

**Datum:** 05.05.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 1579/19 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2022:0505.5K1579.19U.00

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

**Tenor:**  
 Die Klage wird abgewiesen.  
 Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

**Tatbestand** 1

Streitig ist der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines teilweise vermieteten Einfamilienhauses sowie die von der Klägerin nach § 9 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ausgeübte Option, grundsätzlich steuerfreie Vermietungsumsätze als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln. 2

Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Gesellschafter sind die Eheleute S U und O N jeweils zu gleichen Teilen. Die Eheleute sind Eigentümer eines in 2015 auf dem Grundstück A-Str. 11 in V errichteten Einfamilienhauses. 3

Das Haus umfasst nach einer Aufstellung des für die Eheleute S U und O N tätig gewesenen Architekten folgende Flächen nach Abzug von 3% wegen des aufgetragenen Putzes: 4

	<u>Raumbezeichnung</u>	<u>m<sup>2</sup></u>	
<u>Erdgeschoss</u>	Diele	8,97	
	Arbeiten	15,40	

5

	Garderobe	7,01
	Bad	6,41
	Vorrat	5,56
	Kochen	14,32
	Wohnen/Essen	38,45
	Terrasse	14,02
<u>Obergeschoss</u>	Schlafen	27,31
	Bad	12,58
	Flur	7,45
	HWR	7,82
	Kind IA	25,18
	Kind IB	15,64
	Balkon	10,16
Fläche gesamt		216,28

Darüber hinaus verfügt das Einfamilienhaus über einen Spitzboden mit einer Grundfläche von 23,45 m<sup>2</sup>. Auf diesem befinden sich die Heizungsanlage des Hauses (Gas-Brennwert) mit Speicher und die Solarthermie-Versorgung. Wegen der weiteren Einzelheiten zu den Räumen und Flächen in dem Einfamilienhaus wird auf die Flächenermittlung (Rechtsbehelfshefter Bl. 118) und die Austauschpläne des Architekten vom 18.06.2014 Bezug genommen (Rechtsbehelfshefter Bl. 111 ff.).

Das Einfamilienhaus wird zum einen von den Gesellschaftern der Klägerin (und ihrer Tochter) für eigene Wohnzwecke genutzt. Zum anderen wird seit dem 01.12.2015 ein Teil des Gebäudes an die Gesellschafterin O N vermietet. Zum vermieteten Teil des Erdgeschosses gehören lt. Mietvertrag vom 01.12.2015 (Gerichtsakte Bl. 47 f.) der Raum mit der Raumbezeichnung „Arbeiten“ sowie die Diele, die Garderobe und das Bad. Die vereinbarte monatliche Miete betrug lt. Mietvertrag 84,03 € zzgl. 15,97 € Umsatzsteuer (100 € brutto). Die Gesellschafterin O N meldete zum 01.12.2015 bei der Stadt V ein eigenes Gewerbe an. Gegenstand des angemeldeten Gewerbes waren „Grafiken, Bildgestaltung, Porträts, Design, Internetpräsenz, Webportale“. Gegenüber dem Beklagten erklärte die Gesellschafterin O N den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. Aus der angemeldeten Tätigkeit erklärte die Gesellschafterin O N für das Jahr 2015 keinen Umsatz und für das Jahr 2016 einen einzelnen Umsatz von 50 € sowie jeweils einen Vorsteuerabzug i.H. der auf die

Miete gezahlten Umsatzsteuer.

Die Klägerin reichte am 28.06.2016 eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Dezember 2015 ein und erklärte, dass seit dem 01.12.2015 ein Büroraum an die Gesellschafterin O N steuerpflichtig vermietet werde. Sie erklärte Vermietungsumsätze i.H.v. 67 € (netto; USt: 12,73 €) (vgl. Umsatzsteuer-Überwachungsbogen, Rechtsbehelfshefter Bl. 196). Der auf die vermieteten Räumlichkeiten entfallende Vorsteuerbetrag aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Grundstück und das Einfamilienhaus betrage 6.331,88 € (9,19 % von 68.899,75 €). In dieser Höhe begehrte die Klägerin den Vorsteuerabzug. Bei der Ermittlung des abzugsfähigen Vorsteuerbetrags ging die Klägerin von einer Gesamtfläche von 216,26 m<sup>2</sup> und einer vermieteten Fläche von 19,88 m<sup>2</sup> aus. Nach einer handschriftlichen Notiz der Sachbearbeiterin des Beklagten auf den von der Klägerin eingereichten Unterlagen habe die Klägerin die Fläche von 19,88 m<sup>2</sup> wie folgt ermittelt (Rechtsbehelfshefter Bl. 130): Der Büroraum umfasse eine Fläche von 15,4 m<sup>2</sup>. Die Flächen der Diele (8,97 m<sup>2</sup>), der Garderobe (7,01 m<sup>2</sup>) und des Bades (6,41 m<sup>2</sup>) seien jeweils anteilig im Umfang von 20 % (4,48 m<sup>2</sup>) ebenfalls dem vermieteten Teil zuzurechnen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren von der Klägerin eingereichten Unterlagen Bezug genommen (Rechtsbehelfshefter Bl. 127 ff.).

8

Der Beklagte führte daraufhin am 15.02.2017 bei der Gesellschafterin O N eine Umsatzsteuer-Nachschaue durch. Die mit der Nachschau beauftragte Person, bei der es sich um die Prüferin der im Nachgang zu der Umsatzsteuer-Nachschaue bei der Klägerin durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung handelte, traf dabei für den Tag der Nachschau folgende Feststellungen: Der Büroraum sei mit einem Schreibtisch, einem Sideboard und zwei Schränken nebst Regalen ausgestattet gewesen. Bei den Gegenständen auf dem Schreibtisch, den Regalen und den offenen Ablageflächen habe es sich offensichtlich überwiegend um private Gegenstände der Familie gehandelt. Die Gesellschafterin O N habe das Öffnen der Schränke verweigert. Auf Nachfrage, was in dem Büroraum auf ihre angemeldete unternehmerische Tätigkeit hindeuten könne, habe die Gesellschafterin O N eine Mappe mit einigen Zeichnungen, ca. 5-6 Stück, hervorgeholt. Sie habe weiter erklärt, dass sie einen Laptop benutze, auf dem sie Fotografien gespeichert hätte. Der Laptop habe sich jedoch nicht in dem Raum befunden. Im Flur habe sich eine Garderobe befunden, an der private Jacken gehangen hätten. In einem großen Schrank hätten sich, so habe die Gesellschafterin O N erklärt, private Gegenstände befunden. Der Flur diene ferner als Durchgang zu den Privaträumen (Wohnzimmer). Das Bad im Erdgeschoss sei mit einer großen Step-In-Dusche ausgestattet gewesen. Von außen seien an dem Einfamilienhaus keine Hinweise angebracht gewesen, die auf die als Gewerbe von der Gesellschafterin O N angemeldete Tätigkeit hingewiesen hätten. Die Frage nach ihren Bemühungen um die Vermarktung ihrer Fotografien und Porträts habe die Gesellschafterin O N nicht beantworten können. Auch habe Gesellschafterin O N nicht erklären können, worum es sich bei dem erklärten Umsatz von 50 € gehandelt habe. Sie habe weiter erklärt, dass sie keine Internetseite habe. Die Gesellschafterin O N habe ferner angegeben, dass sie beabsichtige, ihre Werke in einer Ausstellung zu präsentieren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht über die Umsatzsteuer-Nachschaue vom 15.02.2017 Bezug genommen (Rechtsbehelfshefter Bl. 190 f.).

9

Der Beklagte führte im Anschluss an die Umsatzsteuer-Nachschaue, welche allein wegen der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschafterin O N durchgeführt worden war, bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, die am 27.03.2017 begann. Die Prüferin traf dabei folgende Feststellungen zur Frage des Vorsteuerabzugs: Die Zuordnung der Fläche von 19,88 m<sup>2</sup> zum Unternehmen der Klägerin sei mit dem Mietvertrag hinreichend

10

dokumentiert worden. Maßgeblich für die Ermittlung des unternehmerisch genutzten Teils des Einfamilienhauses sei das Verhältnis der unterschiedlich genutzten Flächen zueinander. Bei der Flächenermittlung seien nicht, wie von der Klägerin vorgenommen, die Grundsätze der Wohnflächenberechnung anzuwenden, sondern es seien alle Grundflächen mit Ausnahmen von Terrassen (bei der Wohnflächenberechnung der Klägerin mit 14,02 m<sup>2</sup> berücksichtigt worden) und Balkonen (bei der Wohnflächenberechnung der Klägerin mit 10,16 m<sup>2</sup> berücksichtigt worden) einzubeziehen. Dazu gehöre auch die Fläche des Spitzbodens mit 23,45 m<sup>2</sup>. Nicht dazu gehöre hingegen der Carport mit Abstellraum, da es sich dabei um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handeln würde. Danach betrage die Summe der maßgeblichen Einzelflächen 215,55 m<sup>2</sup>, wovon nach Angabe der Klägerin 19,88 m<sup>2</sup> und damit ein Anteil von 9,22 % vermietet worden sei. Damit sei die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG unterschritten worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 12.06.2017 Bezug genommen (Rechtsbehelfshefter Bl. 68 ff.).

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüferin und setzte mit einem erstmaligen Umsatzsteuerjahresbescheid vom 04.12.2017 die Umsatzsteuer 2015 unter Berücksichtigung des von der Klägerin erklärten Nettoumsatzes von 67 € auf 12,73 € fest, wobei der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug in Gänze unberücksichtigt blieb (Rechtsbehelfshefter Bl. 40 f.). Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung – AO –).

11

Die Klägerin legte am 29.12.2017 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 Einspruch ein (Rechtsbehelfshefter Bl. 37 f.). Sie trug zu Begründung vor, dass ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich sei, da das Einfamilienhaus zu 10,79 % umsatzsteuerpflichtig vermietet werde. Bei der Ermittlung der maßgeblichen Flächen seien solche, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt würden (z.B. Technikraum, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen), nicht zu berücksichtigen. Dementsprechend sei die Fläche des Spitzbodens nicht anzusetzen, da es sich dabei um einen Technikraum handle, in dem sich die Heizungsanlage (Gas-Brennwert) mit Speicher und Solarthermie-Versorgung befinde. Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sei der Hauswirtschaftsraum im Obergeschoss mit 7,82 m<sup>2</sup>, da es sich dabei um eine Waschküche handeln würde. In diesem Zusammenhang sei das Urteil des FG München vom 02.03.2011 (Az. 3 K 2880/08), die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 31.01.2017, S 7300 – Karte 7, und der BFH-Beschluss vom 21.05.1987 (V S 11/85) zu berücksichtigen. Danach ergäbe sich folgende Ermittlung des unternehmerisch genutzten Anteils des Einfamilienhauses:

12

	<u>m<sup>2</sup></u>	<u>m<sup>2</sup></u>	
Gesamtnutzfläche lt. Architekt		216,28	
Terrasse EG	14,02		
Hauswirtschaftsraum OG	7,82		
Balkon OG	<u>10,16</u>		
Maßgebliche Nutzfläche		184,28	

13

Bürofläche		19,88	
Anteil Bürofläche			10,79 %

Der Beklagte wies den Einspruch mit seiner Einspruchsentscheidung vom 18.04.2019 als unbegründet zurück. Die Klägerin habe die Flächen der Diele (8,97 m<sup>2</sup>), der Garderobe (7,01 m<sup>2</sup>) und des Bades (6,41 m<sup>2</sup>) nicht, auch nicht anteilig zu 20%, unter Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung steuerpflichtig an die Gesellschafterin O N vermieten können. Dies sei bei gemischt verwendeten Räumen nur möglich, wenn eine Abgrenzung nach baulichen Merkmalen möglich sei. Diese Voraussetzung sei bei der Diele, der Garderobe und dem Bad jeweils nicht erfüllt. Daher seien diese Räumlichkeiten insgesamt dem nichtunternehmerisch genutzten Teil des Einfamilienhauses zuzuordnen. Folglich stehe einer Gesamtnutzfläche von 192,1 m<sup>2</sup> nur ein unternehmerisch genutzter Teil in Gestalt der vermieteten Bürofläche von 15,4 m<sup>2</sup> gegenüber, sodass der unternehmerisch genutzte Anteil 8,01 % betrage:

14

	<u>m<sup>2</sup></u>	<u>m<sup>2</sup></u>	
Gesamtnutzfläche lt. Architekt		216,28	
Terrasse EG	14,02		
Balkon OG	<u>10,16</u>		
Maßgebliche Nutzungsfläche		192,1	
Bürofläche		15,4	
Anteil Bürofläche			8,02 %

15

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2019 (Rechtsbehelfshefter Bl. 5 ff.) Bezug genommen.

16

Mit Bescheid vom 13.05.2019 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf (Rechtsbehelfshefter Bl. 4).

17

Mit ihrer am 20.05.2019 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.

18

Die Klägerin trägt vor, dass das Einfamilienhaus anteilig zu 12,36 % vermietet und damit insoweit für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet werde. Maßgeblich sei das Verhältnis der unternehmerischen zu den nichtunternehmerisch genutzten Flächen. Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt würden (z.B. Technikraum, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen), seien dabei ausgenommen. Würden zudem Räume vom Eigentümer sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch verwendet werden, sei entsprechend der Verfügung der OFD Karlsruhe vom 31.01.2017 (S 7300 – Karte 7) die Grundfläche auf die jeweilige Nutzung aufzuteilen.

19

Aus diesem Grund sei das Bad im Erdgeschoss sowie der Flur und die Garderobe, die sich unmittelbar vor dem Büro befänden, anteilig zu 20 % zutreffend als unternehmerisch bzw. vermietet behandelt worden. Gegenüber der Mieterin, die Gesellschafterin O N , sei zudem eingeräumt worden, den Vorrats-/Abstellraum im Erdgeschoss oder auch den Spitzboden als Abstellmöglichkeit mit zu nutzen, da kein Kellerraum zur Verfügung stehe. Der Spitzboden sei nicht zu berücksichtigen, da es sich dabei um einen Technikraum handle, in dem sich die Heizungsanlage (Gas-Brennwert) mit Warmwasserspeicher, die Solarthermie-Versorgung und die Lüftungsanlage befinde. Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sei der Hauswirtschaftsraum im Obergeschoss, da es sich dabei um eine Waschküche handeln würde. Danach sei der vermietete Flächenanteil wie folgt zu ermitteln:

	<u>m<sup>2</sup></u>	<u>m<sup>2</sup></u>	
Gesamtnutzfläche lt. Architekt		216,28	
Spitzboden/Technikraum	23,45		
Terrasse EG	14,02		
Hauswirtschaftsraum OG	7,82		
Balkon OG	<u>10,16</u>		
Maßgebliche Nutzfläche		160,83	
Bürofläche		19,88	
Anteil Bürofläche			12,36 %

20

Während der Beklagte gemeinschaftliche Flächen wie das Bad, den Flur und die Garderobe, jeweils im Erdgeschoss, nicht berücksichtigt habe, habe er andere gemeinschaftlich genutzte Flächen wie den Vorrats-/Abstellraum und den Flur im Obergeschoss nicht aus seiner Ermittlung herausgenommen, sondern dem nichtunternehmerischen Anteil erhöhend zugerechnet. Der Flur im Obergeschoss sei auch gemeinschaftlich genutzt worden, da der Hauswirtschaftsraum (Waschküche) und der Spitzboden nur darüber erreichbar seien. Eine konsequente Umsetzung des Ansatzes des Beklagten würde zu folgendem Ergebnis führen:

21

	<u>m<sup>2</sup></u>	<u>m<sup>2</sup></u>	
.			
Gesamtnutzfläche gem. Berechnung des Bekl.		239,73	
Spitzboden/Technikraum	23,45		
Vorrats-/Abstellraum EG	5,56		

22

Diele EG	8,97		
Garderobe EG	7,01		
Bad EG	6,41		
Terrasse EG	14,02		
Hauswirtschaftsraum OG	7,82		
Balkon OG	<u>10,16</u>		
Maßgebliche Nutzfläche		148,88	
Bürofläche		15,4	
Anteil Bürofläche			10,34 %

Allerdings müssten dann darüber hinaus wegen der tatsächlichen Nutzung die Grundflächen von Bad, Flur und Garderobe im Erdgeschoss auch, wie bisher, anteilig zu 20 % berücksichtigt werden. Danach ergäbe sich sogar ein unternehmerisch genutzter Vermietungsanteil von 13,35 %:

23

<u>m<sup>2</sup></u>		<u>m<sup>2</sup></u>	
Gesamtnutzfläche gem. Berechnung Bekl.		239,73	
Spitzboden/Technikraum	23,45		
Vorrats-/Abstellraum EG	5,56		
Diele EG	8,97		
Garderobe EG	7,01		
Bad EG	6,41		
Terrasse EG	14,02		
Hauswirtschaftsraum OG	7,82		
Balkon OG	<u>10,16</u>		
Maßgebliche Nutzungsfläche		148,88	

24

Bürofläche		19,88	
Anteil Bürofläche			13,35 %

Die Gesellschafterin O N sei ab Mietbeginn unternehmerisch tätig gewesen. Sie habe zum 01.12.2015 ein Gewerbe für Erstellung von Grafiken, Bildgestaltung, Porträts und Designs angemeldet. Inhalt und Umfang ihrer bisherigen Tätigkeit ergebe sich insbesondere aus der Beantwortung des Fragebogens des Beklagten zur einkommensteuerlichen Gewinnerzielungsabsicht sowie aus den weiteren eingereichten Unterlagen (Gerichtsakte Bl. 47 ff.). Die Gesellschafterin O N habe für ihr Gewerbe eine Internetseite einrichten lassen und sie habe bereits mehrere Ausstellungen durchgeführt, anlässlich derer ihre Werke zum Verkauf angeboten worden seien. 25

In der mündlichen Verhandlung trägt die Klägerin unter Einreichung weiterer Unterlagen ergänzend vor, dass die Ermittlung des vermieteten Anteils von 19,88 m<sup>2</sup> sich richtigerweise daraus ergebe, dass, ohne Berücksichtigung eines Abzugs für den Putz von 3 %, neben dem Arbeitsraum mit einer Fläche von 15,88 m<sup>2</sup> ein Abstellraum, der sich unterhalb der Treppe befinde, mit einer Raumfläche von 4 m<sup>2</sup> vermietet worden sei. Es sei nur ein Zufall, dass sich eine Fläche von 19,88 m<sup>2</sup> auch aus der Addition des Arbeitsraumes sowie eines 20 %igen Anteils der Grundfläche für Bad, Diele und Garderobe, jeweils unter Abzug von 3 % für den Putz, ergebe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 04.12.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2019 und des Umsatzsteuerbescheides vom 13.05.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2015 auf ./ 7.638,79 € (Erstattungsanspruch) festgesetzt wird. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er nimmt zur Begründung Bezug auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass aus seiner Sicht bei der Ermittlung des vermieteten Anteils wie folgt vorzugehen sei: Es seien die Grundflächen aller Räume unabhängig von ihrer Nutzung zu berücksichtigen. Dies gelte auch für Flächen, die der Versorgung des Gebäudes dienen oder die gemeinschaftlich genutzt würden. Der Hauswirtschaftsraum sei bei der Berechnung der Gesamtfläche einzubeziehen. Im Rahmen der Ermittlung der unternehmerischen Flächen seien hingegen die gemeinschaftlich genutzten Flächen nicht zu berücksichtigen. Ein Eigentümer könne nicht anteilig auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze verzichten, da die Flächen innerhalb eines Raumes nicht hinreichend abgrenzbar seien. So könnten z.B. im Erdgeschoss das Bad, die Diele und die Garderobe nicht aufgeteilt werden, sodass diese Flächen dem nichtunternehmerischen Teil zuzuordnen seien. Es bliebe danach bei einem vermieteten Anteil von 8,01 %. 31

Die Mieterin, die Gesellschafterin O N, habe zudem die angemieteten Räumlichkeiten nicht für eine eigene unternehmerische Tätigkeit verwendet. Sie habe vielmehr keine mit Einnahmeerzielungsabsicht verfolgte unternehmerische Tätigkeit ausgeübt. Der für das Jahr 2016 erklärte Umsatz von 50 € sei nicht belegt worden. 32

Die Sache ist am 05.05.2022 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.	33
<b>E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e</b>	34
Der Umsatzsteuerbescheid vom 13.05.2019, der nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2019 bekannt gegeben worden ist, ist gem. § 68 Abs. 1 Satz Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens geworden.	35
I. Die Klage hat keinen Erfolg.	36
Der Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 13.05.2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf einen anteiligen Abzug der Vorsteuern aus der Errichtung des Einfamilienhauses.	37
1. Der Vorsteuerabzug ist zum einen nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen.	38
a) Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH, Urteil vom 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896, Rn. 19). Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.	39
Diese Vorschriften beruhen auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), 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 (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896, Rn. 20).	40
b) Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt.	41
Die Regelung beruhte im Streitjahr auf Art. 1 des Durchführungsbeschlusses des Rates vom 13.11.2012 (2012/705/EU) zur Änderung der Entscheidung 2009/791/EG und des Durchführungsbeschlusses 2009/1013/EU zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland bzw. der Republik Österreich, weiterhin eine von den Artikeln 168 und 168a MwStSystRL abweichende Regelung anzuwenden. Die Ermächtigung berechtigt zum Ausschluss von Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 16.11.2016, XI R 15/13, BStBl II 2018, 237, Rn. 7, 28).	42
Gegen die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG bestehen im Streitfall keine unionsrechtlichen Bedenken. Das Einfamilienhaus, aus dessen Errichtung die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht, wurde neben der Verwendung für die Vermietung an die Gesellschafterin O N nur für private Wohnzwecke, nicht aber für nichtwirtschaftliche – nicht in	43

den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende – Tätigkeiten verwendet (vgl. zu dieser Frage BFH, Urteil vom 03.08.2017, V R 59/16, BStBl II 2017, 1209, Rn. 14, mit Verweis auf BFH, Urteil vom 16.11.2016, XI R 15/13, BStBl II 2018, 237).

c) Die Errichtung des Einfamilienhauses gilt nicht als für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt, da sie es nicht mindestens anteilig zu 10 % für ihr Unternehmen nutzt. 44

aa) Die nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erforderliche Ermittlung des unternehmerisch genutzten Anteils hat in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG zu erfolgen (BFH, Urteil vom 19.07.2011, XI R 21/10, BStBl. II 2012, 430, Rn. 53 ff.; Oelmaier in: Sölch/Ringleb, UStG, § 15 Rn. 524). 45

Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. 46

Diese Vorschriften sind richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes für den Vorsteuerabzug – im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung – nicht darauf abgestellt werden kann, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen; vielmehr kommt es dabei auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an (BFH, Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654, Rn. 31 f. mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgesellschaft –, UR 2016, 545). 47

Für die Ermittlung ist der unternehmerische Verwendungsanteil bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel zu ermitteln, der in der Regel eine "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens ermöglicht und danach sachgerecht i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ist (hierzu und zum Folgenden grundlegend BFH, Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654, Rn. 43 ff. m.w.N.; vgl. auch BFH, Beschluss vom 27.03.2019, V R 43/17, BFH/NV 2019, 719). Denn Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in abziehbare und nichtabziehbare ist bei Gebäuden in der Regel das Verhältnis der den verschiedenen Zwecken dienenden Grundflächen; in der unterschiedlichen Nutzung der Flächen drückt sich die Zuordnung des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen aus. 48

Die Vorsteuerbeträge sind aber dann nicht nach dem Verhältnis der Flächen aufzuteilen (und der Flächenschlüssel ist nicht sachgerecht i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG), wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z.B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In solchen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, sodass der Flächenschlüssel sich nicht als genauere Aufteilung erweist. 49

So könnte etwa eine besonders aufwendige Ausstattung der Wohnräume bei gleichzeitig einfacher Ausstattung der zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze genutzten Räume bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Flächenverhältnis zur Annahme eines unverhältnismäßig hohen Anteils des steuerpflichtig verwendeten Leistungsbezugs und damit zu einem zu hohen Vorsteuerabzug führen. Das gilt im umgekehrten Fall entsprechend.

Führt die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu keinem präziseren Ergebnis, gilt der Umsatzschlüssel. 51

bb) Die Klägerin hat zu Recht den unternehmerischen Anteil nach dem Flächenschlüssel ermittelt. Das Verhältnis der den privaten Wohnzwecken auf der einen Seite und den Vermietungsumsätzen auf der anderen Seite dienenden Grundflächen drückt die wirtschaftliche Zuordnung des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen bzw. im Fall der privaten Verwendung die fehlende Zuordnung zu ausgeführten Umsätzen aus. 52

cc) Nach den unter 1. c) aa) genannten Grundsätzen beträgt die maßgebliche Nutzfläche des Einfamilienhauses 180,00 m<sup>2</sup>. 53

Ausgehend von der Nutzflächenberechnung des Architekten mit einer Gesamtfläche von 216,28 m<sup>2</sup> sind zum einen weder die Fläche des Balkons (10,16 m<sup>2</sup>) noch die Fläche der Terrasse (14,02 m<sup>2</sup>) bei der Ermittlung der für die Aufteilung der Nutzflächen auf die privaten Wohnzwecke auf der einen Seite und der Vermietungsumsätze auf der anderen Seite maßgeblichen Gesamtnutzfläche mit einzubeziehen. Es handelt sich dabei jeweils um Flächen außerhalb des Gebäudes, die nicht zu den das Gebäude umfassenden Innenräumen gehören. Sie gehören damit nicht zu den Grundflächen, deren Nutzung die Zuordnung des Gebäudes zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen ausdrückt. Hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus. 54

Zum anderen sind im Streitfall bei der Ermittlung der für die Aufteilung maßgeblichen Gesamtnutzfläche des Einfamilienhauses die Diele (8,97 m<sup>2</sup>) und die Garderobe (7,01 m<sup>2</sup>) im Erdgeschoss nicht zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei nicht um Flächen, die unterschiedlich entweder zu Wohnzwecken oder unternehmerischen Zwecken genutzt werden bzw. genutzt werden können. Vielmehr dienen sie nahezu ausschließlich dazu, um innerhalb des Einfamilienhauses zu den von den Gesellschaftern der Klägerin privat oder den von der Klägerin unternehmerisch genutzten Räumlichkeiten zu gelangen. Die Diele im Erdgeschoss dient dem Zugang zum Wohnzimmer, zum Arbeitszimmer, zur Haustür sowie zur Garderobe. Bei der als Garderobe bezeichneten Fläche handelt es sich wie bei der Hausdiele um einen Flur bzw. Durchgangsbereich zwischen Diele, Badezimmer und der zum Einfamilienhaus gehörenden Garage. 55

Die Nutzfläche ist schließlich um die Abstellfläche unterhalb der Treppe im Umfang von 3,88 m<sup>2</sup> zu erhöhen. Die Fläche soll lt. der Klägerin insgesamt rund 4 m<sup>2</sup> betragen. Um das Verhältnis zu den von den Beteiligten bisher zur Ermittlung der Flächenanteile verwendeten Werten lt. der Aufstellung des Architekten zu wahren, wird auch insoweit ein 3 %iger Abzug für Putz berücksichtigt. 56

Anders als die Klägerin meint, gehört der Hauswirtschaftsraum im Obergeschoss (7,82 m<sup>2</sup>) zur maßgeblichen Nutzfläche des Einfamilienhauses. Der Raum und seine Fläche haben keine untergeordnete, dem gesamten Gebäude dienende Funktion. Die Raumfläche ist wie die Fläche der anderen abgeschlossenen Räume für sich nutzbar. Es handelt sich insbesondere nicht um einen Raum bzw. eine Fläche, die nur gemeinsam genutzt werden 57

kann. Die Fläche des Raumes wird ausschließlich von den Gesellschaftern der Klägerin für ihre privaten Zwecke verwendet. Der Raum wird gerade nicht von der Klägerin an die Gesellschafterin O N vermietet oder dieser zur Mitnutzung für ihre gewerblichen Zwecke mitüberlassen.

Weitere Flächen sind bei der Ermittlung der maßgeblichen Gesamtnutzfläche weder erhöhend noch mindernd zu berücksichtigen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin insbesondere klargestellt, dass der Spitzboden auch nicht teilweise der Gesellschafterin O N zur Nutzung überlassen wird bzw. wurde. Der Spitzboden diene und dient allein als Technikraum für das gesamte Gebäude, in dem sich neben der Heizungstherme eine große Lüftungsanlage sowie eine Wärmerückgewinnungsanlage befinden. Wie die Klägerin in ihrer in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Nutzflächenermittlung geht auch der erkennende Senat davon aus, dass der Flur im Obergeschoss als Nutzfläche allein der privaten Nutzung zuzuordnen ist.

58

dd) Der von der Klägerin für ihre unternehmerische Vermietungstätigkeit verwendete Anteil an der maßgeblichen Gesamtnutzfläche von 180,00 m<sup>2</sup> beträgt weniger als 10%.

59

(1) Der Senat ist nicht überzeugt davon, dass die Klägerin, wie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, an die Gesellschafterin O N die Abstellfläche unterhalb der Treppe gegen Zahlung eines Mietentgelts überlassen hat. Die Abstellfläche wird nicht im Mietvertrag angegeben. In dem Mietvertrag vom 01.12.2015 wird der Mietgegenstand damit angegeben, dass die Gesellschafterin von der Klägerin „den im Anwesen A-Str. 11, 00000 V befindlichen Büroraum mit Diele, Garderobe und WC angemietet“ hat. „Diese Büroräume sind im Erdgeschoss gelegen und haben eine Fläche von insgesamt 19,88 qm“, heißt es im Mietvertrag weiter. Die Bezeichnungen Diele und Garderobe entsprechen auch den Angaben in den vorgelegten Austauschplänen. Dass mit der Garderobe davon abweichend der Abstellraum unterhalb der Treppe gemeint ist, ergibt sich weder aus dem Mietvertrag noch aus den weiteren vorgelegten Unterlagen. Vielmehr wird in der von der Klägerin selbst erstellten und bereits im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2015 eingereichten Übersicht über die Ermittlung des abzugsfähigen Anteils des Vorsteuerbetrages vom 27.06.2016 die „Vermietung eines Büros zzgl. WC u. Flur ab 01.12.2015“ als Unternehmensgegenstand angegeben. Auch insoweit findet sich kein Hinweis darauf, dass eine Abstellkammer ebenfalls zum Mietgegenstand gehörte.

60

Schließlich verfügte die Gesellschafterin O N zum Zeitpunkt der durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau in 2016 über keine Materialien, deren Aufbewahrung außerhalb der vermieten Räumlichkeiten es bedurft hätte. Die Arbeitsmittel beschränkten sich auf die im „Arbeitsraum“ aufbewahrten Bilder und Skizzen sowie den Laptop. Der geringe Umfang der Arbeitsmittel spricht auch dagegen, dass bereits bei Errichtung des Einfamilienhauses die Klägerin die konkrete Absicht hatte, der Gesellschafterin O N weitere Flächen zu überlassen. Eine spätere Absichtsänderung hätte für das Streitjahr keine Bedeutung, da es für den Vorsteuerabzug auf die Verwendungsabsicht bei Leistungsbezug, hier lt. Klägerin das Jahr 2015, ankommt. Dies gilt auch für die Bestimmung des für das Unternehmen bezogenen Anteils i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (BFH, Urteil vom 02.08.2018, V R 21/16 –,BStBl II 2019, 339, Rn. 37). Darüber hinaus würde eine solche Überlassung nicht zur unternehmerischen Vermietungstätigkeit gehören, da sie außerhalb des Mietvertrages und unentgeltlich erfolgt wäre.

61

(2) Die Klägerin vermietet an die Gesellschafterin O N den Raum „Arbeiten“ mit einer Grundfläche von 15,4 m<sup>2</sup>. Dieser steht hiernach ausschließlich der Gesellschafterin O N für ihre Zwecke zur Verfügung.

62

Bei den ebenfalls im Mietvertrag aufgeführten Räume „Diele“ und „Garderobe“ im Erdgeschoss handelt es sich – wie bereits oben unter 1. c) bb) ausgeführt – nicht um berücksichtigungsfähige Nutzflächen des Einfamilienhauses.	63
Der Senat sieht es bereits als zweifelhaft an, ob das Bad im Erdgeschoss zu 20 % der mietweisen Überlassung an die Gesellschafterin O N dient. Es handelt sich dabei um das einzige Bad im Erdgeschoss. Es beinhaltet nicht nur ein WC, sondern darüber hinaus auch eine Dusche. Die Überlassung einer Dusche steht mit der von der Gesellschafterin O N angemeldeten Tätigkeit in keinem erkennbaren Zusammenhang. Das Bad steht der privaten Nutzung durch die Gesellschafter der Klägerin bzw. deren mit ihnen im Haushalt lebenden Kind uneingeschränkt zur Verfügung. Die Klägerin hat die Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils nicht näher erläutert, sondern schlicht pauschal angesetzt.	64
Es kann jedoch im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob der von der Klägerin für das Bad im Erdgeschoss behauptete Nutzungsteil für die von ihr ausgeübte unternehmerische Vermietungstätigkeit zutrifft oder nicht. Denn selbst unter Ansatz des sich daraus ergebenden unternehmerisch verwendeten Flächenanteils von 1,28 (6,41 m <sup>2</sup> x 20 %) liegt der für die unternehmerische Vermietungstätigkeit der Klägerin verwendete Anteil an der gesamten Nutzfläche des Einfamilienhauses mit 9,3 % unterhalb der 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.	65
Zur Wahrung des Rechtsfriedens wird ergänzend darauf hingewiesen, dass die 10%-Grenze auch dann unterschritten bliebe, wenn, wie die Klägerin es in ihrer in der mündlichen Verhandlung eingereichten Berechnung angibt, das Bad im Erdgeschoss nicht bei der Ermittlung der maßgeblichen Gesamtnutzfläche des Einfamilienhauses berücksichtigt werden würde. In diesem Fall würde der Anteil der Nutzfläche, welcher der Vermietungstätigkeit der Klägerin dient, sogar nur 8,9% betragen.	66
2. Der Vorsteuerabzug ist zum anderen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.	67
Danach ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreie Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.	68
a) Die Klägerin erbrachte an die Gesellschafterin O N steuerfreie Vermietungsleistungen.	69
Die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen, sind nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.	70
Danach unterfallen die auf Grundlage des Mietvertrages von der Klägerin an die Gesellschafterin O N erbrachten Vermietungsleistungen grundsätzlich der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.	71
b) Die Klägerin konnte für ihre Vermietungsleistungen nicht wirksam zur Umsatzsteuerpflicht optieren.	72
aa) Ein Unternehmer ist gemäß § 9 Abs. 1 UStG berechtigt, auf die Steuerfreiheit für seine Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) zu verzichten, wenn er den Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt. Der Zweck der Regelung besteht darin, den mit dem Vorteil der Steuerfreiheit nach § 4 UStG verbundenen	73

Nachteil des Vorsteuerausschlusses nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für bestimmte Leistungen zu vermeiden (BFH, Urteil vom 01.03.2018, V R 35/17, BStBl II 2020, 749, Rn. 11).

Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG ist allerdings der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken i.S. von § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. 74

Bei Vermietungsumsätzen ist wegen § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ein Vorsteuerabzug nur zulässig, wenn auf die Steuerfreiheit (vgl. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) verzichtet wurde (§ 9 Abs. 1 UStG). Erforderlich für die Annahme einer tatsächlichen Verwendung für Zwecke, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, ist die positive Feststellung einer steuerpflichtigen Vermietung. Insoweit bestehende Zweifel gehen zu Lasten des Unternehmers, weil er die Feststellungslast (objektive Beweislast) für das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs trägt (BFH, Beschlüsse vom 27.08.2009, XI B 124/08, BFH/NV 2009, 2010, Rn. 9; vom 03.08.2007, V B 73/07, BFH/NV 2007, 2368, m.w.N.). 75

bb) Die vorgenannten Voraussetzungen zur Behandlung der Vermietungsumsätze der Klägerin als steuerpflichtige Umsätze lagen nicht vor. Die von der Klägerin vermieteten Räumlichkeiten wurden von der Leistungsempfängerin nicht ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass die Mieterin, die Gesellschafterin O N , als Leistungsempfängerin der Klägerin im Streitjahr eine unternehmerische Tätigkeit ausübte oder auszuüben beabsichtigte. Die fehlende Feststellung geht zu Lasten der Klägerin. 76

(1) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG; vgl. hierzu und zum Folgenden auch FG Münster, Urteil vom 25.03.2021, 5 K 3037/19 U, Rn. 29 - 32, EFG 2021, 1151). 77

Bei richtlinienkonformer Anwendung dieser Legaldefinition muss dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ausgeübt werden (vgl. noch zu Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG – 6. EG-Richtlinie – z.B. BFH-Urteile vom 18.12.2008 V R 80/07, BStBl II 2011, 292, unter II.1.; vom 11.04.2008 V R 10/07, BStBl II 2009, 741, unter II.1.; vom 26.04.2012 V R 2/11, BStBl II 2012, 634, Rn. 32 und vom 12.08.2015 XI R 43/13, BStBl II 2015, 919, Rn. 33). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Art. 9 MwStSystRL der Mehrwertsteuer einen sehr breiten Anwendungsbereich zuweist (EuGH-Urteile vom 04.12.1990, C-186/89, Van Tiem, Slg. 1990, I-43634, Rn. 17; vom 29.04.2004, C-77/01, EDM, Slg. 2004, I-4295, Rn. 47). Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL gilt als ‚Steuerpflichtiger‘, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL umfasst alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist nach ständiger Rechtsprechung objektiv festgelegt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (EuGH, Urteil vom 13.06.2019, C-420/18, IO, UR 2019, 576, Rn. 31; Urteil vom 05.07.2018, C-320/17, Marle Participations, UR 2018, 762, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung). 78

Eine Unternehmereigenschaft kann bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 1 UStG auch gegeben sein, wenn ertragsteuerlich Liebhaberei vorliegt. Denn Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL setzt keinen bestimmten Zweck und kein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis der Tätigkeit voraus. Eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist deshalb auch nicht mit der Wirtschaftlichkeit der Tätigkeit gleichzusetzen; letztere ist deshalb kein Abgrenzungsmerkmal für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit.

(2) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze sowie aller Umstände des zu entscheidenden Streitfalls bestehen trotz des weiten Anwendungsbereichs des Unternehmerbegriffs Zweifel daran, dass die Gesellschafterin O N im Streitjahr die Räumlichkeiten anmietete, um diese für eine von ihr ausgeübte unternehmerische Tätigkeit zu verwenden. 80

Die Gesellschafterin O N hat weder im Streitjahr noch im Folgejahr nennenswerte Umsätze aus ihrer Tätigkeit erzielt. Für das Jahr 2015 erklärte sie keinen Umsatz. Für das Jahr 2016 hat sie zwar einen einzelnen Umsatz i.H.v. 50 € erklärt. Sie konnte jedoch im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue nicht erklären, ob und welche Leistung diesem Umsatz zugrunde lag. In der mündlichen Verhandlung konnte seitens der Klägerin nur ergänzend vorgetragen werden, dass es sich um den Verkauf einer Grafik gehandelt habe. 81

Die Gesellschafterin hat außer der Anmietung der Räumlichkeiten keine Leistungen für eine von ihr ausgeübte unternehmerische Tätigkeit bezogen, z.B. Material oder Werbeleistungen. Dafür spricht, dass die Gesellschafterin sowohl im Streitjahr als auch im Folgejahr allein die Vorsteuer aus der Anmietung der Räumlichkeiten in dem von ihr gleichzeitig bewohnten Einfamilienhaus geltend gemacht hat. Dabei hat die Gesellschafterin O N gegenüber dem Beklagten im Rahmen eines Fragebogens zur einkommensteuerlichen Gewinnerzielungsabsicht angegeben, dass bei Ausübung ihrer Tätigkeit die jährlichen Herstellungskosten allein 1.000 € bis 2.000 € betragen würden (Gerichtsakte Bl. 59). 82

Die Ausstattung des angemieteten Raumes „Arbeiten“ lassen ebenfalls nicht auf eine unternehmerische Tätigkeit der Gesellschafterin O N schließen. Mit Ausnahme einiger Skizzen, die auf Nachfrage im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue vorgelegt worden sind, befanden sich in dem Raum keine spezifischen Arbeitsmittel. Selbst der Laptop, bei dem es sich um das zentrale Arbeitsmittel handeln soll, befand sich nicht in dem Raum. Die Einrichtung bestand darüber hinaus im Wesentlichen aus privaten Gegenständen. Der Inhalt der Schränke konnte im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue nicht in Augenschein genommen werden. Die Weigerung der Gesellschafterin O N wertet der erkennende Senat als weiteres Indiz dafür, dass sich in den Schränken nicht Gegenstände befunden haben, die für die angemeldete gewerbliche Tätigkeit verwendet worden sind. 83

Die Gesellschafterin O N hat zumindest im Streitjahr und im Folgejahr keine aktiven Schritte unternommen, um ihre Leistungen am Markt anzubieten. Sie verfügte sowohl im Streitjahr als auch im Folgejahr weder über einen Internetauftritt bzw. eine Internetseite noch waren an dem Einfamilienhaus Vorrichtungen angebracht, z.B. ein Klingelschild oder ähnliches, die auf die Ausübung eines Gewerbes hingewiesen hätten. Erst im August 2018 hat die Gesellschafterin eine Firma mit der Erstellung einer Internetseite beauftragt. Ihr wurden hierfür 384,46 € zzgl. 73,05 € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt (Gerichtsakte Bl. 65 f.). Im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue hat sie keine weiteren konkreten Angaben zu einer nach ihrer Auskunft geplanten Ausstellung der Bilder machen können. Erst über dreieinhalb Jahre nach der von der Klägerin behaupteten Aufnahme der als Gewerbe angemeldeten Tätigkeit hat die Gesellschafterin O N im Oktober 2019 eine erste Ausstellung ihrer Bilder durchgeführt. Dies wurde von der Klägerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch 84

noch einmal bestätigt. Darüber hinaus lässt allein eine Ausstellung von Bildern nicht den zwingenden Schluss auf das beabsichtigte Tätigen von Umsätzen zu.

Zwar hat die Gesellschafterin O N ab dem 01.12.2015 ein Gewerbe bei der Stadt V und auch beim Beklagten angemeldet bzw. angezeigt. Aus den vorgenannten Gründen hält der Senat es jedoch für ernsthaft möglich, dass diese Angaben gegenüber den Behörden zumindest für das Streitjahr nur pro forma erfolgte, um nach außen den Anschein einer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zu erzeugen, damit die Klägerin für das Einfamilienhaus, welches von der Gesellschafterin O N mit ihrem Ehemann, der ebenfalls Gesellschafter der Klägerin ist, und dem gemeinsam Kind bewohnt wird, einen anteiligen Vorsteuerabzug erlangt. 85

3. Die Festsetzung der Umsatzsteuer auf 12,73 € ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. 86

Die Klägerin schuldet die in dem Mietvertrag ausgewiesene Umsatzsteuer entweder wegen der Ausführung einer steuerpflichtigen Vermietungsleistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG oder, wenn es sich dabei mangels wirksamer Option nach § 9 Abs. 1 UStG um eine gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietungsleistung handelt, wegen des unberechtigten Steuerausweises im Mietvertrag nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Senat hat nicht darüber zu entscheiden, ob der Beklagte abweichend vom erklärten Umsatz i.H.v. 67 € (netto) die für den Monat Dezember lt. Mietvertrag vereinbarte Nettomiete i.H.v. 84,03 € hätte berücksichtigen und danach die Umsatzsteuer auf 15,97 € festsetzen müssen. Eine abweichende Festsetzung im Klageverfahren zum Nachteil des Klägers durch das Gericht ist nicht zulässig (finanzgerichtliches Verböserungsverbot, vgl. BFH, Urteil vom 13.06.2012, VI R 92/10, BStBl II 2013, 139, Rn. 20). 87

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 88