergang des Besitzes am 24.03.1995 für 1,25 Mio. DM "zuzüglich ggf. zu zahlender gesetzlicher Mehrwertsteuer" an die S-GmbH. Umsatzsteuer wurde nicht in Rechnung gestellt.

4

5

Der Kläger behandelte den Umsatz als Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) als nicht steuerbar.

Die für die Jahre 1993 bis 1995 durchgeführte Betriebsprüfung führte ausweislich der Textziffer 8 des Betriebsprüfungsberichtes vom 14.01.1998 hinsichtlich der Umsatzsteuer zu folgenden Feststellungen:

"Der Umsatz [in Gestalt der Veräußerung des Betriebsgrundstückes Daimler Straße] ist steuerbar. Er ist steuerpflichtig, da gemäß § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 9 a UStG verzichtet wurde. Eine Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer liegt nicht vor. Infolge finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung der Firma R-GmbH (Organgesellschaft) in das Unternehmen des Steuerpflichtigen (Organträger) umfasst das Unternehmen neben dem Betriebsgrundstück X-Straße auch den Geschäftsbetrieb der GmbH. Die Umsätze werden seit 1994 insgesamt beim Organträger erklärt und veranlagt. Gemäß § 1 Abs. 1a S. 2 UStG liegt eine Geschäftsveräußerung u. a. vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich veräußert wird. Das gesamte Unternehmen wurde nicht veräußert, da der Geschäftsbetrieb auf dem Grundstück Y-Raiffeisenstraße fortgeführt wurde. Auch stellt das Betriebsgrundstück keinen gesondert geführten Betrieb dar. Gemäß Abschnitt 5 Abs. 3 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) liegt ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb vor, wenn er wirtschaftlich selbständig ist. Dies setzt voraus, dass der veräußerte Teil des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin auch als ein in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde aufgetreten ist. Nach außen hin ist das Betriebsgrundstück nicht als selbständiger Teil eines Gesamtunternehmens aufgetreten. Die Voraussetzungen gemäß § 1 Abs. 1a UStG liegen somit nicht vor. Die Umsatzsteuer ist dem Erwerber in Rechnung zu stellen."

Ertragsteuerlich hielt der Prüfer infolge sachlicher und personeller Verflechtung eine Betriebsaufspaltung für gegeben (Tz. 11 des Betriebsprüfungsberichtes). Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Auf Grund der vorgenannten Feststellungen erließ der Beklagte den nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 30.01.1998, mit dem die Umsatzsteuer um 187.500,00 DM erhöht auf 310.814,00 DM festgesetzt wurde.

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch vom 02.03.1998 machte der Kläger geltend, die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG seien hinsichtlich der Veräußerung des Grundstücks X-Straße gegeben. Er sei bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Grundstückes X-Straße gewesen. Die Firma R-GmbH habe an ihn monatlich Miete gezahlt. Giro- und Darlehenskonten sowie Buchhaltung seien absolut getrennt geführt worden. Die Vermietung des Grundstückes sei umsatzsteuerlich ein gesondert geführter Betrieb gewesen, der unabhängig von anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden sei. Nach außen habe ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde vorgelegen. Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG sei nicht, dass der Veräußerer seine Tätigkeit gänzlich beende (Abschnitt 5 Abs. 3 Satz 3 UStR, Abschnitt 139 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStR 1993). Wichtig sei, dass der gesondert geführte Betrieb bereits beim Veräußerer bestanden habe. Nach dem UStG-Kommentar Plückebaum-Malitzky, Tz. 10 zu § 1 Abs. 1a UStG sei nicht ausgeschlossen, dass auch ein einzelner Gegenstand (Grundstück), der den gesondert geführten Betrieb ausmache, nicht steuerbar im Rahmen einer Geschäftsveräußerung i. S. des UStG übereignet werden könne. Als typisches Beispiel werde hier ein Mietshaus angeführt. Da

auch die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG unstreitig gegeben seien, sei diese Vorschrift hier anzuwenden. Im Übrigen teile er mit, dass eine Option als ausgesprochen gelte, falls durch die Veräußerung des Grundstücks umsatzsteuerlich ein Umsatz getätigt werde. Die Umsatzsteuer werde dem Erwerber, der S-GmbH, offen in Rechnung gestellt, falls durch die Veräußerung des Grundstückes umsatzsteuerlich ein Umsatz getätigt worden sei.

Nachdem der Beklagte im Verlauf des Einspruchsverfahrens festgestellt hatte, dass die Grundstückserwerberin weder Umsatzsteuer an den Kläger gezahlt noch diese in Rechnung gestellt worden war, änderte der Beklagte den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 30.01.1998 mit Einspruchsentscheidung vom 06.04.2000 dahingehend, dass nunmehr die Umsatzsteuer auf 134.461,00 DM (123.314,70 DM lt. Erklärung + Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 11.146,63 DM) festgesetzt wurde. Hierbei wurde wegen der als fehlend angenommenen Option ein Vorsteuerberichtigungsbetrag nach § 15a UStG in Höhe von 6.173,70 DM für den Berichtigungszeitraum 01.09.1987 bis 31.08.1997 und 4.972,60 DM für den Berichtigungszeitraum 01.08.1990 bis 31.07.2000 angesetzt. Zur Begründung führte er aus, eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG liege im Streitfall bei der Veräußerung des Grundstücks X-Straße nicht vor. Sie sei nur dann gegeben, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesonderten geführten Betriebes an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen würden. Auch ein einzelnes Grundstück könne wesentliche Betriebsgrundlage sein. Im Streitfall sei aber die Veräußerung des Grundstücks X-Straße nicht als nicht steuerbare Geschäftsaufgabe nach § 1 Abs. 1a UStG anzusehen, da die Fortsetzung des Betriebs durch gewerbliche Vermietung weiter gewährleistet sei und die Betriebsaufspaltung weiterhin bestehe. Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liege ebenfalls nicht vor, da das Grundstück der Gegenstand des Betriebes sei. Im Streitfall müsse das Besitzunternehmen mit der Verpachtung und das Betriebsunternehmen als zwei selbständige unabhängige Steuersubjekte angesehen werden (Beschluss des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 18. Dezember 1997, X B 133/97, BFH/NV 1998, 743). Hieraus folge, dass zwischen dem Steuergläubiger und dem Besitzunternehmen einerseits und dem Betriebsunternehmen andererseits - ungeachtet der wirtschaftlichen Verflechtung - zwei voneinander unabhängige, jeweils selbständig zu beurteilende Steuerschuldverhältnisse i. S. der §§ 37 ff. AO bestünden, mit der weiteren Konsequenz, dass beide Steuerrechtssubjekte auch hinsichtlich der Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände grundsätzlich streng auseinander zu halten seien. Das gelte für den Regelungsbereich steuerbegründender Normen, steuervergünstigender oder steuerbefreiender Gesetzesbestimmungen. Lägen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, so werde nicht etwa die Tätigkeit des Betriebsunternehmens dem Besitzunternehmen zugerechnet, sondern das Besitzunternehmen erziele Einkünfte aus einer gewerblich qualifizierten Vermietung und Verpachtung (BFH-Beschluss vom 27. September 1993 IV B 125/92, BFH/NV 1994, 617 mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 23. Januar 1991, X R 47/87, BStBl II 1991, 405). Zwar führe die personelle und sachliche Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen dazu, dass die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens über eine bloße Vermögensverwaltung i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes hinausgehe, sie habe jedoch nicht zur Folge, dass das Besitzunternehmen beispielsweise Einkünfte aus Produktion oder Handel beziehe. Daher sei auch bei der Beantwortung der Frage, ob die Veräußerung von Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft die Voraussetzungen einer Teilbetriebsveräußerung erfülle, auf die Tätigkeit der Besitzgesellschaft abzustellen. Die Besitzgesellschaft habe durch den Grundstücksverkauf und den Neukauf lediglich ein Wirtschaftsgut, mit dem sie ihr Gewerbe betrieben habe, ausgetauscht und umsatzsteuerlich einen Umsatz getätigt. Dieser Umsatz sei steuerfrei nach § 4 Nr. 9a UStG. Es bestehe aber die Möglichkeit der Option nach § 9 UStG. Der Vertragstext auf Seite 3 des Vertrages vom

24.03.1995 "hierbei handele es sich um einen Nettokaufpreis zu dem zuzüglich ggf. gesetzliche Mehrwertsteuer zu zahlen ist" sei keine Option i. S. des UStG. Der BFH sage in seinem Urteil vom 4. März 1982 V R 55/80, BStBl II 1982, 317, dass eine besondere In-Rechnung-Stellung von Steuer i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht vorliege, wenn die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen lasse, ob der leistende Unternehmer den Umsatz versteuern wolle. Eine wirksame Option sei demnach bis heute nicht erfolgt. Die durch die steuerfreie Veräußerung des Grundstücks verursachte Änderung der Verhältnisse gegenüber denen, die im Jahr der erstmaligen Verwendung des Grundstücks für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien, führe zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15 a UStG. Die Höhe des Berichtigungsbetrages (lt. Schreiben des Beklagten vom 12.11.1999: 01.09.1987 - 31.08.1997 Vorsteuer 61.737,00 DM, 10 % jährlich 6.174,00 DM; 01.08.1990 - 31.07.2000 Vorsteuer 49.726,00 DM, 10 % jährlich 4.972,60 DM) habe der Kläger nicht bestritten.

Mit seiner Klage vom 08.05.2000 begehrt der Kläger die Festsetzung der Umsatzsteuer 1995 auf die seinerzeit in der eingereichten Umsatzsteuererklärung von ihm berechnete Höhe von 123.314,70 DM. Zur Begründung wiederholt er seinen Vortrag aus dem Einspruchsverfahren. Es sei im Hinblick auf die im Einspruchsverfahren hilfsweise erklärte Option unstreitig, dass sich das Vorsteuervolumen auf 61.737,00 DM und 49.726,00 DM belaufe. Der Besitzübergang sei März 1995 erfolgt, sodass ggf. anteilig zu kürzen sei. 12

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger zu Protokoll gegeben, dass er an der hilfsweise erklärten Option nicht mehr festhalte. 13

Der Kläger beantragt, 14

die Umsatzsteuer 1995 auf 123.314,70 DM festzusetzen, hilfsweise, 15

die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Zur Begründung verweist er zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2000. 19

Auf die Niederschrift über die Sitzung vom 11.09.2002 wird Bezug genommen. 20

Entscheidungsgründe 21

I. 22

Die Klage ist unbegründet. 23

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1995 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2000 ist zwar fehlerhaft, verletzt den Kläger aber dadurch nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Denn die Umsatzsteuer hätte für das Streitjahr - wegen eines höheren Vorsteuerberichtigungsbetrages nach § 15a UStG - tatsächlich höher, als in der Einspruchsentscheidung geschehen, festgesetzt werden müssen. 24

1. Der Beklagte hat zu Recht einen nicht steuerbaren Vorgang im Rahmen einer Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks X-Straße an die S-GmbH verneint und eine nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfreie Grundstücksveräußerung des Klägers angenommen, mit der Folge einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG.
-
1. Nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. 26
- Da sich die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG mit denen der Haftungsvorschrift des § 75 Abs. 1 AO decken (Amtliche Begründung BT-Drs. 12/5630, S. 84; Schlienkamp, UR 1994, 93; Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, 6. Aufl., München 2000, § 1 Rz. 127), können für die Frage, ob eine Unternehmens-/Teilbetriebsübereignung vorliegt, die zu § 75 Abs. 1 AO geltenden Grundsätze herangezogen werden. 27
- Unternehmen ist danach die durch die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers gekennzeichnete wirtschaftliche Einheit. Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb (Teilbetrieb) ist jeder mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete, abgeschlossene Teil des gesamten Unternehmens, der für sich allein lebensfähig ist. Er muss unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben werden. 28
- Für die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen oder eines gesondert geführten Betriebes ist daher erforderlich, dass die durch das Unternehmen bzw. den gesondert geführten Betrieb repräsentierte organische Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen, die diesem dienen und seine wesentlichen Grundlagen ausmachen, übergehen, so dass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen kann (BFH-Urteile vom 30. August 1962 V 32/60 U, BFHE 75, 518, BStBl III 1962, 455; vom 2. Juni 1987 VII R 107/84, BFH/NV 1988, 140; vom 9. Juli 1985 VII R 126/80, BFH/NV 1986, 65; vom 11. Mai 1993 VII R 86/92, BFHE 171, 27 BStBl II 1993, 700; vom 22. September 1992 VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215, jeweils zur Haftung des Betriebsübernehmers; Sölch/Ringleb/List, UStG, § 1 Rdnr. 145b; Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., § 75 Tz. 7). Was die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens sind, bestimmt sich weitgehend nach der Art und dem Wirtschaftszweig des Unternehmens (Birkenfeld, USt-Handbuch I 568.10 f.) und nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung (BFH-Urteil in BFH/NV 1988, 140). 29
- Es ist nicht ausgeschlossen, dass auch ein einzelner Gegenstand nicht steuerbar im Rahmen einer Geschäftsveräußerung übereignet wird, wenn dieser das Unternehmen oder den gesondert geführten Betrieb des Unternehmers ausmacht (Widmann in Plückebaum/Malitzky, UStG, § 1 Abs. 1a Rz. 10; Husmann in Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG, Köln, § 1 Anm. 1106). Typisches Beispiel hierfür ist die Übereignung eines Mietshauses, dessen Vermietung die einzige unternehmerische Betätigung des Eigentümers ist. So hat auch der BFH mit Urteil vom 11. Mai 1993 VII R 86/92, BStBl II 1993, 700 und Beschluss vom 7. März 1996 VII B 242/95, BFH/NV 1996, 726 entschieden, dass bei Übereignung eines Grundstückes die Erwerberhaftung nach § 75 AO eingreift, wenn das Grundstück der Vermietung und Verpachtung dient und der Pachtvertrag mit übergeht. In derartigen Fällen bilden das Grundstück einschließlich der Mietverträge und ggf. Mieterakten die wesentliche Grundlage des "Vermietungsunternehmens" und damit dessen im Rahmen 30

des § 1 Abs. 1a UStG zu übertragende wirtschaftliche Substanz. Dies bedeutet zugleich, dass nach Beendigung des Mietverhältnisses eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG nicht vorliegt, da dann kein fortführungsfähiges Vermietungsunternehmen übertragen wird (Husmann in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a.a.O., § 1 Anm. 1106; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 1. Aufl., § 1 Rz. 510). Es handelt sich um eine bloße Übertragung eines einzelnen Betriebsmittels.

1. Im Streitfall scheidet eine nicht umsatzsteuerbare Teil- bzw. Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. des § 1 Abs. 1a UStG bereits aufgrund des letztgenannten Gesichtspunktes aus. Denn es ist gerade kein "lebendes" Unternehmen bzw. Unternehmensteil übertragen worden, da angesichts des bereits vor der Übereignung des Grundstücks X-Straße an die S-GmbH zwischen Kläger und der R-GmbH beendeten Mietverhältnisses nicht die gesamte wirtschaftliche Substanz übertragen worden ist. Das Mietverhältnis ist nicht zusammen mit dem Grundstück auf die Erwerberin übergegangen. Für eine Absicht zur Fortführung des Mietverhältnisses bestehen auch keine Anhaltspunkte. Die R-GmbH hat vielmehr stattdessen das zwischenzeitlich vom Kläger erworbene und bebaute Grundstück F. W. Raiffeisenstraße angemietet. Für den Fall, dass ein Gebäude - wie hier - zur Vermietung - sei es auch möglicherweise in Form von nicht steuerbaren Innenumsätzen im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft - bestimmt ist, gehören jedoch zum Unternehmen Vermietung und Verpachtung insbesondere auch Verträge mit den Mietern oder Pächtern. Diese bilden zusammen mit dem Grundstück die gesamte Grundlage des Vermietungsunternehmens. Denn mit dem Miet- oder Pachtzins kommt dem Erwerber letztlich erst die in dem Grundstück liegende Kraft zugute. Tritt der Erwerber in die jeweiligen Mietverträge ein, kann er die unternehmerische Tätigkeit ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen. 31

Daneben ist zu berücksichtigen, dass im unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstückes X-Straße das wesentlich größere Grundstück Y-Straße beim Kläger an die Stelle des Grundstückes X-Straße getreten ist, um hierdurch dem gestiegenen Raumbedarf der R-GmbH aufgrund gestiegener Umsätze und wegen deren erheblichen Lagerbedarfes gerecht zu werden. Der Kläger führte damit trotz der Übertragung des Grundstückes das "Vermietungsunternehmen" in derselben bzw. aufgrund des sogleich ausgewechselten Vermietungsobjektes nur in unwesentlich veränderter Form fort. Wird aber nicht der Betriebsorganismus, sondern nur ein wichtiges Betriebsmittel übertragen, während der Steuerpflichtige das Unternehmen in derselben oder in einer veränderten Form fortführt, so kann von einer (Teil-)Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG nicht gesprochen werden. Die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage kann nur als Geschäftsveräußerung angesehen werden, wenn damit der alte (Teil-)Betrieb nicht nur vorübergehend eingestellt, sondern endgültig aufgegeben wird. Das ist anzunehmen, wenn infolge der Veräußerung des wesentlichen Betriebsmittels der Betrieb neu aufgebaut wird und abgesehen von der Person des Betriebsinhabers keinen Zusammenhang mit dem alten Betrieb mehr hat. Gerade dies ist aber im Streitfall nicht anzunehmen, da sich allein die innerbetriebliche Struktur verändert hat, indem der Kläger sein Unternehmen durch den Erwerb des größeren Grundstückes und dessen nachfolgender Bebauung nur auf eine neue Grundlage gestellt hat. Der Charakter des Unternehmens ist hierbei aber gerade unverändert geblieben. Das "Vermietungsunternehmen" ist nur in größerem Umfang fortgeführt worden. 32

1. Die Veräußerung des Grundstückes X-Straße ist gemäß § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei. Der Kläger hat nicht gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optiert, sondern vielmehr in 33

der mündlichen Verhandlung geäußert, auch an der seinerzeit hilfsweise erklärten Option nicht mehr festhalten zu wollen.

2. Aufgrund der Veräußerung des Grundstückes X-Straße ist eine Berichtigung des Abzuges der seinerzeit auf die Gebäudeherstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15a Abs. 1, 4 UStG vorzunehmen.

Da die aufstehenden Gebäude seit ihrer erstmaligen Verwendung am 01.09.1987 bzw. 01.08.1990 durch den Kläger zur Ausführung jedenfalls nicht vorsteuerabzugsschädlicher, sei es in Gestalt von steuerpflichtigen Vermietungs- oder nicht steuerbaren (vgl. § 15 Abs. 2 UStG) Innenumsätze im Rahmen des Organkreises durch Vermietung des Grundstücks an die R-GmbH verwendet worden sind, hat die nach § 4 Nr. 9a UStG umsatzsteuerfreie und nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG vorsteuerabzugsschädliche Veräußerung des Grundstückes im März 1995 zu einer Änderung der Verhältnisse geführt, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. So liegt eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 15a Abs. 4 UStG ausdrücklich auch vor, wenn ein noch verwendungsfähiges Wirtschaftsgut vor Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG - hier von zehn Jahren - veräußert wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im ersten Kalenderjahr.

Die Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG ist gemäß § 15a Abs. 6 UStG so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden. Bei der Berichtigung ist für jedes Kalenderjahr der Änderung, soweit sie sich auf ein Grundstück einschließlich seiner wesentlichen Bestandteile bezieht, von einem Zehntel der hierauf entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen (§ 15a Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Berichtigung der im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung abgezogenen Vorsteuerbeträge findet im Jahr der Änderung der Verhältnisse durch Veräußerung statt.

Die Vorsteuerberichtigungsbeträge errechnen sich danach wie folgt:

X-Straße a:

Erstmalige Verwendung 01.09.1987

Veräußerung (Änderung der Verhältnisse) 24.03.1995

Steuerfreie Verwendung: 29 Monate

Ende des Berichtigungszeitraumes 31.08.1997

Vorsteuern auf Herstellungskosten 61.737,00 DM

Berichtigungsbetrag: $61.737,00 \text{ DM} \times 29/120 = \underline{14.919,78 \text{ DM}}$

X-Straße b:

Erstmalige Verwendung 01.08.1990

Veräußerung (Änderung der Verhältnisse) 24.03.1995

Steuerfreie Verwendung: 64 Monate

Ende des Berichtigungszeitraumes 31.07.2000	48
Vorsteuern auf Herstellungskosten 49.726,00 DM	49
Berichtigungsbetrag: 49.726,00 DM x 64/120 = <u>26.520,53 DM</u> .	50
Einer Erhöhung der mit der Einspruchsentscheidung festgesetzten Umsatzsteuer aufgrund des soeben ermittelten, im Vergleich zum bisherigen Ansatz des Beklagten höheren Vorsteuerberichtigungsbetrages steht das Verbot der Schlechterstellung (Verbot der reformatio in peius) des Klägers entgegen.	51
II.	52
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	53
<i>bisher festgesetzte Einkommensteuer 40.028,-- DM</i>	54
1. <i>Streitwert 26.382,-- DM</i>	55
<i>begehrte festzusetzende Einkommensteuer 13.646,-- DM</i>	56
<i>(unter Ansatz der Unterhaltszahlungen in Höhe von 2 x 12.000,-- DM und Kinder-Frei- betrag von 3.132,-- DM)</i>	57
<i>neu festgesetzte Einkommensteuer 22.070,-- DM</i>	58
<i>=> obsiegt bzgl. 17.958,-- DM => 17.985,-- DM/26.382,-- DM = 68 %</i>	59
III.	60
Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).	61