

Urteil vom 10. August 2016, XI R 31/09

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

BFH XI. Senat

EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5 UAbs 3, EWGRL 388/77 Art 19 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 20, UStG § 15 Abs 4, UStG § 15a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, UStG § 15 Abs 4 S 3

vorgehend FG Düsseldorf, 10. September 2009, Az: 1 K 996/07 U

Leitsätze

1. Bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes kann für den Vorsteuerabzug --im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung-- nicht darauf abgestellt werden, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen; vielmehr kommt es insoweit auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an .
2. Bei der Herstellung eines solchen Gebäudes ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechte und "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als der gesamtumsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel .
3. Die Neuregelung der Aufteilungsmethode für den Vorsteuerabzug durch den am 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG kann eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 UStG bewirken .
4. Einer entsprechenden Vorsteuerberichtigung stehen weder die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes entgegen noch liegt darin eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung in Vorjahre .

Tenor

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11. September 2009 1 K 996/07 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist im Zusammenhang mit der Errichtung und Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes die Aufteilung der im Jahr 2004 (Streitjahr) angefallenen Vorsteuerbeträge sowie die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.
- 2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer GbR, begann auf ihrem Grundstück in X (nach Abriss eines alten Gebäudes) Ende 2001 mit dem Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses mit Tiefgaragenstellplätzen. Das Gebäude umfasst insgesamt sechs Wohn- und Geschäftseinheiten und zehn Tiefgaragenplätze. Es wurde teilweise bereits ab Oktober 2002 vermietet und im Jahr 2004 endgültig fertig gestellt.
- 3 Ursprünglich war geplant, das Erdgeschoss und das erste Obergeschoss sowie acht der zehn Tiefgaragenstellplätze umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende und die Einheiten im zweiten und dritten Obergeschoss sowie zwei

Tiefgaragenplätze umsatzsteuerfrei für Wohnzwecke zu vermieten. Entsprechend dieser Verwendungsabsicht nahm die Klägerin in den Jahren 1999 bis 2003 den Vorsteuerabzug aus vorsteuerbelasteten Abriss- und Baukosten insoweit in Anspruch, als die Kosten auf umsatzsteuerpflichtig zu vermietende Räume entfielen. Den Anteil der abziehbaren Vorsteuerbeträge ermittelte sie in Höhe von 78,15 % nach dem Verhältnis der voraussichtlichen steuerpflichtigen Ausgangsumsätze zu den voraussichtlichen steuerfreien Ausgangsumsätzen (sog. objektbezogener Umsatzschlüssel).

- 4 Der Aufteilungsmaßstab und die Höhe der abziehbaren Vorsteuerbeträge der Jahre 2001 und 2002 waren Gegenstand der finanzgerichtlichen Verfahren 5 K 1192/03 U und 5 K 491/04 U, in denen der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nach Hinweis des Finanzgerichts (FG) jeweils dem Aufteilungsmaßstab der Klägerin folgte.
- 5 Anders als geplant wurden (ab Januar 2004) auch das erste Obergeschoss hinterer Teil und ein weiterer Tiefgaragenstellplatz sowie (ab November 2004) das erste Obergeschoss vorderer Teil umsatzsteuerfrei vermietet; zwei Stellplätze blieben im Streitjahr noch unvermietet.
- 6 In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2004 erklärte die Klägerin (neben steuerpflichtigen Umsätzen) Vorsteuerbeträge aus Herstellungskosten und aus laufenden Kosten sowie --wegen der gegenüber der ursprünglichen Planung abweichenden tatsächlichen Nutzung-- einen Vorsteuerberichtigungsbetrag nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- (zu ihren Lasten) in Höhe von ... €, den sie auf der Grundlage des objektbezogenen Umsatzschlüssels errechnet hatte. Insgesamt ergab sich daraus eine Umsatzsteuer für 2004 in Höhe von ... €.
- 7 Das FA setzte hingegen mit Änderungsbescheid vom 1. September 2006 die Umsatzsteuer für 2004 auf ... € fest, wobei es der Aufteilung der 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge sowie der Berechnung des Vorsteuerberichtigungsbetrags nach § 15a UStG einen Flächenschlüssel zugrunde legte. Es führte zur Begründung aus, gemäß dem zum 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sei eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden nur dann anhand des Verhältnisses der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, vorzunehmen, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich sei. Bei dem Gebäude der Klägerin sei jedoch eine Zurechnung anhand der Quadratmeterzahlen möglich, so dass diese Aufteilung vorzuziehen sei. Lediglich 38,74 % der "Gesamtquadratmeter" würden zur steuerpflichtigen Vermietung genutzt. Deshalb sei auch bei der Berechnung des Korrekturbetrags nach § 15a UStG nicht nur die von der ursprünglichen Planung abweichende tatsächliche Nutzung des Gebäudes, sondern ebenfalls § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG berücksichtigt worden. In der Vergangenheit habe die Klägerin 78,15 % der Herstellungskosten als Vorsteuer abgezogen; in Höhe der Differenz zu 38,74 % sei der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG zu korrigieren. Bei der konkreten Berechnung teilte das FA die in den Jahren 1999 bis 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten auf die einzelnen Wohn- und Gewerbeeinheiten auf und ermittelte für jede Einheit einen Korrekturbetrag nach § 15a UStG ab dem jeweiligen Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung. Dabei setzte es anstelle des von der Klägerin angesetzten Anteils von 78,15 % den Flächenschlüssel von 38,74 % an. Dies führte dazu, dass sich für alle Wohn- und Gewerbeeinheiten ein Vorsteuerberichtigungsbetrag ergab, also auch bei den Einheiten, deren tatsächliche Verwendung nicht von der ursprünglich geplanten Verwendung abwich. Bei den Tiefgaragenplätzen verfuhr das FA entsprechend.
- 8 Das FG gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage teilweise statt und setzte die Umsatzsteuer für 2004 auf ... € fest.
- 9 Hinsichtlich der vom FA im Umsatzsteuerbescheid für 2004 angesetzten Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führte das FG aus, dies sei insoweit rechtmäßig, als die Klägerin entgegen der ursprünglichen Planung das erste Obergeschoss sowie einen dritten statt der geplanten zwei (der insgesamt zehn) Tiefgaragenstellplätze umsatzsteuerfrei vermietet habe. Das FA habe aber zu Unrecht den Korrekturbetrag des § 15a UStG unter Berücksichtigung der ab 1. Januar 2004 geltenden Neuregelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ausgehend von einem Flächenschlüssel anstelle des von der Klägerin seit dem Besteuerungszeitraum 1999 als Aufteilungsmaßstab angesetzten objektbezogenen Umsatzschlüssels berechnet. Zwar stehe § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Einklang mit dem Unionsrecht. Jedoch sei zum einen allein diese Gesetzesänderung kein Anwendungsfall des § 15a Abs. 1 UStG; zum anderen sei das FA im Rahmen der Vorsteuerkorrektur des § 15a UStG ebenso wie der Steuerpflichtige für den Korrekturzeitraum von zehn Jahren an den einmal gewählten und bestandskräftig festgesetzten ursprünglichen Aufteilungsschlüssel nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Umsätzen gebunden.
- 10 Die im Jahr 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge aus Herstellungskosten des Gebäudes teilte das FG nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel auf und erkannte für die Monate Januar bis Oktober 66,18 % und für die Monate

November und Dezember 49,06 % dieser Vorsteuerbeträge als abziehbar an. Von den im Jahr 2004 angefallenen Vorsteuerbeträgen aus laufenden Kosten erkannte das FG unter Zugrundelegung des Flächenschlüssels 38,74 % als abziehbar an.

- 11 Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 178 veröffentlicht.
- 12 Gegen das Urteil haben sowohl die Klägerin als auch das FA Revision eingelegt.
- 13 Das Revisionsverfahren ruhte im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des V. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. Juli 2010 V R 19/09 (BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090) bis zum Ergehen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) BLC Baumarkt vom 8. November 2012 C-511/10 (EU:C:2012:689, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 968, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 79) und der Nachfolgeentscheidungen dazu (BFH-Urteile vom 22. August 2013 V R 19/09, BFHE 243, 8, UR 2014, 68, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2014, 65, und vom 7. Mai 2014 V R 1/10, BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444).
- 14 Der Senat hat sodann mit Beschluss vom 5. Juni 2014 XI R 31/09 (BFHE 245, 447, UR 2014, 651, MwStR 2014, 547) dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Der EuGH hat entschieden, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG 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 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes (EuGH-Urteil vom 8. November 2012 C-511/10 --BLC Baumarkt--, UR 2012, 968, HFR 2013, 79).

a) Müssen bei der Anschaffung oder Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes Eingangsleistungen, deren Bemessungsgrundlage zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören, zur präziseren Bestimmung der abziehbaren Vorsteuerbeträge zunächst den (steuerpflichtigen oder steuerfreien) Verwendungsumsätzen des Gebäudes zugeordnet und lediglich die danach verbliebenen Vorsteuern nach einem Flächen- oder Umsatzschlüssel aufgeteilt werden?

b) Gelten die vom EuGH im Urteil --BLC Baumarkt-- (UR 2012, 968, HFR 2013, 79) aufgestellten Grundsätze und die Antwort auf die vorstehende Frage auch für Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes?

2. Ist Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auch auf einen Sachverhalt Anwendung findet, bei dem ein Steuerpflichtiger die Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes nach der in Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen und nach nationalem Recht zulässigen Umsatzmethode aufgeteilt hat und ein Mitgliedstaat nachträglich während des Berichtigungszeitraums vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel vorschreibt?

3. Falls die vorstehende Frage zu bejahen ist: Verwehren die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes die Anwendung des Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG, wenn der Mitgliedstaat für Fälle der zuvor beschriebenen Art weder ausdrücklich eine Vorsteuerberichtigung anordnet noch eine Übergangsregelung trifft und wenn die vom Steuerpflichtigen angewandte Vorsteueraufteilung nach der Umsatzmethode vom BFH generell als sachgerecht anerkannt worden war?"

- 15 Der EuGH hat diese Fragen mit seinem Urteil vom 9. Juni 2016 C-332/14 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614) wie folgt beantwortet:

"1. Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass in dem Fall, in dem ein Gebäude auf der Ausgangsstufe sowohl zur Ausführung bestimmter Umsätze verwendet wird, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch zur Ausführung anderer Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, die Mitgliedstaaten nicht vorschreiben müssen, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung, Anschaffung, Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung dieses Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zunächst diesen verschiedenen Umsätzen zugeordnet werden, wenn eine solche Zuordnung schwer durchführbar ist, damit danach nur das Recht auf Vorsteuerabzug für diejenigen Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für bestimmte Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für andere Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, anhand eines Umsatzschlüssels oder, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, eines Flächenschlüssels bestimmt wird.

2. Art. 20 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er verlangt, dass infolge der während des betreffenden Berichtigungszeitraums erfolgten Festlegung eines für die Berechnung der Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels, der von der in dieser Richtlinie vorgesehenen Methode zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug abweicht, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Gegenstände oder Dienstleistungen, die unter Art. 17 Abs. 5 dieser Richtlinie fallen, vorgenommen wird.

3. Die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind dahin auszulegen, dass sie geltenden nationalen Rechtsvorschriften, die weder ausdrücklich eine Vorsteuerberichtigung im Sinne von Art. 20 der Sechsten Richtlinie in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung infolge einer Änderung des für die Berechnung bestimmter Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels anordnen noch eine Übergangsregelung vorsehen, obwohl die vom Steuerpflichtigen angewandte Vorsteueraufteilung nach dem vor dieser Änderung geltenden Aufteilungsschlüssel höchstrichterlich generell als sachgerecht anerkannt worden war, nicht entgegenstehen."

- 16** Die Klägerin sieht sich durch das EuGH-Urteil in ihrer Auffassung bestätigt, dass bei der Aufteilung abziehbarer und nicht abziehbarer Vorsteuerbeträge dem Umsatzschlüssel der Vorrang gegenüber dem Flächenschlüssel zu geben sei und Letzterer nur anwendbar sei, wenn er zu einem präziseren Ergebnis führt. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG stelle diese Rangfolge auf den Kopf und stehe deshalb nicht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 17** Jedenfalls führe der Flächenschlüssel "wegen der baulichen Besonderheiten des Objekts" nicht zu der vom EuGH geforderten präziseren Aufteilung der Vorsteuerbeträge. Denn der Herstellungsaufwand habe sich nicht gleichmäßig auf das gesamte Gebäude verteilt. Für die beiden Ladenlokale im Erdgeschoss seien höhere Baukosten --z.B. wegen einer höheren Baugeschosshöhe, wegen des Einbaus von Fußbodenheizungen und wegen des Einbaus deckenhoher, vollständig zu öffnender Ganzglastürelemente-- als für die Wohnungen angefallen.
- 18** Da mithin im vorliegenden Fall der Flächenschlüssel nicht anwendbar sei, könne auch bei der (unstreitig vorzunehmenden) Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG ab 2004 kein Wechsel von dem bis 2003 zulässigen Umsatzschlüssel zum Flächenschlüssel erfolgen. Andernfalls liege eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung einer ab 2004 geltenden Regelung in Vorjahren vor.
- 19** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung des FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2007 und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2004 vom 1. September 2006 die Umsatzsteuer für 2004 auf ... € festzusetzen sowie die Revision des FA zurückzuweisen.
- 20** Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben, die Klage abzuweisen und die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 21** Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes sei die Zuordnung von Gegenständen und Dienstleistungen zu den Umsätzen, zu denen sie verwendet werden, in der Praxis schwer durchführbar; das gelte auch im Falle der Anschaffung eines solchen Gebäudes. Nur Erhaltungsmaßnahmen könnten den verschiedenen Nutzungsanteilen eines Gebäudes verhältnismäßig einfach unmittelbar zugeordnet werden.

- 22** Nach dem EuGH-Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614) komme es nicht darauf an, den präzisesten Aufteilungsmaßstab anzuwenden. Ausreichend sei vielmehr, wenn der Mitgliedstaat --wie hier mit § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG-- einen Maßstab wähle, der in der Regel präziser sei als der Gesamtumsatzschlüssel. Es seien deshalb nicht zwei von diesem Gesamtumsatzschlüssel abweichende Aufteilungsmaßstäbe (objektbezogener Flächenschlüssel und objektbezogener Umsatzschlüssel) miteinander zu vergleichen. Zudem handele es sich bei dem Vorbringen der Klägerin, dass sich die einzelnen Etagen hinsichtlich der Geschosshöhen und Ausstattungen voneinander unterschieden, um einen im Revisionsverfahren unbeachtlichen neuen Tatsachenvortrag.
- 23** Die weiteren Ausführungen des EuGH ließen keinen Zweifel daran, dass es durch die zulässige Vorgabe in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG zur zwingenden Anwendung des Flächenschlüssels bei vorheriger Anwendung eines Umsatzschlüssels zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kommen müsse.

Entscheidungsgründe

II.

- 24** Die Revisionen der Klägerin und des FA sind begründet; sie führen zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 25** Die Ausführungen des FG zur Vorsteueraufteilung entsprechen --jedenfalls ohne weitere Feststellungen-- nicht den vom EuGH hierzu aufgestellten Rechtsgrundsätzen. Ferner hat es das FG zu Unrecht verneint, dass sich aufgrund der Einführung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG zum 1. Januar 2004 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 UStG geändert haben können. Die Sache ist auch insoweit nicht spruchreif.
- 26** 1. Ermittlung des abziehbaren und des nicht abziehbaren Teils der 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge
- 27** a) 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.
- 28** b) Diese Vorschriften sind richtlinienkonform auszulegen.
- 29** aa) 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 nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--; nunmehr Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). Dieser Pro-rata-Satz wird gemäß Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) nach Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 174 und 175 MwStSystRL) für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt. Die Mitgliedstaaten können abweichende Regelungen treffen (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG, Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL).
- 30** bb) Der EuGH ist im vorliegenden Rechtsstreit in seinem Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614) nicht der Ansicht des Generalanwalts gefolgt, "dass im Hinblick auf die Unvereinbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG mit der Sechsten Richtlinie davon auszugehen ist, dass die Bundesrepublik Deutschland von der von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis nicht in angemessener Weise Gebrauch gemacht hat, was bedeutet, dass

in Deutschland nur der Umsatzschlüssel anwendbar ist" (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 25. November 2015 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2015:777, Rz 73).

31 cc) Der EuGH hat vielmehr diesbezüglich Folgendes ausgeführt (Rz 25 und 26):

"25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug je nach der Verwendung, zu der die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen bestimmt sind, unterschiedlich ist. Während nämlich Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie für Gegenstände und Dienstleistungen, die ausschließlich zur Ausführung besteuert Umsätze bestimmt sind, vorsieht, dass die Steuerpflichtigen befugt sind, die gesamte Steuer auf den Erwerb bzw. die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, wird in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie bestimmt, dass bei Gegenständen und Dienstleistungen, die zur gemischten Verwendung bestimmt sind, das Recht auf Vorsteuerabzug auf den Teil der Mehrwertsteuer beschränkt ist, der auf den Betrag der unter Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgeführten Umsätze entfällt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

26 In Anbetracht dieses Unterschieds im Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug entsprechend der Verwendung, zu der die mehrwertsteuerpflichtigen Gegenstände und Dienstleistungen bestimmt sind, müssen die Mitgliedstaaten grundsätzlich vorsehen, dass die Steuerpflichtigen zur Bestimmung der Höhe ihres Rechts auf Vorsteuerabzug die auf der Eingangsstufe erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zunächst den verschiedenen Ausgangsumsätzen, zu deren Ausführung sie bestimmt waren, zuordnen. Danach ist es Sache der zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten, auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen die der Zuordnung entsprechende Regelung für den Vorsteuerabzug anzuwenden, wobei auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die sich nicht auf eine einzige Umsatzart beziehen, die in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Regelung anzuwenden ist."

32 c) Danach kann 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, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen; vielmehr kommt es dabei auf die prozentualen Verhältnissen des gesamten Gebäudes an.

33 aa) Insoweit hat der EuGH ausgeführt (Rz 27 bis 30):

"27 Was zunächst die erste Phase angeht, d. h. die Zuordnung der Gegenstände oder Dienstleistungen zu den Umsätzen, für die sie verwendet werden, unbeschadet der Anwendung bestimmter Sonderbestimmungen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu ermitteln, ob sich eine solche Zuordnung im Fall der Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen zur Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes in der Praxis als zu komplex und somit schwer durchführbar erweist.

28 Eine nationale Regelung kann den Steuerpflichtigen nämlich gestatten, von der Zuordnung dieser Gegenstände und Dienstleistungen unabhängig von deren Verwendung abzusehen, wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen die Anschaffung oder die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes betreffen und die Zuordnung in der Praxis schwer durchführbar ist.

29 Die Zuordnung der für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zu den unter Verwendung dieses Gebäudes ausgeführten verschiedenen Ausgangsumsätzen scheint im Übrigen in der Praxis allgemein leicht durchführbar zu sein, was jedoch das vorliegende Gericht in Bezug auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände und Dienstleistungen zu prüfen hat.

30 Ist dies der Fall, kann es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt sein, vorzusehen, dass die Steuerpflichtigen davon befreit sind, die für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen den unter Verwendung dieses Gebäudes ausgeführten verschiedenen Ausgangsumsätzen zuzuordnen."

34 bb) Im Fall der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes erweist sich eine Zuordnung der Gegenstände oder Dienstleistungen zu den Umsätzen, für die sie verwendet werden, "in der Praxis als zu komplex und somit schwer

durchführbar" (vgl. dazu Rz 27 des EuGH-Urteils Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614).

- 35** Für diese Beurteilung spricht, dass bei der Errichtung eines Gebäudes eine Vielzahl von Eingangsleistungen für sämtliche Gebäudeteile anfallen (z.B. für Wände, Decken, Fassade, Dach, Elektro-, Wasser- und Heizungsinstallation). Hier wäre eine direkte Zuordnung der Kosten zu den steuerpflichtig oder steuerfrei vermieteten Flächen zwar theoretisch denkbar, aber praktisch meist unmöglich. Die ausführenden Bauunternehmer gliedern ihre Leistungen regelmäßig nicht auf die einzelnen Gebäudeteile auf.
- 36** Auch die Klägerin und das FA vertreten übereinstimmend die Auffassung, dass die Herstellungskosten eines Gebäudes nur schwer den steuerpflichtigen und den steuerfreien Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können (s. z.B. auch Meurer, MwStR 2014, 534, 538; Heinrichshofen, UR 2014, 660, 661; Grune, Die Steuerberatung 2015, 111, 115; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 1014).
- 37** Hinzu kommt, dass die Aufteilung zwischen dem vom Steuerpflichtigen unternehmerisch und privat genutzten Teil eines Gebäudes prozentual und nicht räumlich vorzunehmen ist (vgl. EuGH-Urteil Armbrrecht vom 4. Oktober 1995 C-291/92, EU:C:1995:304, BStBl II 1996, 392 Rz 21; BFH-Urteil vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417, Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 38** cc) Vergleichbares gilt für die Anschaffung eines gemischt genutzten Gebäudes, der regelmäßig ein einheitlicher Kaufpreis für sämtliche Gebäudeteile zu Grunde liegt. Hier erscheint eine direkte Zuordnung zu den steuerfrei und steuerpflichtig vermieteten Gebäudeflächen erst recht schwer durchführbar.
- 39** dd) Dagegen ist die Zuordnung der für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zu den unter Verwendung dieses Gebäudes ausgeführten verschiedenen Ausgangsumsätzen in der Praxis allgemein leicht durchführbar.
- 40** Der BFH hat bereits entschieden, dass Erhaltungsmaßnahmen den verschiedenen Nutzungsanteilen am Gebäude (wie z.B. Renovierungsmaßnahmen entweder in steuerfrei vermieteten Räumen oder in steuerpflichtig verwendeten gewerblichen Räumen) verhältnismäßig einfach unmittelbar zugeordnet werden können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417, unter II.4.a, Rz 34). Davon geht wohl auch der EuGH aus (vgl. Rz 29 des EuGH-Urteils Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614). Dem stimmen die Klägerin --die im Streitjahr entsprechend verfahren ist-- und das FA zu.
- 41** ee) Dass mithin bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes für den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung von § 15 Abs. 4 UStG auf die Verhältnissen des gesamten Gebäudes abzustellen ist und es für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des Gebäudes dagegen darauf ankommt, wie der Gebäudeteil genutzt wird, für den die betreffenden Aufwendungen entstehen, entspricht im Ergebnis der bisherigen Rechtsprechung und Praxis (vgl. die Nachweise in Rz 53 des Vorlagebeschlusses des Senats in BFHE 245, 447, UR 2014, 651, MwStR 2014, 547).
- 42** d) Zur Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags hat der EuGH im Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614) ausgeführt (Rz 31 bis 35):

"31 Was sodann die zweite Phase angeht, d. h. die der Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags, ist bezüglich der Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl Umsätzen zuzuordnen sind, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätzen, für die dieses Recht nicht besteht, darauf hinzuweisen, dass dieser Betrag nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich auf der Grundlage eines *Pro-rata*-Satzes berechnet wird, der nach Art. 19 der Richtlinie für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze unter Anwendung des Umsatzschlüssels festgelegt wird.

32 Der Gerichtshof hat allerdings anerkannt, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie von bestimmten der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie angeführten Wahlmöglichkeiten Gebrauch machen, eine andere Berechnungsmethode als die in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführte anwenden können, vorausgesetzt u. a., die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der erstgenannten Methode (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 24).

33 Diese Voraussetzung bedeutet jedoch nicht, dass die gewählte Methode zwingend die genauestmögliche sein müsste. Wie der Generalanwalt in Nr. 90 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wird im Tenor des Urteils vom 8. November 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), nämlich nur verlangt, dass die gewählte Methode ein präziseres Ergebnis gewährleistet als das, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergäbe (vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 10. Juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 29).

34 Folglich obliegt es bei Umsätzen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in der Vermietung verschiedener Teile eines Gebäudes bestehen und von denen für einige ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und für andere nicht, dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob die Heranziehung einer Methode zur Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führen kann als die Berechnung anhand des Umsatzschlüssels.

35 Die für einen Mitgliedstaat gegebenenfalls bestehende Möglichkeit, vorzusehen, dass die Steuerpflichtigen nicht jeden für die Anschaffung oder die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes verwendeten Gegenstand oder jede dafür verwendete Dienstleistung mit einem bestimmten Ausgangsumsatz in Beziehung bringen müssen, wird durch die Entscheidung dieses Mitgliedstaats, eine andere Abzugsmethode als die in der Sechsten Richtlinie vorgesehene in Anspruch zu nehmen, nicht in Frage gestellt, da sich das in Rn. 32 des vorliegenden Urteils angeführte Genauigkeitserfordernis auf die Modalitäten der Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Mehrwertsteuerbetrags bezieht, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, und nicht auf die Zuordnung der verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen."

- 43** e) Die dem Senat vom EuGH aufgegebenen Prüfung, ob die Heranziehung einer Methode zur Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führen kann als die Berechnung anhand des Umsatzschlüssels (vgl. Rz 34 des EuGH-Urteils Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614), ergibt Folgendes:
- 44** aa) Bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel in der Regel eine "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als die von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) i.V.m. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 174 und 175 MwStSystRL) vorgesehene Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 31).
- 45** Denn die Bestimmung des Pro-rata-Satzes nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens hat nur pauschalen Charakter und lässt außer Betracht, für welchen Bereich des Unternehmens die jeweilige Eingangsleistung bezogen wurde (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090, Rz 19; BFH-Urteil in BFHE 243, 8, UR 2014, 68, MwStR 2014, 65, Rz 41).
- 46** bb) In den Fällen der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes kommt ein objektbezogener Flächenschlüssel regelmäßig auch gegenüber einem objektbezogenen Umsatzschlüssel zu einer präziseren Vorsteueraufteilung. Er ist "sachgerecht" i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteile vom 20. Juli 1988 X R 8/80, BFHE 154, 255, BStBl II 1988, 1012, unter 1.c, Rz 18 f.; vom 12. März 1992 V R 70/87, BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755, unter 2.b aa, Rz 35; in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 31; BFH-Beschlüsse vom 21. Mai 1987 V S 11/85, BFH/NV 1987, 536, unter 2.a, Rz 15; in BFHE 245, 447, UR 2014, 651, MwStR 2014, 547, Rz 49, 50; Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 4 UStAE; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 2. Januar 2014 IV D 2-S 7300/12/10002:001, 2013/1156482, BStBl I 2014, 119, unter I.3.).
- 47** 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755, unter 2.b aa, Rz 35; BFH-Beschluss in BFHE 245, 447, UR 2014, 651, MwStR 2014, 547, Rz 49; Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 4 UStAE, unter Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755).
- 48** cc) 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 (vgl. BFH-Urteile in

BFHE 154, 255, BStBl II 1988, 1012, unter 1.c, Rz 19; in BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755, unter 2.b aa, Rz 35; in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 32; Abschn. 15.17 Abs. 7 Sätze 6 und 7 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 32).

- 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 (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1987, 536, unter 2.a, Rz 16; BFH-Urteil in BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755, unter 2.b aa, Rz 35). Das gilt im umgekehrten Fall entsprechend (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 154, 255, BStBl II 1988, 1012, unter 1.c, Rz 19).
- 50** dd) Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Flächen scheidet auch dann aus (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 245, 447, UR 2014, 651, MwStR 2014, 547, Rz 51), wenn es z.B. um nicht zu einer Gesamtnutzfläche zu addierende Nutzflächen innerhalb eines Gebäudes und auf dessen Dach geht (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 48, und XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438, Rz 41; vom 14. März 2012 XI R 26/11, BFH/NV 2012, 1192, Rz 37; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 119, unter I.3.) oder wenn eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel aus sonstigen Gründen nicht präziser ist (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2011 V R 36/10, BFHE 234, 542, BStBl II 2012, 77, Rz 23 ff.; vom 5. September 2013 XI R 4/10, BFHE 243, 60, BStBl II 2014, 95, Rz 37).
- 51** f) Führt die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu keinem präziseren Ergebnis, gilt der Umsatzschlüssel.
- 52** § 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. 2 (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) i.V.m. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 174 und 175 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 (vgl. EuGH-Urteil BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, UR 2012, 968, HFR 2013, 79, Rz 23), gilt dabei die Methode, die eine genauere Aufteilung ermöglicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 33).
- 53** 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). Wird das Gebäude dagegen für Umsätze des gesamten Unternehmens verwendet (wie z.B. ein Verwaltungsgebäude, vgl. dazu Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStAE), 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 gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 25/10, BFHE 241, 451, BStBl II 2014, 346, Rz 27, 28; in BFHE 245, 416, UR 2014, 531, MwStR 2014, 444, Rz 33, m.w.N.).
- 54** g) An dieser Differenzierung ist entgegen der Auffassung des FA festzuhalten.
- 55** Zwar muss die vom Mitgliedstaat gewählte Berechnungsmethode zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge nicht zwingend die genauestmögliche sein, vielmehr muss die gewählte Methode nur ein präziseres Ergebnis gewährleisten als das, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergäbe (vgl. EuGH-Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614, Rz 33, unter Hinweis auf Nr. 90 der Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi, EU:C:2015:777, und auf den Tenor des EuGH-Urteils BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, UR 2012, 968, HFR 2013, 79).
- 56** Das bedeutet jedoch nicht, dass nach Auffassung des EuGH lediglich zu prüfen wäre, ob die Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels präziser ist als die Anwendung des Flächenschlüssels - und kein Vergleich zu einem objektbezogenen Umsatzschlüssel vorzunehmen wäre.
- 57** Denn in dem vom EuGH in Bezug genommenem Urteil BLC Baumarkt (EU:C:2012:689, UR 2012, 968, HFR 2013, 79) ging es nicht darum, ob bei der Vorsteueraufteilung das Abstellen auf sämtliche Umsätze eines Unternehmens (Gesamtumsätze) präziser ist als ein objektbezogener Schlüssel (Einzelobjekt). Zu entscheiden war über die

Vorsteueraufteilung bei Errichtung (nur) eines bestimmten Gebäudes unter Rückgriff auf entweder die Vermietungsumsätze (nur) für dieses Gebäude oder unter Rückgriff auf den Flächenschlüssel (nur) für dieses Gebäude (Rz 7 des EuGH-Urteils BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, UR 2012, 968, HFR 2013, 79). Auf Gesamtumsätze des Unternehmens kam es in dem Verfahren nicht an. Die Alternative Vorsteueraufteilung (erstens) nach Maßgabe der Gesamtumsätze oder (zweitens) unter Betrachtung des Einzelobjekts sollte nicht untersucht werden; vielmehr sollte geprüft werden, ob bei einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes (Leitsatz 1 und Rz 26) die Flächenmethode präziser als die in Rz 7 des Urteils beschriebene Umsatzmethode ist (Rz 24 f.).

- 58** h) Im Streitfall stellt sich lediglich die Frage, ob der objektbezogene Flächenschlüssel gegenüber dem objektbezogenen Umsatzschlüssel zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führt. Denn der objektbezogene Umsatzschlüssel ist mit dem Gesamtumsatzschlüssel identisch, weil das Unternehmen der Klägerin nur aus der Vermietung des Grundstücks in X besteht.
- 59** aa) Diese Frage kann der Senat nicht beurteilen, weil das FG keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob entsprechend dem Revisionsvorbringen der Klägerin die Geschosshöhen und die Ausstattungen der von ihr umsatzsteuerpflichtig vermieteten Räume von den Geschosshöhen und den Ausstattungen der von ihr umsatzsteuerfrei vermieteten Räume erheblich abweicht.
- 60** Dieses Vorbringen der Klägerin ist entgegen der Auffassung des FA kein im Revisionsverfahren unbeachtlicher neuer Tatsachenvortrag. Denn die Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Urteil enthalten insoweit keine Ausführungen; sie waren nach der Rechtsauffassung des FG nicht erheblich. Eine Bindung des Senats nach § 118 Abs. 2 FGO dahingehend, dass die von der Klägerin geltend gemachten Unterschiede in den Geschosshöhen und Ausstattungen nicht vorhanden sind, besteht deshalb nicht (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 40 f.; Werth in Beermann/Gosch, FGO § 118 Rz 37 ff., 79; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 100, 230).
- 61** bb) Entgegen der Auffassung des FA kann auf die genannten Feststellungen --wie dargelegt-- nicht verzichtet werden.
- 62** 2. Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus Herstellungskosten
- 63** a) Im Streitfall liegt (unstreitig) eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 UStG vor, soweit die Klägerin entgegen ihrer ursprünglichen Planung im Streitjahr Gebäudeteile umsatzsteuerfrei vermietete.
- 64** b) Fraglich ist, ob darüber hinaus im Streitfall im Hinblick auf § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine weitere Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 1 UStG unter Zugrundelegung des vom FA dabei angesetzten Flächenschlüssels vorzunehmen ist.
- 65** aa) Das FG hat dies verneint. Der EuGH hat aber anders entschieden. Er hat im Einzelnen begründet, dass sich im Hinblick auf den am 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG --insoweit abweichend von der im Vorlageverfahren C-332/14 vertretenen Auffassung der Kommission-- die maßgebenden Verhältnisse geändert haben und ggf. eine weitere Vorsteuerberichtigung gemäß Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 184 und 185 MwStSystRL) vorzunehmen ist sowie dass --insoweit abweichend von der Auffassung der Kommission und des Generalanwalts-- einer solchen Vorsteuerberichtigung die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht entgegen stehen (vgl. EuGH-Urteil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, EU:C:2016:417, UR 2016, 545, MwStR 2016, 614, Leitsätze 2 und 3, sowie Rz 37 bis 47 und Rz 48 bis 65). Dem ist nichts hinzuzufügen.
- 66** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt darin keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung einer ab 2004 geltenden Regelung in Vorjahre (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 1992 V R 79/87, BFHE 168, 462, BStBl II 1992, 983, unter II.1.c, Rz 20).
- 67** cc) Die Sache ist auch insoweit nicht spruchreif. Mangels tatsächlicher Feststellungen des FG dazu, ob der objektbezogene Flächenschlüssel im Streitfall zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führt und damit Anwendung findet, kann nicht entschieden werden, ob im Hinblick auf die Anordnung in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine (weitere) Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG unter Zugrundelegung des Flächenschlüssels durchzuführen ist.
- 68** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

