
Datum: 14.05.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3628/19 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0514.5K3628.19U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016, jeweils vom 19.09.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2019, werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer 2015 um 931,00 € und die Umsatzsteuer 2016 um 5.928,00 € gemindert wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob der Klägerin aus den Mietzahlungen an die C - GmbH & Co. KG (C - KG) der Vorsteuerabzug zusteht.	2
Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Alleiniger Kommanditist und Anteilseigner ist Herr B L. Dieser ist ebenfalls alleiniger Kommanditist und Anteilseigner der C - KG. Die Klägerin verwendet zum Betrieb ihres Unternehmens insbesondere das seit dem 01.01.2014 von der C - KG angemietete Anlagevermögen. Das angemietete Anlagevermögen besteht aus beweglichen und	3

unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Hierzu gehört u.a. das Grundstück S-Straße in S. Auf diesem Grundstück befindet sich der Betriebssitz der Klägerin. Die Bebauung des Grundstücks mit einer Halle sowie Freiflächen und Parkplätzen wurde von der C - KG in 2014 abgeschlossen. Die für die Anmietung des Grundstücks vereinbarte monatliche Nettomiete betrug zunächst 2.450 € und wurde ab dem Jahr 2016 auf 2.600 € erhöht (vgl. Pachtverträge und Ergänzungen, Bl. 11 ff. der Vertragsakte der C - KG). In dem Pachtvertrag vom 01.07.2014 erklärte die C - KG ferner, dass sie hinsichtlich der Vermietungsumsätze zur Umsatzsteuerpflicht optiere (Bl. 12 der Vertragsakte der C - KG).

Die Klägerin beauftragte am 23.10.2015 einen Architekten mit der Planung von zwei Mehrfamilienhäusern mit jeweils sechs Wohneinheiten auf einem Grundstück an der D-Straße in S. Sie beabsichtigte, die Häuser selbst zu errichten und anschließend an Privatpersonen zu Wohnzwecken zu veräußern. Das betreffende Grundstück erwarb die Klägerin mit Kaufvertrag vom 02.12.2015. In 2016 wurde das Grundstück vermessen und die Baugenehmigung beantragt sowie erteilt. Für die Architektenleistung sowie weitere Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstück machte sie den Vorsteuerabzug nicht geltend. Mit der Errichtung der beiden geplanten Mehrfamilienhäuser begann die Klägerin in 2017. Sämtliche Wohnungen wurden in der Folgezeit umsatzsteuerfrei veräußert. In den Streitjahren 2015 und 2016 führte die Klägerin hingegen ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus (vgl. auch Protokoll zum Erörterungstermin, Bl. 20 f. der Gerichtsakte).

Der Beklagte führte sowohl bei der Klägerin als auch bei der C - KG für die Jahre 2014 bis 2016 eine Betriebsprüfung durch. Der Prüfer kam dabei u.a. zu dem Ergebnis, dass die C - KG hinsichtlich ihrer Vermietungsumsätze an die Klägerin nicht wirksam zur Umsatzsteuerpflicht optiert habe. Zwar habe die Klägerin in den Jahren 2014 bis 2016 ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausgeführt und die angemieteten Gegenstände sowie das Gebäude auch ausschließlich zur Ausführung dieser Umsätze verwendet. Es habe aber bereits seit 2015 die Absicht bestanden, in den Folgejahren mit der Veräußerung der Wohnungen der noch zu errichtenden Mehrfamilienhäuser steuerfreie Ausgangsumsätze auszuführen. Vor diesem Hintergrund seien die Vermietungsumsätze grundsätzlich steuerfrei. Die C - KG schulde daher die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Diese könne nicht von der Klägerin als Vorsteuer abgezogen werden. Aus diesem Grund sei ihr der bisher auf die Mietzahlungen für das Grundstück S-Straße in S in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu versagen (2015: 931,00 €; 2016: 5.928,00 €; vgl. Tz. 2.7 des Betriebsprüfungsberichts). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht zum Betrieb der Klägerin vom 29.06.2018 (Betriebsprüfungshandakte Bl. 134 ff.) Bezug genommen.

Der Beklagte folgte diesen Feststellungen des Prüfers und erließ für die Jahre 2015 und 2016 am 19.09.2018 geänderte Umsatzsteuerbescheide. Den hiergegen eingelegten Einspruch, mit dem die Klägerin die Berücksichtigung des hinsichtlich der Mietaufwendungen versagten Vorsteuerabzugs begehrte, wies der Beklagte mit seiner Einspruchsentscheidung vom 15.10.2019 als unbegründet zurück.

Mit ihrer am 13.11.2019 beim Beklagten angebrachten Klage (§ 47 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung –FGO–) verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.

Sie trägt vor, dass ihr aus den Mietzahlungen an die C - KG der Vorsteuerabzug zustehe. Diese habe die Option zur Umsatzsteuer wirksam ausgeübt. Denn in den Streitjahren habe sie, die Klägerin, das gemietete Gebäude ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet. Erst ab 2017 habe sie mit der Errichtung und Veräußerung der

Wohnungen steuerfreie Umsätze ausgeführt. Für die Ausübung der Option durch die C - KG sei die tatsächliche Verwendung des Gebäudes durch sie, die Klägerin, maßgeblich. Auf die Absicht einer zukünftigen Verwendung sei nur dann abzustellen, wenn nicht bereits eine tatsächliche Verwendung erfolge. Die tatsächliche Verwendung des angemieteten Grundstücks für ausschließlich steuerpflichtige Umsätze verdränge daher die gleichzeitig bestehende Absicht, das Grundstück später bzw. ab 2017 auch teilweise zur Ausführung steuerfreier Umsätze zu verwenden.

Sie beantragt, 9

die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016, jeweils vom 19.09.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2019, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2015 um 931,00 € und die Umsatzsteuer 2016 um 5.928,00 € gemindert wird. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen, 12

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 13

Er trägt ergänzend zu seiner Einspruchsentscheidung vor, dass sich aus der Regelung des § 9 Abs. 2 UStG eine doppelte Beschränkung für die Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht dahingehend ergebe, dass die Mietsache nicht nur vom Leistungsempfänger zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet werden muss, sondern darüber hinaus selbst im Fall der ausschließlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze der Leistungsempfänger nicht die Absicht haben dürfe, die Mietsache irgendwann zukünftig für die Ausführung vorsteuerschädlicher, insbesondere steuerfreier Umsätze zu verwenden. Das Fehlen einer Verwendungsabsicht zur Ausführung vorsteuerschädlicher Umsätze sei nicht nur für den Fall, dass keine tatsächliche Verwendung durch den Mieter erfolge, erforderlich, sondern sei vielmehr eine eigenständige Beschränkung der Optionsmöglichkeit. Die beiden Beschränkungen (tatsächliche Verwendung und beabsichtigte Verwendung) stünden sich gleichwertig gegenüber und aus der Gesetzesbegründung sei nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber das Verhältnis der beiden Beschränkungen zueinander bestimmen wollte. Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG sei demnach der von ihm, dem Beklagten, vertretenen Interpretation zugänglich. Wegen der allgemeinen Regelung komme es auch auf eine konkrete Missbrauchsgefahr nicht an. Vor diesem Hintergrund sei die Möglichkeit der Option für die C - KG nicht erst in 2017, sondern bereits in 2015 ausgeschlossen. Denn obwohl die Klägerin in 2015 und 2016 das angemietete Grundstück ausschließlich für ihre steuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet habe, sei wegen der bereits seit 2015 bestehenden Absicht, später ab dem Jahr 2017 das Grundstück auch für steuerfreie Ausgangsumsätze zu verwenden, die Optionsmöglichkeit für die C - KG ausgeschlossen. 14

Bei der aufgeworfenen Frage, wie § 9 Abs. 2 UStG auszulegen sei, handele es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die Frage sei weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur bisher behandelt worden. So halte aber z.B. Sterzinger in seiner Kommentierung des § 9 UStG (Küffner/Stöcker/Zugmaier, Umsatzsteuer-Kommentar, NWB, § 9 Rz. 155) die Absicht der späteren schädlichen Verwendung im Rahmen des § 9 Abs. 2 UStG für ausreichend. 15

Die Sache ist mit den Beteiligten am 30.01.2020 vor dem Berichterstatter erörtert worden. Auf das entsprechende Protokoll (Bl. 20 f. der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. Die 16

Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Bl. 28, 30 der Gerichtsakte).

Entscheidungsgründe 17

Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). 18

Die Klage hat Erfolg. 19

Die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016, jeweils vom 19.09.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2019, sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin kann die von der C - KG für die Vermietung des Grundstücks S-Straße in S in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. 20

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. Die Vorschrift ist deshalb richtlinienkonform auszulegen (BFH, Urteil vom 29.8.2018, XI R 37/17, BStBl II 2019, 378 m.w.N.). 21

Das Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich deshalb u.a. nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist; denn bei richtlinienkonformer Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ist nicht jeder, sondern nur der geschuldete Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar (BFH, a.a.O. m.w.N.). 22

Die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug liegen vor. Insbesondere schuldet die C - KG die Umsatzsteuer aus der Vermietung an die Klägerin nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und nicht nach § 14c UStG wegen eines unberechtigten Steuerausweises. Die C - KG hat keine steuerfreien Vermietungsumsätze ausgeführt, sondern zu Recht auf die Steuerbefreiung verzichtet und als steuerpflichtige Umsätze behandelt. 23

1. Ein Unternehmer kann gem. § 9 Abs. 1 UStG einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) und bei den in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. b und c UStG bezeichneten Umsätzen allerdings nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. 24

Danach ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Vermietungsleistungen möglich, 25

26

- a) wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, und
- b) nur für den Fall, dass noch keine Verwendung für Ausgangsumsätze vorliegt, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.
2. Im Fall der C - KG sind die Voraussetzungen der Fallgruppe a) erfüllt, so dass die Fallgruppe b) ausscheidet.
- Es handelt sich bei der Vermietung des Grundstücks S-Straße in S um einen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG grundsätzlich umsatzsteuerfreien Umsatz. Zudem handelt es sich bei der Klägerin als Leistungsempfängerin um eine Unternehmerin, die das angemietete Grundstück für die Ausübung ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit, den Betrieb eines Bauunternehmens, verwendet. Schließlich hat die C - KG die Option zur Behandlung ihrer aus der Vermietung dieses Grundstücks erzielten Umsätze als umsatzsteuerpflichtig im Rahmen des mit der Klägerin geschlossenen Mietvertrages ausgeübt.
- Ferner verwendete die Klägerin das gemietete Grundstück in den Streitjahren ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze, welche wiederum nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, Abs. 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigten.
3. Die Absicht der Klägerin, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt, hier ab dem Jahr 2017, teilweise zur Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze im Wege der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten zu privaten Wohnzwecken zu verwenden, steht der wirksamen Ausübung der Option durch die Klägerin nicht entgegen. Eine Auslegung des § 9 Abs. 1 und 2 UStG dahingehend, dass im Fall der Vermietung der Verzicht auf die Steuerbefreiung voraussetzt, dass der Leistungsempfänger sowohl die Mietsache tatsächlich zur Ausübung vorsteuerunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet als auch die Absicht hegt, zukünftig keine vorsteuerschädlichen Umsätze auszuführen, findet weder im Wortlaut noch in der Systematik der Regelung Halt.
- Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG knüpft im Fall einer steuerfreien Vermietung die Behandlung der Umsätze durch den Unternehmer als steuerpflichtig an eine weitere Voraussetzung. Entweder muss der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwenden (Fallgruppe a) oder er muss, wenn es an einer tatsächlichen Verwendung für Ausgangsumsätze fehlt, beabsichtigen, die Eingangsleistung für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden (Fallgruppe b). Bereits die Verwendung des Wortes „oder“ lässt erkennen, dass es sich um Varianten und nicht um zwei Voraussetzungen handelt, die kumulativ vorliegen müssen. Wenn der Gesetzgeber die Absicht gehabt hätte, dass beide Voraussetzungen für die Ausübung der Option zur Steuerpflicht kumulativ erfüllt sein müssen, hätte er die Konjunktion „und“ verwendet.
- Bei der Regelung des § 9 Abs. 2 UStG handelt es sich nicht um einen Ausschlusstatbestand in dem Sinne, dass bei Vorliegen einer der aufgeführten Tatbestandsmerkmale die nach § 9 Abs. 1 UStG grundsätzlich eröffnete Optionsmöglichkeit ausgeschlossen ist. Vielmehr knüpft die Regelung die Ausübung der Option für bestimmte steuerfreie Umsätze an weitere Voraussetzungen, bei deren Vorliegen die Behandlung der Umsätze als steuerpflichtig möglich ist. Dementsprechend findet sich in § 9 Abs. 2 UStG eine enumerative Aufzählung einzelner Steuerbefreiungsvorschriften und die Formulierung, dass der Verzicht auf die

Steuerbefreiung bei diesen Umsätzen nur zulässig ist, wenn eine der beiden durch das Wort „oder“ alternativ zueinander stehenden Voraussetzungen vorliegt. Demnach ist die Ausübung der Option nicht nur im Fall der tatsächlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Umsätze möglich, sondern darüber hinaus auch für den Fall, wenn (noch) keine tatsächliche Verwendung stattfindet, dass eine solche Verwendung beabsichtigt ist. Es handelt sich dabei im Verhältnis zur erstgenannten Voraussetzung um eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 9 Abs. 1, Abs. 2 UStG.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Revision ist mangels Vorliegen eines Revisionsgrundes i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen. Es liegt keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die vom Beklagten aufgeworfene Rechtsfrage ist wegen der eindeutigen, sich aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergebenden Rechtslage nicht klärungsbedürftig. 35

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 36

... .. 37