

---

**Datum:** 13.08.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 1866/05  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2007:0813.5K1866.05.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines teilvermieteten Gebäudes streitig.

2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Vermietung von eigenen Grundstücken. Die Klägerin errichtete ab Februar 2002 unter der Anschrift Q in C ein aus drei Etagen (Erdgeschoss, 1. und 2. Obergeschoss) bestehendes Bürogebäude. Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung ist einheitlich für das gesamte Gebäude der 1.11.2002 (erste Vermietung). Gemäß § 9 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes – UStG – optierte sie für das gesamte Gebäude zur Umsatzsteuer. In der Anlage zu der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2002, an deren Anfertigung der Prozessbevollmächtigte mitgewirkt hat, gab sie an, sie habe alle Einheiten an umsatzsteuerpflichtige Unternehmen vermieten wollen.

3

Mit Vertrag vom 21. Juli 2002 vermietete die Klägerin ab dem 1. November 2002 für die Dauer von zunächst fünf Jahren von dem auf dem Grundstück Q in C gelegenen Haus die im ersten Obergeschoss gelegenen Büroräume (251 m<sup>2</sup> sowie eine 23,8 m<sup>2</sup> große Terrasse, drei Garagen und Toiletten an die Fa. T GmbH, L, vertreten durch Frau D.C. Es wurde ein monatlicher Mietzins von 3.034,85 € (11,50 €/m<sup>2</sup>) vereinbart. In § 16 dieses Mietvertrages verpflichtete sich die Klägerin als Vermieterin, die übrigen Büroräume während der Vertragslaufzeit nicht an ein Konkurrenzunternehmen aus der Allfinanzbranche zu vermieten. § 23 des Mietvertrages enthält die weitere Vereinbarung, dass die Mieterin zur Untervermietung berechtigt sei.

4

Mit Datum vom 11. November 2002 schloss die ... GmbH, vertreten durch Frau DC, mit dem Vermögensberater I.C. – deren Ehemann – (im Folgenden: Untermieter) einen Untermietvertrag über insgesamt sechs, im ersten Obergeschoss des Hauses Q belegene Büroräume. Geschäftszweck des Untermieters war u.a. die Vermittlung von Geldanlagen i.S. des § 4 Nr. 8a UStG. Das Mietverhältnis begann am 1. Dezember 2002 und war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als Mietzins war bei Übernahme von Schönheitsreparaturen und der Endrenovierung ein Betrag von 2.000,00 € monatlich vereinbart worden. 5

Der Beklagte führte bei dem Unternehmen der Klägerin am 14. Januar 2003 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, die mit Prüfungsbericht vom 26. Februar 2003 abgeschlossen wurde. Gegenstand der Prüfung war die Feststellung der abzugsfähigen Vorsteuer im Zusammenhang mit den Herstellungskosten des im Jahre 2002 errichteten Bürogebäudes Q in C. Bezüglich des Verzichts auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 des Umsatzsteuergesetzes – UStG – vertrat der Prüfer die Auffassung (vgl. Tz. 14 des Prüfungsberichts), dass für die im ersten Obergeschoss belegenen Räume nur für eine Teilfläche zur Umsatzsteuer optiert werden könne, weil der Hauptmieter der Gesamtfläche des ersten Obergeschosses (T GmbH) zwar die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 UStG erfülle, jedoch Teilflächen des ersten Obergeschosses an einen Untermieter weitervermietet habe, dessen Umsätze den Vorsteuerabzug ausschlossen. Das Wahlrecht der Teiloption dürfe nur für klar abgrenzbare Räume ausgeübt werden. Danach sei eine Option für Räume nicht möglich, die – wie im Prüfungsfall – von beiden Unternehmen genutzt würden (Toiletten, Pausenraum, Flure). Betreffend die Vorsteuer enthält der Prüfungsbericht in Tz. 16 folgende Feststellungen: 6

*"Im laufenden Voranmeldeverfahren I – IV/2002 hat die Unternehmerin den vollen Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten unter Hinweis auf die Absicht geltend gemacht, nach Fertigstellung das Gebäude ausschließlich zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken zu verwenden. Diese Verwendungsabsicht kann jedoch zum Teil widerlegt werden, da der geprüften Unternehmerin schon während der Bauphase bekannt war, dass Teilflächen des 1. Obergeschosses an den betreffenden Unternehmer vermietet werden sollen, für den ein Vorsteuerabzug mangels Optionsmöglichkeit ausgeschlossen ist. Soweit die mit Herstellungskosten in Rechnung gestellte Vorsteuer anteilig auf die Fläche entfällt, für die auf die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 UStG nicht verzichtet werden kann, ist diese gemäß § 15 Abs. 4 UStG nicht abzugsfähig. Als Aufteilungsschlüssel zur Ermittlung des nicht abzugsfähigen Betrags der Vorsteuer wird von der Unternehmerin wegen der verschiedenen Geschosshöhen der cbm-umbaute Raum gewählt."* 7

Der Prüfer ermittelte eine nicht abzugsfähige Fläche von 13% (148 m<sup>2</sup> x 3,60 m Geschosshöhe) und kürzte die geltend gemachte Vorsteuer von insgesamt 125.835,47 € dementsprechend um 16.358,65 € und anerkannte lediglich einen Vorsteuerbetrag in Höhe von 109.476,82 € an. 8

Mit dem hier streitigen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 29. September 2003 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer auf ./ 108.353,46 € (Erstattungsbetrag) fest. Hierbei ging er unter Bezugnahme auf die Feststellungen in dem Umsatzsteuer-Sonderprüfungsbericht und unter Hinweis auf § 15 Abs. 4 UStG von Vorsteuern lediglich in Höhe von 109.476,82 € aus. 9

Gegen diesen Bescheid legte die steuerlich beratene Klägerin fristgerecht Einspruch ein, zu dessen Begründung sie auf die Anlage zur Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2002 verwies. Dort hatte sie unter Bezugnahme auf die Prüfungsfeststellungen u.a. ausgeführt, die Vorsteuer ab dem 1. November 2002 gemäß § 15a UStG korrigieren zu wollen. Die bis zum Zeitpunkt der 10

Erstvermietung beanspruchten Vorsteuerbeträge (13%) seien nach neuer Rechtsprechung nicht in einer Summe gemäß § 15a UStG zu korrigieren, sondern verteilt auf 120 Monate. Damit ergebe sich für die Monate November und Dezember 2002 ein Korrekturbetrag in Höhe von zusammen lediglich 272,64 €. Die weiteren Berichtigungen würden in den künftigen Jahren in den Umsatzsteuer-Jahreserklärungen gemäß § 44 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung – UStDV – vollzogen. Dass sie von Anfang an die Absicht gehabt habe, das Gebäude an umsatzsteuerpflichtige Unternehmen zu vermieten, ergebe sich auch aus dem vorgelegten Schreiben vom 3. November 2004 der G GmbH, auf das Bezug genommen wird.

Mit Einspruchsentscheidung vom 28. April 2005 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, im Streitjahr 2002 beabsichtigt zu haben, die bezogenen Leistungen für steuerpflichtige Umsätze zu verwenden. Die Bestätigung des Finanzmaklers beziehe sich nur auf das Jahr 2001, nicht jedoch auf das Streitjahr. Zweifel an der Verwendungsabsicht ergäben sich insbesondere durch den mit der Fa. T GmbH abgeschlossenen Mietvertrag. Die darin getroffene Vereinbarung, dass der Vermieter die übrigen Büroräume nicht an Unternehmen der Allfinanzbranche vermieten dürfe und die ausdrückliche Erlaubnis zur Untervermietung ohne Hinweis, dass nur eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung zugelassen werde, sprächen dafür, dass die Untervermietung an die Vermögensberatung I.C. bereits festgestanden habe. Die von der Klägerin aufgestellte Behauptung, erst im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung von der Weitervermietung an einen nicht umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer erfahren zu haben, stelle eine Schutzbehauptung dar. 11

Hiergegen richtet sich die vorliegende, fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vorträgt: 12

Sie habe beabsichtigt, das gesamte Gebäude für umsatzsteuerpflichtige Zwecke zu vermieten. Diese Absicht habe sie durch Vermietung des Erdgeschosses an die C GmbH und des ersten Obergeschosses an die Fa. T GmbH auch umgesetzt. Darüber hinaus ergebe sich ihre Absicht der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung auch aus den Finanzierungsunterlagen und aus den Mietverträgen. Erst durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung habe sie erfahren, dass die Fa. T GmbH als Mieter des ersten Obergeschosses Teile davon an einen Untermieter weitervermietet habe, der umsatzsteuerfreie Umsätze ausführe. Nach Kenntnis dieser steuerschädlichen Untervermietung und nach Fertigstellung des Hauses sei der Mietvertrag mit der Fa. T GmbH geändert worden. Erst ab diesem Zeitpunkt könne ihre Absicht umgedeutet werden. An den Nachweis der Absicht der Vermietung von Büroflächen für umsatzsteuerpflichtige Zwecke dürften keine zu hohen Anforderungen gestellt werden, wie das Hessische Finanzgericht mit Beschluss vom 13. Februar 2004 6 V 2299/03, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2004, 1095, entschieden habe. 13

Die Vermutung des Beklagten, bei der Planung des Bürogebäudes habe der Mieter des ersten Obergeschosses bereits festgestanden, sei eine reine Erfindung. In dem Mietvertrag mit der Fa. T GmbH habe sie sich als Vermieterin dazu verpflichtet, die übrigen Büroräume nicht an ein Unternehmen der Allfinanzbranche zu vermieten. Bei einem Unternehmen der Allfinanz handele es sich nach außen um eine Vermögensberatungsgesellschaft. Diese würde jedoch umsatzsteuerpflichtige Leistungen ausführen. Erst durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei ihr bekannt geworden, dass die Vermögensberatung I.C. auch Geldanlagen vermittele und somit gemäß § 4 Nr. 8 UStG umsatzsteuerfreie Umsätze ausführe. 14

In der mündlichen Verhandlung ergänzte die Klägerin ihr bisheriges Vorbringen dahingehend, dass sie sich von ihrer Mieterin, der T GmbH bei Abschluss des Mietvertrages getäuscht gefühlt habe und wegen des Verlustes des Vorsteueranspruchs den mit ihr abgeschlossenen Mietvertrag mit Datum vom 25.3.2003 abgeändert und eine höhere Miete vereinbart habe.

Die Klägerin beantragt,

16

unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids 2002 vom 29. September 2003 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer unter Ansatz von Vorsteuern in Höhe von 125.835,47 € auf negativ 124.439,47 € festzusetzen.

17

Der Beklagte beantragt

18

die Abweisung der Klage.

19

Zur Begründung führt er in Ergänzung seiner Einspruchsentscheidung wie folgt aus:

20

Ein Vorsteuerabzug sei nur möglich, wenn die Klägerin im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung gehabt habe. Diese Absicht habe die Klägerin für das Jahr 2002 in Bezug auf das erste Obergeschoss nicht nachgewiesen. Unterlagen über die Suche nach entsprechenden Mietern (Zeitungsinserate, Maklerauftrag, Schriftwechsel mit Interessenten) seien nicht vorgelegt worden. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die zukünftigen Mieter im Zeitpunkt der Planung des Objekts bereits festgestanden hätten. In dem Mietvertrag mit der Fa. T GmbH sei eine Untervermietung ausdrücklich zugelassen worden. Gleichzeitig habe die Klägerin sich verpflichtet, die übrigen Büros nicht an die Allfinanzbranche zu vermieten. Hieraus sei der Schluss gerechtfertigt, dass der Klägerin auch die Fa. I.C. als Untermieter der Fa. T GmbH und damit die steuerfreie Untervermietung bekannt gewesen sei.

21

Mit Beschluss des Senats vom 21. April 2006 ist der Rechtsstreit gemäß § 6 der Finanzgerichtsordnung – FGO – dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen worden.

22

### **Entscheidungsgründe**

23

Die Klage ist unbegründet.

24

Der Beklagte hat zu Recht die geltend gemachte Vorsteuer um 16.358,65 € auf 109.476,82 € gekürzt. Die Klägerin hat nicht wirksam auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a) des Umsatzsteuergesetzes – UStG – verzichtet. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 29. September 2003 ist daher rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (arg. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung).

25

1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen, wenn die bezogene Leistung zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet wird. Zu den steuerfreien Umsätzen zählen grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a) UStG auch Vermietungsumsätze. Der vermietende Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer nach § 9 Abs. 1 UStG zu optieren und somit die Vermietungsumsätze der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Hierdurch erlangt er das Recht, aus den Eingangsrechnungen betreffend die Herstellung des Gebäudes die Vorsteuern zu

26

ziehen.

Diese Optionsmöglichkeit ist jedoch eingeschränkt: Voraussetzung für einen Verzicht auf die Steuerbefreiungen der in § 9 Absatz 1 UStG genannten Umsätze ist, dass steuerbare Umsätze von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden bzw. eine entsprechende Verwendungsabsicht besteht (BFH-Urteil vom 17. Mai 2001 V R 38/00, BStBl 2003 II S. 434). Diese Verwendungsabsicht muss der Unternehmer gemäß § 9 Abs. 2 Satz 2 UStG nachweisen (BFH-Urteil vom 22. März 2001 V R 46/00, BStBl II 2003, 433, vgl. auch Abschnitt 148a Abs. 4 UStR). In die Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Option vorliegen, muss ggf. die gesamte Unternehmerkette einbezogen werden (BFH-Urteil vom 21. April 1993 XI R 55/90, BStBl II 1994, 266; BFH-Beschluss vom 20. Oktober 1999 V B 112/99, BFH/NV 2000, 609; ebenso *Klenk* in *Sölch/Ringleb/ List*, UStG, § 9 Rdnr. 170). Ob ein Grundstück Wohnzwecken oder anderen den Vorsteuerabzug ausschließenden Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist, hängt somit von der tatsächlichen Verwendung durch den jeweiligen Endnutzer des Grundstücks ab (BFH-Urteil in BStBl II 1994, 266 und BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 609).

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen trifft den Unternehmer, der auf die Steuerbefreiung verzichten will; im Streitfall hat er den Nachweis zu erbringen (vgl. Abschnitt 148a Abs. 4 UStR; ebenso *Schwarz* in *Vogel/Schwarz*, UStG, § 9 Rz. 210 [April 2005]).

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen liegen im Streitfall die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht vor.

a) Die Klägerin hat zwar mit Vertrag vom 21.7.2002 die Räume des ersten Obergeschosses ihres Bürohauses an einen Unternehmer – die T GmbH – für Zwecke deren Unternehmens vermietet. Diese hat jedoch einen Teil der von der Klägerin angemieteten Räume mit Vertrag vom 11.11.2002 an den Vermögensberater I.C. untervermietet, der als Kreditvermittler steuerfreie Umsätze i.S. des § 4 Nr. 8 Buchstabe a) UStG ausführt. Damit ist die erste Alternative des § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht erfüllt, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist.

b) Im Streitfall ist – entgegen der Auffassung der Klägerin – auch die zweite Alternative des § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht erfüllt, wonach es für die Wirksamkeit einer Option nur auf die entsprechende Verwendungsabsicht bei der Klägerin ankommt. Da es sich bei der Verwendungsabsicht – wie bei jeder Absicht – (vgl. z.B. die Gewinnerzielungsabsicht) um eine innere Tatsache handelt, müssen objektive Anhaltspunkte vorliegen, die einen Rückschluss auf die Verwendungsabsicht der Klägerin zulassen (vgl. hierzu Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft – EuGH – vom 8. Juni 2000, C-396/98 "Schlossstraße", Umsatzsteuer- und Verkehrsrundschau – UVR – 2000, 308 [Rdnr. 41]) . § 9 Abs. 2 Satz 2 UStG verlangt den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1. Nachweis in diesem Sinne erfordert den sog. Vollbeweis. Nicht ausreichend ist eine bloße Glaubhaftmachung, also das Dartun von Umständen, aus denen auf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des Vorbringens geschlossen werden kann (vgl. *Schwarz* in *Vogel/Schwarz*, UStG, § 9 Rz. 209, 211; *Uterhark* in *Schwarz*, AO, § 88 Rz. 15).

Im Streitfall ist der Klägerin der erforderliche Nachweis ihrer Verwendungsabsicht nicht gelungen. Es mag sein, dass sie das gesamte Bürogebäude steuerpflichtig hat vermieten wollen. Die rein subjektive Absicht als Vorgang der inneren Gedankenwelt der Klägerin zur Verwendung des Grundstücks für umsatzsteuerpflichtige Zwecke reicht indes nicht aus. Da

maßgeblich nicht die vertraglich vorgesehene, sondern die tatsächliche oder aber die beabsichtigte Nutzung ist, trifft den zur Option entschlossenen Steuerpflichtigen eine Handlungspflicht. Er kann sich nicht damit begnügen, den Entschluss gefasst zu haben, das Grundstück für Umsätze verwenden zu wollen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Vielmehr trifft ihn darüber hinaus eine Verifizierungspflicht, ob denn der Mieter sich entsprechend seiner – des Vermieters – Absicht auch tatsächlich verhält (vgl. hierzu Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, § 113 Rz. 256 ff. [November 2004]; Abschnitt 148a Abs. 4 Sätze 1, 3 UStG). Diese Verifizierung hat mindestens für jedes Veranlagungsjahr neu zu erfolgen (vgl. Schwarz in Vogel/Schwarz, UStG, § 9 Rz. 158 [April 2005]).

Aufgrund der Besonderheiten des Streitfalles ergab sich für die Klägerin diese Verifizierungspflicht in verstärktem Maße. Denn zum einen hat sie der structur Verlagsgesellschaft mbH in § 23 des Vertrages vom 21.7.2002 das Recht auf Untervermietung eingeräumt, zum anderen hat sie sich in § 16 dieses Vertrages verpflichtet, die übrigen Büroräume nicht an ein "Konkurrenzunternehmen der Allfinanzbranche" zu vermieten. Aus der Verwendung des Begriffs "Konkurrenzunternehmen" hätten sich der Klägerin nicht nur Zweifel geradezu aufdrängen müssen, ob ihre Mieterin die angemieteten Räume ausschließlich für eigenbetriebliche Zwecke verwenden würde, sondern auch die Frage, wer denn durch diese Konkurrenzklausel geschützt werden sollte. Denn bei der T GmbH handelt es sich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt um ein Unternehmen der Allfinanzbranche. Ihre Mieterin, die T GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführerin D.C., hatte bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mit der Klägerin die Absicht gefasst, die von ihr angemieteten Räume teilweise an deren Ehemann I.C. unterzuvermieten. Dies ergibt sich aus der schriftlichen Stellungnahme vom 2.8.2007 der Frau D. C.. Es mag zwar sein, dass die T GmbH die Klägerin über diese Absicht der Untervermietung nicht ausdrücklich in Kenntnis gesetzt hat, wie sich aus der – mit der Darstellung der Klägerin insoweit übereinstimmenden – ergänzenden und in der mündlichen Verhandlung verlesenen Stellungnahme vom 11.8.2007 der Frau C ergibt. Diese möglicherweise bewusste Täuschung durch die Mieterin, der durch eine Anhebung des Mietzinses ab dem 25. März 2003 Rechnung getragen wurde, ändert jedoch nichts daran, dass die Klägerin die sich ihr aufdrängende Verifizierung der Absichten ihrer Mieterin unterlassen hat. Dass der in den Vertragsabschluss mit der T GmbH einbezogene Ehemann der Klägerin in Bezug auf die beiden Vertragsklauseln ("Untervermietung" und "Konkurrenzschutz") "blauäugig" gewesen war, wie er in der mündlichen Verhandlung bekundete, mag zwar sein, ändert an dem objektiv vorliegenden, in dem Unterlassen einer Verifizierung liegenden Fehlverhalten der Klägerin jedoch nichts.

Die Klage konnte nach alledem keinen Erfolg haben, weshalb sie mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen ist.