

# Urteil vom 07. Mai 2014, V R 1/10

## Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 19 Abs 1

vorgehend FG Münster, 07. Dezember 2009, Az: 15 K 5079/05 U

## Leitsätze

1. Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.
2. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

## 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) ist eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie errichtete von 2002 bis 2004 ein gemischt genutztes Gebäude. Das Erdgeschoss vermietete sie plangemäß umsatzsteuerpflichtig an Betreiber eines Coffeeshops, Kioskes und Döner-Imbisses, das Obergeschoss umsatzsteuerfrei an private Mieter. Die auf die Herstellungskosten entfallenden und nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuerbeträge des Streitjahres teilte sie --ebenso wie in den Vorjahren-- nach einem sog. Umsatzschlüssel auf. Im Streitjahr betragen die Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten (Baukosten des Gebäudes) insgesamt 82.075,79 €.
- 3 Nach Eingang der Umsatzsteuer-Voranmeldungen I-IV/2004 führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, deren Feststellungen er folgte. Das FA kürzte dementsprechend die Vorsteuerbeträge auf 49.939 €. Deren Höhe ermittelte es, indem es Vorsteuerbeträge in Höhe von 29.212 € direkt dem Erdgeschoss zurechnete. Die verbliebenen Vorsteuerbeträge von 39.256,79 € teilte es nach Abzug der direkt dem Obergeschoss zugeordneten, nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge entsprechend dem steuerpflichtig vermieteten Flächenanteil von 52,8 % auf.
- 4 Das FA erließ am 14. September 2005 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid IV/2004, in dem die Änderungen zusammengefasst berücksichtigt wurden. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17. November 2005 als unbegründet zurück.
- 5 Nach Klageerhebung und Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2004 erging am 23. Oktober 2006 ein --die Prüfungsfeststellungen berücksichtigender-- Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Dieser Bescheid wurde vom FA --aus den Streitfall nicht betreffenden Gründen-- am 12. April 2007 erneut geändert und nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens.
- 6 Die Klägerin beantragte mit ihrer Klage zunächst einen um 7.852 € höheren Vorsteuerabzug aus der Herstellung des gemischt genutzten Gebäudes. Auf den Hinweis des Finanzgerichts (FG) auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Herstellung eines Gebäudes einheitlich und insgesamt aufzuteilen sind, erweiterte die Klägerin ihren Klageantrag, indem sie nunmehr um

9.813 € höhere Vorsteuerbeträge begehrte. Diese ergeben sich bei Anwendung des Umsatzschlüssels auf die gesamten Vorsteuern (82.075,79 € x 72,8 % = 59.751,18 €) abzüglich der bereits im angegriffenen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigten 49.939 €. Zur Begründung ihrer Klage berief sie sich auf den Anwendungsvorrang des in der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) vorgesehenen Umsatzschlüssels und machte geltend, § 15 Abs. 4 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (UStG) sei wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot verfassungswidrig.

- 7** Das FG gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 604 veröffentlichten Urteil statt. Die Klägerin sei zur Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel berechtigt. Die Anwendung des Umsatzschlüssels sei zwar nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 ab 1. Januar 2004 ausgeschlossen, diese Norm stehe aber nicht mit dem Unionsrecht in Einklang, sodass sich die Klägerin unmittelbar auf die Regelungen der Richtlinie 77/388/EWG berufen könne.
- 8** Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend. Aufgrund der Neuregelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sei die Aufteilung der streitbefangenen Vorsteuerbeträge nach dem sog. Umsatzschlüssel ab dem 1. Januar 2004 ausgeschlossen.
- 9** Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 8. Dezember 2009 15 K 5079/05 U aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Zur Begründung verweist sie auf das ihrer Ansicht nach zutreffende Urteil des FG. Die Richtlinie entfalte unmittelbare Wirkung. Entgegenstehendes nationales Recht sei wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht mehr anzuwenden.
- 12** Die Anwendung eines Flächenschlüssels führe nicht zu einem präziseren Ergebnis, da die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Geschosse erheblich voneinander abweiche. Die Ausrichtung auf gewerbliche Mieter im Erdgeschoss habe erhebliche Investitionen in Brandschutz, Hygiene und Lüftung erfordert.
- 13** Mit Zustimmung der Beteiligten hatte der Senat durch Beschluss vom 8. Dezember 2010 ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 968) angeordnet, die am 8. November 2012 erging.

## 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 Nr. 2 FGO).
- 15** Das Urteil ist aufzuheben, weil die Vorentscheidung § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 nicht angewandt und die Vorsteuern, um die es hier geht, stattdessen unmittelbar nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG zugeordnet hat. Die Sache ist nicht spruchreif, weil Feststellungen des FG dazu fehlen, ob die Anwendung des Flächenschlüssels im Streitfall zu einer präziseren Bestimmung des Pro-rata-Satzes führt.
- 16** 1. 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. 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 die ab dem 1. Januar 2004 bezogenen 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.
- 17** 2. Das Unionsrecht gibt für die Vorsteueraufteilung gemäß Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1. Januar

2007: Art. 173 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 --MwStSystRL--) vor: Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 77/388/EWG besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze "entfällt". Dieser Pro-rata-Satz wird nach Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 174 MwStSystRL) für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

- 18** Jedoch können die Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL) (...)
- "c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen".
- 19** 3. Das UStG enthält in § 15 Abs. 4 Satz 1 als Zuordnungselement die "wirtschaftliche Zurechnung". Der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge ist nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG). Der unbestimmte Rechtsbegriff "wirtschaftliche Zurechnung" ist nach den Vorgaben des Unionsrechts auszulegen (BFH-Urteile vom 5. September 2013 XI R 4/10, BFHE 243, 60, BStBl II 2014, 95; vom 17. August 2001 V R 1/01, BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, unter II.1.a, sowie vom 18. November 2004 V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.3.a).
- 20** a) Wenn das Gesetz den Teil der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge den Umsätzen wirtschaftlich zurechnet, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, so sagt es nichts darüber aus, in welcher Weise dies geschehen soll. Bereits nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG sind die Vorsteuerbeträge deshalb nicht zwingend gegenstands- oder bereichsbezogen aufzuteilen; die Vorschrift lässt vielmehr auch einen auf die gesamten Umsätze des Unternehmens bezogenen Aufteilungsschlüssel zu.
- 21** Dem so verstandenen Zuordnungselement widerspricht es nicht, wenn frühere Fassungen des § 15 Abs. 4 UStG (z.B. § 15 Abs. 4 UStG 1980 i.d.F. bis zur Aufhebung des Abs. 5 durch Art. 7 Nr. 4 des Wohnungsbauförderungsgesetzes, BGBl I 1989, 2408) die Zurechnung möglicherweise eher --verwendungsabhängig-- auf den Gegenstand bezogen. Denn diese Vorschriften standen in einem gegenüber der aktuellen Rechtslage andersgearteten normativen Kontext. Demgegenüber ergibt sich aus § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, dass das Gesetz mit "wirtschaftlicher Zurechnung" alle dort genannten Zuordnungsmethoden umfasst, also sowohl die Aufteilung nach den (beiden) Umsatzschlüsseln wie auch z.B. einen Flächenschlüssel als "andere wirtschaftliche Zurechnung".
- 22** Soweit der V. Senat bislang ein gegenstandsbezogenes Verständnis des § 15 Abs. 4 UStG vertreten und auf die Nutzung des jeweiligen Gegenstandes (Gebäudes) abgestellt hat (z.B. BFH-Urteile vom 10. Dezember 2009 V R 13/08, BFH/NV 2010, 960; in BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, und vom 12. März 1998 V R 50/97, BFHE 185, 530, BStBl II 1998, 525; Wagner in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 684, m.w.N.), hält er daran nicht mehr fest, sodass auch die Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens gemäß Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG als Methode wirtschaftlicher Zurechnung i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG anzusehen ist.
- 23** Der Senat weicht damit nicht von der Rechtsprechung des XI. Senats im Urteil vom 13. August 2008 XI R 53/07 (BFH/NV 2009, 228) ab. Dieses Urteil betrifft die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern aus der Errichtung eines Treppenhauses und der Installation einer Fahrstuhlanlage. Die dafür bezogenen Eingangsleistungen betrafen ausschließlich den für steuerfreie Ausgangsumsätze verwendeten Wohnteil des neu errichteten Gebäudes. Der XI. Senat entschied unter Hinweis auf die Rechtsprechung des V. Senats, dass der Kläger den nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel ermittelten Vorsteuerabzug für die Fahrstuhlanlage und das Treppenhaus beanspruchen könne. Die dafür angefallenen Aufwendungen gehörten zu den Herstellungskosten eines Gegenstandes (Gebäudes), der für Zwecke besteuert Umsätze verwendet werde. Das Urteil enthält jedoch keine Ausführungen zur Zulässigkeit eines Vorsteuerabzugs nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens, obwohl dieses Unternehmen unstrittig aus mehreren Mietobjekten bestand (Objekt "B" und Objekt "A-Straße").
- 24** b) Da das Unionsrecht in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 Abs. 1, Art. 174 MwStSystRL) den gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel als Regel-Aufteilungsmaßstab vorschreibt, geht der Senat bei richtlinienkonformer Auslegung davon aus, dass es sich bei dem Gesamtumsatzschlüssel um eine

sachgerechte Aufteilungsmethode i.S. von § 15 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 UStG handelt (BFH-Urteil in BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.3.a).

- 25** Nach den Ausführungen des Senats im Vorlagebeschluss vom 22. Juli 2010 V R 19/09 (BFHE 231, 280, BFH/NV 2010, 2367, unter IV.2.b) ist die Bestimmung des Pro-rata-Satzes nach dem Gesamtumsatz des Unternehmers in einer Fallkonstellation wie der des Streitfalls indes unpräzise, da sie außer Betracht lässt, für welchen Bereich des Unternehmens die Eingangsleistungen bezogen wurden. Obwohl diese Unzulänglichkeiten bekannt waren, als Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 MwStSystRL) geschaffen wurde, ist der Umsatzschlüssel nicht verworfen, sondern den Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Ungleichmäßigkeiten gestattet worden, spezielle Pro-rata-Sätze zu regeln (vgl. dazu Birkenfeld in Umsatzsteuer-Berater 2001, 309 ff., unter V.1.).
- 26** c) Eine von dem Gesamtumsatzschlüssel abweichende Vorsteueraufteilung ermöglicht das Unionsrecht in den bereichs- und gegenstandsbezogenen Fällen des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG (entspricht Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL). Diese Regelungen sollen "für ganz bestimmte Fälle gelten", da sie "unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darauf abzielen, es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu präziseren Ergebnissen zu gelangen" (EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968, Rdnr. 18; so auch EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2008 C-488/07, Royal Bank of Scotland, Slg. 2008, I-10409, Rdnr. 23).
- 27** d) Der nationale Gesetzgeber hat in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG zwar von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht (vgl. Regierungsentwurf eines Steueränderungsgesetzes 2003, BTDrucks 15/1562, S. 51 "zu Buchstabe d"), ist aber über den Ermächtigungsrahmen hinausgegangen, indem er die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur dann für zulässig erklärt, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung *möglich* ist.
- 28** Der Senat hat daher in seinem Urteil vom 22. August 2013 V R 19/09 (BFHE 243, 8, BFH/NV 2014, 278, unter II.2.) entschieden, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG insoweit nicht den Erfordernissen des Unionsrechts entspricht. An dieser Begründung hält der Senat indes nicht mehr in vollem Umfang fest, sondern ergänzt sie um folgende Erwägungen: Wie die Auslegung des § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG zeigt (siehe oben unter II.3.a), weicht das Gesetz nicht in allen Fällen 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 (Art. 173 Abs. 1, Art. 174 MwStSystRL) ab. Es lässt in § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG eine derartige Aufteilung implizit zu, beschränkt sie aber in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG auf Fälle, in denen keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Was "möglich" ist, muss indes richtlinienkonform ausgelegt werden.
- 29** 4. Ist nach dem EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968 (Leitsatz sowie Rdnrn. 18 und 24) die Ermittlung des Pro-rata-Satzes für den Abzug von Vorsteuern vorrangig nach einem --von den Umsatzmethoden abweichenden-- Aufteilungsschlüssel zulässig, wenn sich dieser Aufteilungsschlüssel auf einen "bestimmten Umsatz" bezieht und die herangezogene Methode eine "präzisere Bestimmung" des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der Umsatzmethode gewährleistet, so gilt danach für die richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG: Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere --*präzisere*-- wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Soweit der Senat mit Urteil in BFHE 243, 8, BFH/NV 2014, 278 (Leitsatz 1) die Vorschriften des § 15 Abs. 4 UStG weitergehend teleologisch reduziert hat, indem sie nur Vorsteuerbeträge erfassen, die zugleich nach § 15a UStG berichtigungspflichtig sind, hält er daran nicht fest.
- 30** a) Nach Auffassung des EuGH (im Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968, Leitsatz sowie unter Rdnr. 19) können die Mitgliedstaaten zum Zwecke 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 auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogenen Umsatzschlüssel nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 174 MwStSystRL) vorschreiben. Der Streitfall betrifft die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes und fällt damit ersichtlich in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG.
- 31** b) Der Flächenschlüssel als andere wirtschaftliche Zurechnung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG beruht auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG und ist objektbezogen. Als solcher ermöglicht dieser Aufteilungsschlüssel in der Regel eine "präzisere" Bestimmung des Pro-rata-Satzes als die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens (Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, Art. 174

MwStSystRL). Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf seine Ausführungen im Urteil in BFHE 243, 8, BFH/NV 2014, 278 (Rz 41). Der Flächenschlüssel schließt deshalb gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG als im Regelfall präzisere mögliche Zurechnung die Umsatzschlüssel aus, und zwar sowohl den gesamtunternehmensbezogenen wie auch den objektbezogenen.

- 32** c) Die Vorsteuerbeträge sind aber nicht nach dem Verhältnis der Flächen aufteilbar, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen (z.B. wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist (vgl. BFH-Urteil vom 12. März 1992 V R 70/87, BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755; vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 21. Mai 1987 V S 11/85, BFH/NV 1987, 536, unter II.2.; BFH-Urteil vom 20. Juli 1988 X R 8/80, BFHE 154, 255, BStBl II 1988, 1012, Abschn. 208 Abs. 2 Satz 9 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 und Abschn. 15.17. Abs. 7 Satz 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). 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. Da das Gebäude als der herzustellende oder der hergestellte Gegenstand endgültiges Zuordnungsobjekt ist, müssen in die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sämtliche der Herstellung des Gebäudes dienenden Aufwendungen einbezogen werden (BFH-Urteile vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417, Leitsatz 3, sowie vom 22. November 2007 V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770; Abschn. 15.17. Abs. 5 UStAE).
- 33** d) Ist keine präzisere wirtschaftliche Zurechnung durch den Flächenschlüssel möglich, gilt der Umsatzschlüssel. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt nicht ausdrücklich, ob sich das dort bestimmte Verhältnis --wie der Pro-rata-Satz nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (entspricht Art. 17 Abs. 1 Satz 1, Art. 174 MwStSystRL)-- an dem Gesamtbetrag der Umsätze des Unternehmens oder an den Umsätzen des einzelnen Objekts orientiert. Um den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs "möglichst präzise" zu berechnen (EuGH-Urteil BLC Baumarkt in UR 2012, 968, Rdnr. 23), gilt die Methode, die eine genauere Aufteilung ermöglicht. Die Vorsteuerbeträge sind dann anhand des objektbezogenen Umsatzschlüssels aufzuteilen, wenn sie den Gegenstand selbst --wie hier das Gebäude-- betreffen und die objektbezogene gegenüber einer gesamtumsatzbezogenen Aufteilung genauer ist, weil ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen durch Verwendung (Nutzung) dieses Gebäudes besteht (z.B. durch Vermietung) und es nicht um seine Verwendung für Umsätze des gesamten Unternehmens (wie z.B. bei einem Verwaltungsgebäude, vgl. dazu Abschn. 15.17. Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStAE) geht. Im letzteren Fall gehören die Aufwendungen zur Herstellung des Gebäudes zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers und hängen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen. Dies rechtfertigt es auch, Vorsteuerbeträge nach dem allgemeinen Umsatzschlüssel gesamtumsatzbezogen aufzuteilen (BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 25/10, BFHE 241, 451, BStBl II 2014, 346, Rz 27, 28; so jetzt auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10. April 2014, BStBl I 2014, 802; Abschn. 15.16. Abs. 2a UStAE).
- 34** 5. Das Urteil des FG widerspricht diesen Maßstäben und ist deshalb aufzuheben. Die Vorsteuerbeträge, um die es hier geht, sind gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG aufzuteilen. Mangels Spruchreife ist die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 35** a) Das FG ist bei seiner Entscheidung rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes wegen Richtlinienwidrigkeit nicht anwendbar ist und sich der Unternehmer daher auf die für ihn günstigere Anwendung des Umsatzschlüssels nach Art. 17 Abs. 5 i.V.m. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann. Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sind die Vorsteuerbeträge nur dann nach Umsatzschlüssel zu verteilen, wenn keine andere präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, hat das FG nicht geprüft.
- 36** b) Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb zum Nachholen der erforderlichen Feststellungen an das FG zurückzuverweisen. Nach den Feststellungen des FG hat das FA den Vorsteuerabzug dahingehend korrigiert, dass es die insgesamt angefallenen Vorsteuerbeträge von 82.075,79 € um direkt dem Erd- und Obergeschoss zugeordnete Vorsteuerbeträge vermindert und nur die verbliebenen 39.256,79 € nach dem steuerpflichtig vermieteten Flächenanteil von --unstrittig-- 52,8 % aufgeteilt hat. Wie das FG zu Recht entschieden hat, sind in die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG jedoch sämtliche der Herstellung des Gebäudes dienenden Aufwendungen einzubeziehen. Ob die Vorsteuerbeträge insgesamt nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen sind und deshalb statt der im angegriffenen Umsatzsteuerbescheid 2004 bereits berücksichtigten 49.939 € nach der Vorentscheidung weitere Vorsteuerbeträge von 9.813 € abzuziehen sind, hängt davon ab, ob die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Umsatzschlüssels vorliegen. Ob dies der Fall ist, hat das FG auf der

Grundlage seiner Rechtsauffassung nicht geprüft. Hierfür könnten jedoch die im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Anhang 4 bis 10) getroffenen Feststellungen zur erheblich voneinander abweichenden Höhe der Baukosten für die beiden Geschosse sprechen. Das FG wird dem in einer neuen Verhandlung und Entscheidung nachzugehen haben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)