

Urteil vom 22. August 2013, V R 19/09

Zulässigkeit des Flächenschlüssels bei gemischt genutzten Gebäuden

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 4, UStG § 15a, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5 UAbs 3 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 19 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. April 2009, Az: 16 K 271/06

Leitsätze

1. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ist insoweit unionsrechtskonform, als die dort vorgesehene Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für nach § 15a UStG berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge gilt.
2. Der Ausschluss des Umsatzschlüssels durch den Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstößt nicht gegen Unionsrecht, da ein objektbezogener Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes ermöglicht als der auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogene Umsatzschlüssel nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG.
3. Die Neuregelung der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG durch das StÄndG 2003 stellt eine zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 1 UStG führende Änderung der rechtlichen Verhältnisse dar.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Vorsteuern auf Eingangsleistungen zur Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes im Streitjahr (2004) nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze aufgeteilt werden konnten.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) errichtete in den Jahren 2003 und 2004 ein Wohn- und Geschäftshaus, das sie nach Fertigstellung (Ende 2004) teils steuerpflichtig, teils steuerfrei vermietete. Von den im Streitjahr angefallenen und den Gebäudeteilen nicht direkt zugerechneten Vorsteuern machte die Klägerin 54,07 % (aus 446.610,27 €) in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung des Streitjahres geltend. Diesen Prozentsatz ermittelte sie auf der Grundlage der im Jahr 2003 kalkulierten Umsätze aus der Vermietung von Wohnungen zu privaten Wohnzwecken (152.000 €) und der Vermietung von Geschäftsräumen (179.000 €).
- 3 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, nach § 15 Abs. 4 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) seien die Vorsteuern ab dem 1. Januar 2004 nach einem Flächenmaßstab aufzuteilen. Bei einem Flächenanteil der steuerpflichtig vermieteten Geschäftsräume von 34,4 % führe dies zu einer Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern. Außerdem habe der Übergang vom Umsatzschlüssel zum Flächenschlüssel ab dem 1. Januar 2004 eine Änderung der Verhältnisse und damit eine Berichtigung der Vorsteuern nach § 15a UStG zur Folge. Gegen den auf dieser Grundlage ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 9. Juni 2004 legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein.
- 4 Die Klage hatte dagegen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging in dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2009, 1790 veröffentlichten Urteil davon aus, dass eine Aufteilung der Vorsteuern nach dem Flächenschlüssel zwar auf einem wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab beruhe. Die Klägerin sei daher nach der nationalen Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht mehr befugt gewesen, ihre Vorsteuern im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen aufzuteilen. Diese Regelung verstoße aber gegen Gemeinschaftsrecht, das den Umsatzschlüssel als Regel-Aufteilungsmaßstab vorsehe. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) eröffne dem nationalen Gesetzgeber nicht die Möglichkeit, vorrangig einen

anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel festzulegen. Diese Bestimmung regele lediglich die vorrangige Direktzuordnung der Eingangsleistungen zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Ausgangsleistungen. Für den verbleibenden Rest an Vorsteuern gelte die Grundregel der Unterabs. 1 und 2 des Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG, die eine Aufteilung anhand des Umsatzschlüssels vorsehe.

- 5 Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision rügt das FA sinngemäß die Verletzung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG und bringt zur Begründung im Wesentlichen vor:
- 6 Diese Norm beruhe auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, wobei der in der deutschen Sprachfassung verwendete Begriff "Zuordnung" im Sinne von "Gebrauch" oder "Verwendung" zu verstehen sei. Die Auslegung des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG durch das FG stimme nicht mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude überein. Wenn die gesamten Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung oder Herstellung eines solchen Gebäudes nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen seien (BFH-Urteile vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417; vom 22. November 2007 V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770), verbleibe kein Raum mehr für eine Direktzuordnung, die nach dem Verständnis des FG durch Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ermöglicht werde.
- 7 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das FG habe zu Recht entschieden, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in der Fassung des StÄndG 2003 nicht mit Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG im Einklang stehe. Sie könne sich daher auf die günstigere Regelung des Unionsrechts berufen und die Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel vornehmen.
- 10 Mit Beschluss vom 22. Juli 2010 V R 19/09 (BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090) hatte der Senat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- 11 "Ist Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten ermächtigt, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben?"
- 12 Hierauf hat der EuGH (Erste Kammer) mit Urteil vom 8. November 2012 C-511/10, BLC Baumarkt (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 968) für Recht erkannt, Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG sei dahin auszulegen, "dass er es den Mitgliedstaaten erlaubt, zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes".
- 13 Die Klägerin vertritt die Ansicht, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG n.F. werde den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen nicht gerecht, da der Umsatzschlüssel nach dieser Vorschrift grundsätzlich subsidiär zu anderen wirtschaftlich möglichen Aufteilungsmethoden sei, unabhängig davon, ob diese anderen Methoden eine präzisere Bestimmung des Aufteilungsmaßstabs gewährleisten. Für den Streitfall folge daraus, dass die Aufteilung der streitigen Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzschlüssel vorzunehmen sei. Denn der vom FA angewendete Flächenschlüssel führte zu keiner präziseren Bestimmung des sachgerechten Aufteilungsmaßstabs.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Entscheidung des FG ist die Klägerin nicht zu einer Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG nach Gebäudeumsätzen berechtigt. Im Hinblick auf die

somit grundsätzlich flächenbezogene vorzunehmende Vorsteueraufteilung sind aber noch weitere Feststellungen durch das FG zu treffen.

- 15** 1. § 15 Abs. 4 UStG ordnet eine Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge an, die der Unternehmer nur teilweise für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet.
- 16** Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen 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. Nach Satz 2 dieser Vorschrift kann der Unternehmer die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt schließlich für ab 1. Januar 2004 bezogene Eingangsleistungen, dass 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 ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Die wirtschaftliche Zurechnung nach § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 3 UStG gilt für alle Fälle der gemischten Verwendung von Eingangsleistungen für sowohl steuerpflichtige Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für steuerfreie Umsätze, bei denen dieses Recht --grundsätzlich (vgl. aber auch § 15 Abs. 3 UStG)-- nicht besteht.
- 17** 2. § 15 Abs. 4 UStG entspricht nicht den Erfordernissen des Unionsrechts, da er für alle --und nicht nur für bestimmte-- Fälle der gemischten Verwendung eine vom Unionsrecht abweichende Regelung betrifft.
- 18** a) Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG enthält für die Vorsteueraufteilung folgende Regelungen:
- 19** aa) Nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG richtet sich die Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens.
- 20** Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Unterabs. 2 dieser Bestimmung ordnet an, dass dieser Pro-rata-Satz nach Art. 19 dieser Richtlinie für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird. Nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie aus einem Bruch, der im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer und im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer enthält.
- 21** bb) Die Mitgliedstaaten sind jedoch nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG zu Abweichungen von der gesamtumsatzbezogenen Vorsteueraufteilung berechtigt. Insbesondere dürfen sie nach Buchst. c dieser Bestimmung "dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen".
- 22** b) Nach dem EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968 Rdnr. 17 verstieße es jedoch gegen die Richtlinie 77/388/EWG, wenn ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hätte, Rechtsvorschriften zu erlassen, die allgemein von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG abweichen, da derartige Rechtsvorschriften das im zwölften Erwägungsgrund genannte Ziel der Richtlinie in Frage stellen würden, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen. Dementsprechend lässt Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG Sonderregelungen nur "für ganz bestimmte Fälle" zu, um "bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu präziseren Ergebnissen zu gelangen" (EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968 Rdnr. 18).
- 23** c) § 15 Abs. 4 UStG beruht zwar insgesamt auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG (BFH-Urteil vom 12. März 1998 V R 50/97, BFHE 185, 530, BStBl II 1998, 525, unter II.1.a), ordnet jedoch nicht nur für bestimmte, sondern generell für alle Fälle der Vorsteueraufteilung eine wirtschaftliche Zurechnung zu "den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen" an. Dies ist mit dem Unionsrecht nicht vereinbar, das eine generelle Abweichung von dem auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogenen Pro-rata-Satz nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG nicht erlaubt, sondern nur für bestimmte

Fälle eine Abweichung von dem auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogenen Pro-rata-Satz nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG vorsieht.

- 24** Errichtet z.B. ein Vermieter, der nach den Umsätzen seiner gesamten Unternehmenstätigkeit zu 80 % zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ein neues Gebäude, das er steuerfrei und steuerpflichtig vermietet und insoweit --nach einem Flächen- wie nach einem Umsatzschlüssel-- zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bestimmt sich der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG nach der Vermietung des neu errichteten Gebäudes, während es nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG auf die gesamten Umsätze des Unternehmens ankommt. Ebenso ist es, wenn z.B. eine Bank eine Leistung ausschließlich für eine Geschäftsabteilung bezieht, die Darlehen sowohl steuerfrei (§ 4 Nr. 8 Buchst. a UStG) als auch steuerpflichtig (§ 9 Abs. 1 UStG) vergibt (Kreditabteilung). Maßgeblich für die Vorsteueraufteilung ist dann nach nationalem Recht das Verhältnis der steuerfreien zu steuerpflichtigen Leistungen in dieser Geschäftsabteilung, während die Gesamtumsätze der Bank, die in anderen Geschäftsbereichen wie z.B. bei der Portfolioverwaltung ggf. steuerpflichtige Leistungen erbringt (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, Leitsatz), unerheblich sind. Derartige steuerpflichtige Leistungen wären nur bei einer auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogenen Vorsteueraufteilung zu berücksichtigen, obwohl dann Umsätze einbezogen werden, die in keinem sachlichen Zusammenhang zu der ausschließlich für die Kreditabteilung der Bank bezogenen Leistung stehen.
- 25** 3. Die Abweichung des § 15 Abs. 4 UStG vom Unionsrecht führt nicht zu einer Unanwendbarkeit dieser Vorschrift. § 15 Abs. 4 UStG ist vielmehr aufgrund einer teleologischen Reduktion insoweit als richtlinienkonform anzusehen, als sich die Vorschrift auf Vorsteuerbeträge bezieht, die der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegen.
- 26** a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), der sich der erkennende Senat anschließt, verlangt der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung von den nationalen Gerichten über eine Gesetzesauslegung im engeren Sinne hinaus auch, das nationale Recht, wo dies nötig und möglich ist, richtlinienkonform fortzubilden; dabei setzt eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduktion eine verdeckte Regelungslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraus, die sich daraus ergeben kann, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausdrücklich seine Absicht bekundet hat, eine richtlinienkonforme Regelung zu schaffen, die Annahme des Gesetzgebers, die Regelung sei richtlinienkonform, aber fehlerhaft ist (BGH-Urteil vom 26. November 2008 VIII ZR 200/05, BGHZ 179, 27, Leitsatz 1 und 2).
- 27** b) Im Hinblick auf § 15 Abs. 4 UStG liegen die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion zur Gewährleistung einer richtlinienkonformen Auslegung vor.
- 28** aa) Der nationale Gesetzgeber hatte mit der Regelung in § 15 UStG eine richtlinienkonforme Regelung zu treffen beabsichtigt. § 15 UStG und damit auch § 15 Abs. 4 UStG dient dazu, Berechtigung und Umfang des Vorsteuerabzugs entsprechend Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG "abzugrenzen" (BTDrucks 8/1779, S. 41).
- 29** bb) § 15 Abs. 4 UStG ist im Hinblick auf seinen zu weit gehenden Anwendungsbereich nicht richtlinienkonform (s. oben II.2.c), so dass im Hinblick auf eine auch nach nationalem Recht dem Unionsrecht entsprechende Rechtslage eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vorliegt, die zu einer teleologischen Reduktion berechtigt.
- 30** c) § 15 Abs. 4 UStG ist teleologisch einschränkend dahingehend auszulegen, dass die Vorschrift nur Vorsteuerbeträge erfasst, die zugleich nach § 15a UStG berichtigungspflichtig sind, und nur mit dieser Einschränkung richtlinienkonform ist.
- 31** aa) § 15 Abs. 4 UStG ist insoweit richtlinienwidrig, als die Vorschrift eine wirtschaftliche Zuordnung anstelle einer auf die gesamten Umsätze des Unternehmens bezogenen Vorsteueraufteilung allgemein und nicht nur für bestimmte Fälle anordnet (s. oben II.2.c). Wäre dem nationalen Gesetzgeber bei Schaffung der Regelung in § 15 Abs. 4 UStG die spätere Rechtsprechung des EuGH bekannt gewesen, nach der eine richtlinienkonforme Regelung zur wirtschaftlichen Zurechnung nur für bestimmte Fälle angeordnet werden darf, hätte er sich bei der notwendigen Einschränkung von § 15 Abs. 4 UStG an anderen Regelungen orientieren müssen, die im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug dazu dienen, "zu präziseren Ergebnissen zu gelangen".
- 32** Bei Beachtung der unionsrechtlichen Einschränkung der Befugnis für nationale Abweichungen kann der nationale Gesetzgeber die wirtschaftliche Zurechnung nach § 15 Abs. 4 UStG jedenfalls für die Vorsteuerbeträge anordnen, die der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegen. Denn die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG dient auf der Grundlage von Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG dazu, "die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen,

das ... die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen", so dass die Richtlinie mit der Vorsteuerberichtigung das Ziel verfolgt, "einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Umsätze herzustellen" (vgl. zur Richtlinie EuGH-Urteile vom 15. Dezember 2005 C-63/04, *Centralan Property*, Slg. 2005, I-11087 Rdnr. 57; vom 4. Oktober 2012 C-550/11, *PIGI*, UR 2012, 924 Rdnr. 25, und vom 18. Oktober 2012 C-234/11, *TETS*, UR 2012, 921 Rdnr. 31). Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG dient ebenso wie Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG dem Ziel, "zu präziseren Ergebnissen zu gelangen" (EuGH-Urteil *BLC Baumarkt* in UR 2012, 968 Rdnr. 18). Vorbehaltlich einer Neuregelung durch den nationalen Gesetzgeber ist daher aufgrund einer teleologischen Reduktion davon auszugehen, dass § 15 Abs. 4 UStG ohne Verstoß gegen das Unionsrecht auf die der Vorsteuerberichtigung unterliegenden Vorsteuerbeträge anzuwenden ist.

- 33** Gegen diese richtlinienkonforme teleologische Reduktion, nach der eine wirtschaftliche Zurechnung gemäß § 15 Abs. 4 UStG für alle nach § 15a UStG berichtigungspflichtigen Vorsteuerbeträge gilt, spricht nicht der weite Anwendungsbereich von § 15a UStG, der zudem nach Ablauf des Streitjahres durch Art. 5 Nr. 12 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften --EURLUmsG-- (BGBl I 2004, 3310) um zusätzliche Berichtigungstatbestände in § 15a Abs. 2 bis 4 UStG erweitert wurde. Denn trotz dieses weiten Anwendungsbereichs führt die Anknüpfung an die Berichtigungstatbestände des § 15a UStG zu einer auf "bestimmte Fälle" eingeschränkten Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG, die für diese Fälle präzisere Ergebnisse erzielt, als sie bei einer auf die Gesamtumsätze des Unternehmens abstellenden Vorsteueraufteilung erzielt werden. Zudem hat der EuGH in seinem Urteil *BLC Baumarkt* in UR 2012, 968 den möglichen Anwendungsbereich einer auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG beruhenden Sonderregelung nicht unter den Vorbehalt eines Regel-Ausnahmeverhältnisses gestellt.
- 34** bb) Da bei teleologischer Reduktion von § 15 Abs. 4 UStG auf die Vorsteuerbeträge, die der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegen, diese Regelung richtlinienkonform ist, kann sich der Steuerpflichtige gegen eine Vorsteueraufteilung aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung nach § 15 Abs. 4 UStG nicht auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG und die dort vorgesehene Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens berufen.
- 35** cc) Nicht zu entscheiden ist im Streitfall, ob es für die teleologische Reduktion von § 15 Abs. 4 UStG auf die gemäß § 15a UStG berichtigungspflichtigen Vorsteuerbeträge darauf ankommt, dass für diese nach Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG eine Vorsteuerberichtigung unionsrechtlich angeordnet werden darf.
- 36** Gleichfalls kann im Streitfall offenbleiben, welche Folgen sich aus der teleologischen Reduktion des § 15 Abs. 4 UStG für die nicht der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegenden Vorsteuerbeträge ergeben, wie z.B. für Reinigungskosten eines steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Gebäudes. Offenbleiben kann daher auch, ob derartige Vorsteuerbeträge der insoweit richtlinienwidrigen Regelung des § 15 Abs. 4 UStG zumindest dann unterliegen, wenn der Unternehmer keinen Anwendungsvorrang von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG geltend macht oder ob sich eine diesen Bestimmungen entsprechende Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens zwingend --und damit unabhängig von der Geltendmachung eines Anwendungsvorrangs-- auch aus dem nationalen Recht aufgrund der teleologischen Reduktion des § 15 Abs. 4 UStG ergibt.
- 37** 4. Der Ausschluss des Umsatzschlüssels nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG für das Streitjahr ist richtlinienkonform.
- 38** a) Während § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG im Grundtatbestand eine wirtschaftliche Zuordnung anordnet, enthält Satz 3 dieser Vorschrift nur eine Einschränkung, nach der eine Vorsteueraufteilung "nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist".
- 39** § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt daher lediglich, dass auch im Rahmen der wirtschaftlichen Zuordnung und damit z.B. bei Leistungsbezügen für ein steuerfrei und steuerpflichtig genutztes --und der Berichtigung nach § 15a UStG unterliegendes-- Einzelobjekt eine umsatzbezogene Vorsteueraufteilung unzulässig ist, wenn eine andere Art der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist. Da bei einem steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Gebäude als Einzelobjekt eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung möglich ist, enthält § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht das --nach Unionsrecht unzulässige-- Verbot einer auf die Gesamtumsätze bezogenen Vorsteueraufteilung, sondern lediglich ein Verbot einer einzelobjektbezogenen Vorsteueraufteilung nach Umsätzen.

- 40** b) Der Ausschluss des objektbezogenen Umsatzschlüssels und der sich hieraus ergebende Zwang zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen, die bei Gebäuden der Berichtigungspflicht nach § 15a UStG unterliegen, nach anderen Kriterien wie insbesondere Gebäudeflächen, ist mit den Bedingungen des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG vereinbar. Denn diese Bestimmung erlaubt es nach dem EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968, Leitsatz "zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes".
- 41** Entscheidend für die Zulässigkeit einer Abweichung nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ist daher, ob z.B. ein objektbezogener Flächenschlüssel zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führt als der auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogene Pro-rata-Satz nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG. Dies ist zu bejahen, da die Bestimmung des Pro-rata-Satzes nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens nur pauschalen Charakter hat und außer Betracht lässt, für welchen Bereich des Unternehmens die jeweilige Eingangsleistung bezogen wurde (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090, Rz 19; Stadie in Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, § 15 Rz 1321 sowie Rz 1323). Auf die Frage, ob der objektbezogene Flächenschlüssel zu präziseren Ergebnissen führt als ein gleichfalls objektbezogener Umsatzschlüssel, kommt es demgegenüber nicht an.
- 42** 5. Danach ist das Urteil des FG, das bei seiner Entscheidung davon ausgegangen ist, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Hinblick auf die der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG unterliegenden Errichtungskosten eines Gebäudes nicht richtlinienkonform sei, aufzuheben.
- 43** 6. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 44** a) Nach den vom FG getroffenen Feststellungen hat die Klägerin den Vorsteuerabzug in der Weise in Anspruch genommen, dass sie Vorsteuerbeträge in Höhe von 37.439,26 € einzelnen Gebäudeteilen und damit den steuerfrei vermieteten Wohnungen und den steuerpflichtig vermieteten Geschäftsräumen direkt zugeordnet hat, während für die Vorsteueraufteilung "nicht direkt zuordnungsfähige" Vorsteuerbeträge in Höhe von 446.610,27 € berücksichtigt wurden.
- 45** Bei einer Gebäudeerrichtung sind jedoch, wie der Senat bereits entschieden hat (BFH-Urteile in BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417, Leitsatz 3, und in BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770), alle Vorsteuerbeträge in die Vorsteueraufteilung einzubeziehen, wobei es für die Erfassung von Vorsteuerbeträgen als Gegenstand der Vorsteueraufteilung i.S. von § 15 Abs. 4 UStG auf die Berichtigungsobjekte nach § 15a UStG ankommt. Hieran ist weiter festzuhalten (Fortführung der Rechtsprechung). Denn die direkte Zuordnung einzelner Vorsteuerbeträge zu einzelnen Gebäudeteilen ließe sich mit der teleologischen Reduktion von § 15 Abs. 4 UStG auf die der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegenden Vorsteuerbeträge nicht vereinbaren.
- 46** Da zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten i.S. von § 15a Abs. 1 UStG bei einem Gebäude auch die Kosten gehören können, die bei seiner Errichtung für Sonderausstattungen im steuerfrei vermieteten Wohnungsbereich oder im steuerpflichtig vermieteten Geschäftsbereich angefallen sind, hat das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob es sich bei den Vorsteuerbeträgen in Höhe von 37.439,26 €, die die Klägerin bislang dem Wohnungs- und dem Geschäftsbereich einzeln zugeordnet hat, um Herstellungskosten des von ihr errichteten Gebäudes handelt. Ist dies zu bejahen, sind diese Vorsteuerbeträge in die flächenbezogene Vorsteueraufteilung einzubeziehen. Ob dies für die Klägerin aufgrund der Anwendung des Flächenschlüssels zu günstigeren Ergebnissen führt als ein gebäudebezogener Umsatzschlüssel, ist dabei im Hinblick auf die eindeutige und richtlinienkonforme Regelung in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ohne Belang.
- 47** b) Weiter ist festzustellen, ob das Gebäude bereits im Streitjahr erstmals verwendet wurde. Ist dies zu bejahen, hat die Klägerin eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorzunehmen.
- 48** aa) Zu der von § 15a Abs. 1 UStG vorausgesetzten Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gehören auch Rechtsänderungen, wie der Senat für den Fall der gesetzlichen Schaffung einer Steuerfreiheit für die Verwendungsumsätze während des Berichtigungszeitraums bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil vom 14. Mai 1992 V R 79/87, BFHE 168, 462, BStBl II 1992, 983, Leitsatz). Darin liegt kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (BFH-Urteil in BFHE 168, 462, BStBl II 1992, 983, unter II.1.b und c). Dies beruht insbesondere darauf, dass es sich bei der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG materiell-rechtlich um einen gegenüber dem Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG eigenständigen Tatbestand handelt,

so dass sich die Berichtigung des § 15a UStG nicht in einer bloßen Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs erschöpft (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 24/11, BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, unter II.2.b bb, m.w.N. zur ständigen BFH-Rechtsprechung).

- 49** bb) Zu den Rechtsänderungen, die entsprechend dem Wortlaut von § 15a Abs. 1 UStG zu einer der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse führt, gehören auch Neuregelungen zur Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG, da sich diese auf den Umfang des Vorsteuerabzugs auswirken (vgl. Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 184 Rz 422; Hundt-Eßwein, Der Umsatz-Steuer-Berater 2004, 237, 239; Huschens, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2004, 56, 62; Stadie in Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 15 Rz 1323 a.E.; a.A. FG Düsseldorf 1 K 996/07 U, EFG 2010, 178).
- 50** Hat daher ein Unternehmer noch vor Inkrafttreten von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in 2003 ein steuerfrei und steuerpflichtig zu vermietendes Gebäude errichtet und dabei den Vorsteuerabzug aus einem hierfür angefallenen Vorsteuerbetrag von 1 Mio. € auf der Grundlage einer umsatzbezogenen Vorsteueraufteilung zu 70 % nach der damaligen Rechtslage zu Recht in Anspruch genommen (BFH-Urteil vom 17. August 2001 V R 1/01, BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, Leitsatz), während sich bei einer flächenbezogenen Aufteilung nur ein Vorsteuerabzug von 50 % ergibt, ist ab dem Inkrafttreten von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in 2004 ein Vorsteuerabzug in Höhe von 200.000 €, verteilt auf den Berichtigungszeitraum, zu berichtigen.
- 51** cc) Gegen die Berichtigungspflicht spricht nicht, dass ein sachgerechtes Aufteilungsverfahren i.S. von § 15 Abs. 4 UStG, das der Unternehmer im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstandes formell bestandskräftig angewandt hat, für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraumes bindend ist (BFH-Urteil vom 2. März 2006 V R 49/05, BFHE 213, 249, BStBl II 2006, 729, Leitsatz). Denn diese Rechtsprechung setzt voraus, dass zwei oder mehr gleichermaßen sachgerechte Aufteilungsmethoden bestehen, so dass sich der Unternehmer im Rahmen der ihm obliegenden Schätzung nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG für eine der gleich sachgerechten Aufteilungsmethoden entscheiden kann.
- 52** Aufgrund der Neuregelung in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sind indes die umsatz- und flächenbezogene Vorsteueraufteilung als nicht mehr gleichrangig anzusehen, so dass eine umsatzbezogene Aufteilung nur nachrangig in Betracht kommt. Eine Schätzungsbefugnis besteht daher nur noch insoweit, als z.B. zu entscheiden ist, ob eine auf Flächen oder eine auf den umbauten Raum bezogene Aufteilung sachgerecht ist.
- 53** 7. Der Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH ab, so dass er offenlassen kann, ob er sich dessen Rechtsprechung anschließt, nach der eine Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 FGO eines erkennenden Senats an den Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, ausscheiden soll, wenn die Rechtsfrage zwischenzeitlich durch ein Urteil des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren abweichend von der Divergenzentscheidung für die nationalen Gerichte unionsrechtlich bindend entschieden worden ist (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 11/09, BFH/NV 2013, 1524, Leitsatz 3; vgl. zur Gefahr einer fehlerhaften Beurteilung von EuGH-Urteil und/oder Divergenzentscheidung Senatsbeschluss vom 6. Dezember 2012 V ER-S 2/12, BFH/NV 2013, 418).
- 54** Insbesondere liegt keine Abweichung zu der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH vor, nach der auf die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen, die für eine wirtschaftliche und eine nichtwirtschaftliche (private) Tätigkeit angefallen sind, § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden ist. Denn diese im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen ergangene Rechtsprechung betrifft ausnahmslos Leistungsbezüge, die der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegen. Dies gilt nicht nur für die "Herstellungskosten eines Schuppens" (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Leitsatz 1) und die "Herstellungskosten des Carports" (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434, Leitsatz 1), bei denen es sich um Berichtigungsobjekte i.S. von § 15a Abs. 1 UStG handelt, sondern auch für die "Neueindeckung des Daches einer Scheune" (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438, Leitsatz 1) und die "Neueindeckung des Daches eines Wohnhauses" (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 26/11, BFH/NV 2012, 1192, Leitsatz 1), die in den vom XI. Senat zu beurteilenden Streitjahren 2006 und 2007 trotz ihres ertragsteuerrechtlichen Charakters als Erhaltungsaufwand bereits der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG in der Fassung des EURLUmsG unterlagen (vgl. hierzu z.B. jetzt Abschn. 15a.1. Abs. 2 Nr. 6 und Abschn. 15a.6. Abs. 1 des Umsatzsteueranwendungserlasses).