
Datum: 20.07.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2798/16 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0720.1K2798.16U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

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, eine Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer GbR, begann auf ihrem Grundstück A-Straße in B (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 (vier Einheiten) sowie acht der zehn Tiefgaragenstellplätze umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende und die (zwei) 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

5

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, das Finanzamt (-)FA-, nach Hinweis des Finanzgerichts dem Aufteilungsmaßstab der Klägerin folgte.

Anders als geplant wurden (ab Januar 2004) auch das erste Obergeschoss des Anbaus und ein weiterer Tiefgaragenstellplatz sowie (ab November 2004) das erste Obergeschoss vorderer Teil umsatzsteuerfrei vermietet. Die Vermietung der Stellplätze im Streitjahr entwickelte sich wie folgt (Bl 77 dA): Im Zusammenhang mit den Ladenlokalen waren im gesamten Jahr vier Stellplätze umsatzsteuerpflichtig vermietet. Im Zeitraum Januar bis Juni 2004 wurden in Verbindung mit den Wohnungsmietverträgen vier Stellplätze umsatzsteuerfrei vermietet, zwei Stellplätze blieben unvermietet; im Juli zwei vermietet, vier unvermietet, August bis September drei vermietet, drei unvermietet, Oktober bis Dezember vier vermietet, zwei unvermietet.

Die Größen- und Nutzungsverhältnisse stellen sich im Streitjahr 2004 wie folgt dar:

	Höhen lt Architekt 10.10.2000	Nutzfläche in m ²	Geplante Miete/m ² (p=Pflichtig) (f=Frei)	gezahlte Miete (p=Pflichtig) (f=Frei)
Kellergeschoss	2,40 m	87		
Tiefgarage	3,50 m	135	p + f je 40 €	p + f je 40 €
Erdgeschoss	3,35 m	108,82	p 11,00 €	p 11,12 €
		77,50	p 9,80 €	p 8,58 €
1. OG	2,80 m	93,65	p 9,50 €	f 6,58 €
2. OG	2,80 m	91,85	f 6,00 €	f 6,50 €
DG	2,30 m	61,96	f 9,50 €	f 7,10 €
OG Anbau	3 m im Mittel	49,34	f 6,00 €	f 7,09 €
		705,12		

(s. Schreiben der Berichterstatteerin vom 02.03.18, Bl 79 dA)

Bereits im Jahr 2003 wurde wegen der Abweichung der tatsächlichen von der geplanten Nutzung im 1. OG des Anbaus und eines Stellplatzes der in der Bauphase in Anspruch genommene Vorsteuerabzug entsprechend des Umsatzschlüssels korrigiert.

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 UStG zu ihren Lasten in Höhe von 2.037,55 €, den sie auf der Grundlage des objektbezogenen Umsatzschlüssels errechnet hatte. Insgesamt ergab sich daraus eine Umsatzsteuer für 2004 in Höhe von ./ 3.470,59 €.

Nachdem das FA der Umsatzsteuererklärung am 13. Juni 2006 zunächst zugestimmt hatte, setzte es mit Änderungsbescheid vom 1. September 2006 die Umsatzsteuer für 2004 auf ./ 950,60 € 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. 12

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 zu berücksichtigen. In der Vergangenheit habe die Klägerin 78,15 % der auf die Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge 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. 13

Das FG gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage teilweise statt und setzte die Umsatzsteuer für 2004 auf ./ 1.706,60 € fest. 14

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. 15

Die vom FA im Umsatzsteuerbescheid für 2004 berücksichtigte Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 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. 16

Gegen das Urteil legten sowohl die Klägerin als auch das FA Revision ein. Im Rahmen des Revisionsverfahrens legte der BFH den Streitfall dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH hat die Fragen des BFH mit seinem Urteil vom 9. Juni 2016 C-332/14() 18
(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 19
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 20
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 21
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.“

Mit Urteil vom 10. August 2016 (XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654) hat der BFH das Urteil des 22
FG aufgehoben und den Rechtsstreit gemäß § 126 Abs. 3 FGO zur anderweitigen
Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Zur Begründung hat er ausgeführt: 23

1. Bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes könne für den Vorsteuerabzug -- 24
im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung-- nicht
darauf abgestellt werden, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen;
vielmehr komme es insoweit auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten
Gebäudes an.

2. Bei der Herstellung eines solchen Gebäudes ermögliche der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechte und "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als der gesamtumsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel.	25
3. Die Neuregelung der Aufteilungsmethode für den Vorsteuerabzug durch den am 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG könne eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 UStG bewirken.	26
4. Einer entsprechenden Vorsteuerberichtigung stehe weder die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes entgegen noch liege darin eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung in Vorjahre.	27
Im Streitfall stelle sich lediglich die Frage, ob der objektbezogene Flächenschlüssel gegenüber dem objektbezogenen Umsatzschlüssel zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führe. Denn der objektbezogene Umsatzschlüssel sei mit dem Gesamtumsatzschlüssel identisch, weil das Unternehmen der Klägerin nur aus der Vermietung des Grundstücks A-Straße 21 in B besteht.	28
Der BFH sah sich außerstande, diese Frage zu beurteilen, weil das FG im ersten Rechtszug keine Feststellungen dazu getroffen hatte, ob die Geschosshöhen und die Ausstattungen der von der Klägerin umsatzsteuerpflichtig vermieteten Räume von den Geschosshöhen und den Ausstattungen der von ihr umsatzsteuerfrei vermieteten Räume erheblich abweichen.	29
Entsprechendes gelte hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG. Auch hier hat der BFH mangels tatsächlicher Feststellungen des FG dazu, ob der objektbezogene Flächenschlüssel im Streitfall zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führt und damit Anwendung findet, nicht entschieden, ob und in welchem Umfang im Hinblick auf die Anordnung in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG unter Zugrundelegung des Flächenschlüssels durchzuführen ist.	30
Soweit es um die Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen aufgrund laufender Erhaltungsmaßnahmen gehe, könnten diesen den verschiedenen Nutzungsanteilen am Gebäude verhältnismäßig einfach unmittelbar zugeordnet werden. Dem stimmten die Klägerin, die im Streitjahr entsprechend verfahren sei, und das FA zu.	31
Das Verfahren wird nunmehr im zweiten Rechtszug unter dem Aktenzeichen 1 K 2798/16 U geführt.	32
Die Klägerin ist der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug für die Herstellung des Gebäudes anhand des Umsatzschlüssels zu erfolgen habe, weil dieser die präzisere Aufteilung der Vorsteuern ermögliche. Der Flächenschlüssel sei nicht heranzuziehen, weil die Ausstattung der umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäudeflächen stark von der der umsatzsteuerfrei vermieteten Gebäudeflächen abweiche.	33
Das Gebäude verfüge über zwei Ladenlokale im Erdgeschoss, vier Wohnungen im ersten bis dritten Geschoss sowie über eine Tiefgarage mit zehn Einstellplätzen in sog. Doppelparkern und Kellerräume.	34
Die Nutzflächen des Gebäudes verteilten sich wie folgt:	35
Erdgeschoss (umsatzsteuerpflichtig) 186,32 m ²	36
	37

Wohnungen (umsatzsteuerfrei) 296,80 m ²	
Tiefgarage (teilweise umsatzsteuerpflichtig) 135,00 m ²	38
Kellerräume 87 m ²	39
Die Kubatur des Gebäudes 2.988,07 m ³ verteile sich wie folgt:	40
Erdgeschoss 884,40 m ³	41
1. und 2. OG 671,22 m ³	42
Dachgeschoss 269,69 m ³	43
1. OG Anbau 203,40 m ³	44
(Gebäude gesamt 2.028,71 m ³)	45
Keller 456,79 m ³ bzw. 252,86 m ³	46
Tiefgarage 502,57 m ³ bzw. 706 m ²	47
Die gewerblichen Räume unterschieden sich bereits hinsichtlich der Geschosshöhe und der Heizungssysteme von den Wohnungen.	48
Die Ladenlokale im Erdgeschoss des Gebäudes verfügten über eine Bruttogeschosshöhe von 3,35 m, wohingegen die Wohnungen eine solche von 2,80 m hätten. Lege man die Kosten je m ³ umbauten Raumes zugrunde, lägen bereits die Herstellungskosten des Rohbaus für das Erdgeschoss um 19,64 % über denen der Geschosse mit den Wohnungen. Die Kosten pro m ² der Ladenlokale lägen damit 0,55 (Differenz zwischen 3,35 m und 2,80 m) x 81,475 €, mithin 44,81 € über denen für den Rohbau pro m ² der Wohnungen. Zu den weiteren Einzelheiten der Berechnung wird auf das Schreiben der Klägerin vom 5. Dezember 2016 (BI 32 ff (35) dA) Bezug genommen.	49
Die Ladenlokale des Erdgeschosses seien zum größten Teil mit Fußbodenheizung ausgestattet, während die Wohnungen über herkömmliche, wandbefestigte Heizkörper verfügten. Die Herstellungskosten der Fußbodenheizung für die Ladenlokale beliefen sich damit auf 80,50 €/m ² , während die Aufwendungen für die Heizkörper in den Wohnungen lediglich 37,71 €/m ² betrügen. Zur Berechnung wird auf das Schreiben der Klägerin vom 5. Dezember 2016 (BI 32 ff (35) dA) Bezug genommen.	50
Auch die Kosten für die Fensteranlagen der Ladenlokale lägen, bezogen auf die Fläche, mit 139,83 €/m ² über denen der Fenster der Wohnungen iHv 46,07 €/m ² , weil die Ladenlokale über bodentiefe Fensteranlagen verfügten, die teilweise nur aus Glas bestünden, während in den Wohnungen normale Kunststofffenster verbaut worden seien. Zur Berechnung wird auf das Schreiben der Klägerin vom 5. Dezember 2016 (BI 32 ff (36) dA) Bezug genommen. Die Kosten für die Wohnungseingangstüren beliefen sich auf jeweils 656,56 € brutto, für die Wohnungstüren auf 276,08 € bzw. 564,92 € (mit Glaseinsatz) (Rechnung der Firma () vom 03.11.2004, BI 57 BE).	51
Eine Aufschlüsselung der Kosten der Bäder für die Wohnungen im Ganzen sei nicht möglich, weil sich die einzelnen Aufwendungen der Wasser- und Elektroninstallation unter Putz nicht aus den Handwerkerrechnungen entnehmen ließen. Eine derart detaillierte Betrachtung sei	52

auch im Hinblick auf die Entscheidungen des BFH (unter II. Buchst. a S. 14) sowie des EuGH entbehrlich.

Die Aufwendungen für die Fliesen in den Sanitäreinrichtungen der beiden Ladenlokale überstiegen die für die Fliesen in den Bädern der Wohnungen bereits aufgrund der größeren Fläche, obwohl in den Sanitärräumen der Ladenlokale und den Bädern der Wohnungen sowohl auf dem Boden als auch an den Wänden die gleichen Fliesen verlegt worden seien. 53

Die Wohnungen verfügten durchschnittlich über 7,88 m² Bodenfläche Sanitäreinrichtung (insgesamt 31,52 m²), das Ladenlokal vorne über 12,49 m², das Ladenlokal hinten über 10 m², so dass aufgrund der größeren Bodenfläche in den Ladenlokalen die Bodenfliesen ca. 32 € bzw. 70 € teurer waren als in der jeweiligen Wohnung (Berechnung BI 85 dA). 54

Die Wohnungen verfügten über insgesamt 172,95 m² Wandflächen, durchschnittlich 86,5 m² pro Wohnung, das Ladenlokal vorne über 71,24 m² und das Ladenlokal hinten über 60 m². Ohne Berücksichtigung von Verschnitt für Fenster und Türen sowie von Arbeitskosten lägen die Aufwendungen für die Wandfliesen durchschnittlich bei 1.040 € pro Wohnung, im vorderen Ladenlokal bei 856 € und im hinteren Ladenlokal bei 721 € (Berechnung BI 85, 86 dA). 55

Die Kosten der Sanitärausstattung der einzelnen Wohnungen lägen jedoch jeweils um 695 € unter denen der Ladenlokale. Die Wohnungen verfügten jeweils über eine Badewanne, eine Dusche, zwei Waschbecken und zwei Toilettenanlagen. Die Ladenlokale verfügten jeweils über drei Waschbecken, drei Toilettenanlagen und ein Urinal (hinten) bzw. zwei Urinale (vorne) (Berechnung BI 87 dA). 56

Auch die Aufwendungen für den Fußbodenbelag in den Ladenlokalen würden 187,28 % derselben für die Fliesen in den Wohnungen betrage. Die Kosten der Fliesen für die Ladenlokale beliefen sich auf 25,77 €/m², die für die Wohnungen auf 13,76 €/m² (Berechnung BI 88 dA). 57

Demgegenüber lägen die Kosten für die Errichtung der Tiefgarage unterhalb derer des restlichen Gebäudes. Die Kosten für die Errichtung der Tiefgarage setzten sich zusammen aus den Aufwendungen für den reinen Rohbau, die Stapelparker und das Rolltor. Die Herstellungskosten der Tiefgarage betrügen 7,24 % bzw. 9,02 % der gesamten Herstellungskosten, während sich die anteilige Fläche der Tiefgarage auf 22,96 % belaufe (144 m² von 627,12 m²). Der anteilige umbaute Raum betrage 16,87 % bzw. 23,84 %. Zur Berechnung wird auf die Schreiben der Klägerin vom 5. und 15. Dezember 2016 (BI 32 ff (36); 74 ff (76) dA) Bezug genommen. 58

Zudem stelle eine Ausdehnung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in der ab 2004 geltenden Fassung in Jahre vor 2004 als Anwendungsfall des § 15a UStG eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dar, weil die Formulierung in § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG („maßgebenden Verhältnisse“) nur eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, aber keine Gesetzesänderung umfasse. 59

Eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel sei präziser als die nach dem Flächenschlüssel. Es liege in der Natur der Sache, dass die erzielte Miete (Umsatzschlüssel) nicht primär von den Herstellungskosten eines Gebäudes abhinge. Gleiches gelte in Bezug auf die Miethöhe für das erste Obergeschoss, bei dem nach dem endgültigen Ausbau als Wohnungen eine niedrigere Miete erzielt wurde, als bei der ursprünglich Planung für eine gewerbliche Nutzung angenommen, nämlich € 6,58/m² (1. OG vorne) und € 7,09/m² (1.OG hinten) statt der 60

geplanten € 9,50/m². Mieten für gewerblich genutzte Räume (Büros, Praxisräume etc.) lägen grundsätzlich über denen für Wohnungen.

Es sei zwar zutreffend, dass der Mietpreis 2004 im Ladenlokal vorne € 11,12/m² betrage und im Ladenlokal hinten „nur“ € 8,58/m². Dies sei darauf zurückzuführen, dass das Ladenlokal vorne direkt an der Fußgängerzone liege (sog. 1 A-Lage), wogegen das hintere Ladenlokal nur eine Nebenlage und keine reine Lauffläche darstelle. 61

Es sei nicht die Sache der Klägerin nachzuweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser sei, sondern vielmehr die des Beklagten, dass der Flächenschlüssel sachgerecht sei. Gelingt dies nicht, dann verbleibe es bei der nach der 6. EG-Richtlinie vorrangigen Generalnorm des Umsatzschlüssels. 62

Die Klägerin beantragt, 63

den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 1. September 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2007 aufzuheben; 64

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 65

Der Beklagte beantragt, 66

die Klage abzuweisen. 67

Die Aufteilung der Vorsteuern aus den Herstellungskosten des gemischt genutzten Gebäudes der Klägerin habe anhand des Flächenschlüssels zu erfolgen, weil die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nicht präziser sei. 68

Dies ergebe sich aus dem Vergleich der geplanten Mieten mit den tatsächlich erzielten Mieten. Der Umsatzschlüssel sei von veränderlichen Größen (z.B. Art der Nutzung zu Gewerbe- bzw. Wohnzwecken, Höhe der aufgrund der Wirtschaftslage oder der Geschäftstüchtigkeit des Vermieters erzielbaren Miete) abhängig, die nichts mit der Höhe der anteiligen Herstellungskosten und/ oder der Baubeschaffenheit zu tun hätten. Der Umsatzschlüssel könne sich z.B. auch aufgrund einer durch Neuvermietung höher vereinbarten Miete verändern, obwohl sich an der baulichen Gestaltung nichts geändert habe. Dies zeige außerdem, dass der Flächenschlüssel einfacher anzuwenden sei, was durchaus ein valides Argument darstelle. 69

Zwar seien die Geschosshöhen im jetzt umsatzsteuerpflichtig vermieteten Teil etwas höher (Erdgeschoss 3,35 m, 1. und 2. Obergeschoss 2,80 m). Im Anbau 1. Obergeschoss, der auch umsatzsteuerfrei vermietet sei, betrage die Höhe jedoch im Mittel 3 m. 70

In der ursprünglichen Planung sei die umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Räume im 1. OG vorgesehen gewesen. Hier sollte eine um mehr als die Hälfte höhere Miete als durch die jetzt vorgenommene Wohnraumvermietung im 2. OG erzielt werden. Obwohl sich also keine Abweichung in der baulichen Ausgestaltung (außer vielleicht ein höherwertiges Bad) ergeben habe, werde ein niedrigerer Umsatz erzielt. 71

Besonders auffällig sei die Berechnung der Miete in den beiden Gewerbeeinheiten im Erdgeschoss. Hier sei die Geschosshöhe gleich, die Fußbodenheizung gleich und auch die Fensterfront identisch. Trotzdem werden bei einem Objekt 11,10 € und beim anderen Objekt nur 8,58 € erzielt. Dies sei unabhängig von der baulichen Gestaltung und der damit verbundenen Vorsteuerbelastung und könne an der Art des Geschäftes liegen, das darin 72

betrieben werde.

Zudem sei die Berechnung der Mehrkosten durch die Klägerin ungenau. Die Klägerin teile mit, dass aufgrund der um 0,55 m höheren Geschosshöhe die Herstellungskosten des Rohbaus für das Erdgeschoss um 19,64 % über den Herstellungskosten der übrigen Geschosse lägen. Hierbei sei nicht berücksichtigt, dass im Obergeschoss des Anbaus die Geschosshöhe 3 m im Mittel betrage. In diesem Bereich liege nur eine um 0,35 m höhere Geschosshöhe vor. Der im Folgenden ermittelte Mehrpreis von 11.830 € entspreche nur 4,85 % von 243.451,82 €, und nicht 19,64 %.

In die Ermittlung der Mehrkosten verschiedener Gebäudeteile habe die Klägerin ferner nicht die höheren Kosten der Erker im Obergeschoss (Wohnungen) (9.936 € + 728 € + 10.254 € + 8.432 € + 1416 € + 1.342 € + 800 € = 22.695 €, 26.326,20 € brutto aus der Rechnung () vom 15.01.2003, BI 15 BE) berücksichtigt. Beziehe man diese Kosten in die Berechnung laut Anlage K4 ein, so ergebe sich ein anteiliger Preis je m² von 125,21 € (ohne Unterscheidung zwischen 1. und 2. Obergeschoss). Es bestehe also nur ein minimaler Unterschied zu dem anteiligen Preis für das Erdgeschoss von 136,63 €.

Ein Grund für eine höhere Miete im Erdgeschoß lasse sich hieraus nicht ableiten. Die Kosten spiegeln sich auch nicht in einer höheren Miete des 1. Obergeschosses wieder, was ein weiterer Nachweis dafür sei, dass es sich bei dem Umsatzschlüssel nicht um einen präziseren Aufteilungsmaßstab handele.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die dem Gericht übersandten Steuerakten sowie die vom Bauamt der Stadt B übersandten Auszüge aus der Bauakte, insbesondere die Grundrisse des Gebäudes A-Str. 21 in B (BI 70 ff BE), Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin wird durch den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 FGO. Bei zutreffender Beurteilung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes der Klägerin ergibt sich eine höhere als die festgesetzte Umsatzsteuer für das Streitjahr. Die Vorsteuerbeträge aufgrund der Herstellungskosten des Gebäudes sind auf der Grundlage des sog. Flächenschlüssels zum Abzug zuzulassen. Auch die gemäß § 15a UStG zurück zu fordernden Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten sind unter Berücksichtigung des sog. Flächenschlüssels zu ermitteln. Die Vorsteuern aufgrund laufender Aufwendungen sind den verschiedenen Nutzungsanteilen grundsätzlich unmittelbar zuzuordnen.

I. Abzugsfähige Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten

Die im Streitjahr 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten des gemischt genutzten Gebäudes der Klägerin sind nach der Rechtsprechung des BFH gemäß § 15 Abs. 1, Abs. 4 S. 3 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung entsprechend des prozentualen Verwendungsverhältnisses des gesamten Gebäudes als Vorsteuer abzugsfähig. Das prozentuale Verwendungsverhältnis des Gebäudes und damit der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge bestimmen sich nach dem sog. Flächenschlüssel. Die zu berücksichtigenden Flächen sind die Wohnfläche der Wohnungen und die Nutzfläche der Ladenlokale, die Fläche des Treppenhauses, der Kellerräume und der Tiefgarage bleiben hierbei unberücksichtigt.

1. Das prozentuale Verwendungsverhältnis des Gebäudes der Klägerin bestimmt sich nach dem sog. Flächenschlüssel. 81

Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. 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, so ist 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. 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 wirtschaftliche Zurechnung möglich ist, § 15 Abs. 4 Sätze 1 – 3 UStG. 82

Diese Vorschriften sind richtlinienkonform auszulegen. 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). Dies führt nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 9. Juni 2016 C-332/14 (MwStR 2016, 614) dazu, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes für den Vorsteuerabzug --im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung-- nicht darauf abgestellt werden kann, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen; vielmehr kommt es dabei auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an. Zur Berechnung des Vorsteuerabzugs ist 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. 83

Nach der Revisionsentscheidung des BFH, der der Senat gemäß § 126 Abs. 5 FGO zu folgen verpflichtet ist (vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 8. November 2017, IX R 35/15, BFH/NV 2018, 347), ermöglicht bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes **in der Regel** der objektbezogene Flächenschlüssel eine präzisere Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als die von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 iVm Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens. 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. Damit ist der Flächenschlüssel auch sachgerecht iSd § 15 Abs. 4 UStG. 84

Die Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes sind jedoch dann nicht nach dem Verhältnis der Flächen aufzuteilen (und der Flächenschlüssel ist nicht sachgerecht iSd § 15 Abs. 4 S. 2 UStG), wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z.B. die Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In solchen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, so dass der Flächenschlüssel sich nicht als die genauere Aufteilung erweist. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Baukosten der unterschiedlich genutzten Geschosse erheblich voneinander abweichen (BFH, Urteil vom 7. Mai 2014 V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177) oder erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räumlichkeiten bestehen (BFH, Urteil vom 12. März 1992 V R 70/87, BStBl II 1992, 755). Gleiches gilt, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, wie dies bei einer zu der Gesamtfläche des Gebäudes zu addierenden Nutzfläche auf dem Dach der Fall ist (BFH, Urteil vom 14. März 2012 XI R 26/11, BFH/NV 2012, 1192), oder die Flächen nicht objektiv nachprüfbar ermittelt werden können, weil keine feststehenden und nicht ohne weiteres änderbaren baulichen Gesichtspunkte vorliegen (BFH, Urteil vom 7. Juli 2011 V R 36/10, BStBl II 2012, 77). Bei derartigen Fallgestaltungen würde eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Flächenschlüssel zur Annahme eines unverhältnismäßig hohen bzw. niedrigen Anteils des steuerpflichtig verwandten Leistungsbezuges und damit zu einem zu hohen bzw. zu niedrigen Vorsteuerabzug führen.

Die den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räumlichkeiten des Gebäudes der Klägerin weisen nicht derart erhebliche Unterschiede in der Ausstattung auf, dass davon ausgegangen werden könnte, dass die Baukosten des umsatzsteuerpflichtig vermieteten Erdgeschosses erheblich von denen der steuerfrei vermieteten Obergeschosse abweichen. Für die Aufteilung des Vorsteuerabzugs aus der Herstellung des Gebäudes der Klägerin ist der Flächenschlüssel zugrunde zu legen, weil sich in der unterschiedlichen Nutzung der Flächen die Zuordnung des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen ausdrückt. Die Unterschiede in Bauart und Ausstattung insbesondere des gewerblich genutzten Erdgeschosses und der umsatzsteuerfrei vermieteten Wohnungen führen nicht dazu, dass die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Umsatzschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führt. 86

Trotz der Unterschiede in Bauart und Ausstattung kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Herstellungskosten des Gebäudes nicht mehr annähernd gleichmäßig auf die Nutzfläche des Gebäudes verteilen. Angesichts der Vielzahl der Unterschiede in der Bauausführung, die – unabhängig von der tatsächlichen Nutzung – teils zu höheren, teils zu niedrigeren anteiligen Herstellungskosten führen, lässt sich nicht ermitteln, ob insbesondere die Ausstattung der Ladenlokale tatsächlich in einem solchen, erheblichen Maße von der der Wohnungen abweicht, dass die Nutzflächen des Gebäudes insgesamt nicht mehr miteinander vergleichbar wären. 87

a. Raumhöhe 88

Das Kriterium der Raumhöhe kann grundsätzlich zur Beantwortung der Frage, ob die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander abweicht, herangezogen werden, wenn sich hieraus ableiten lässt, dass sich die Eingangsbezüge, also die Herstellungskosten, nicht gleichmäßig auf alle Flächen verteilen. Im Streitfall lässt sich dies aufgrund der unterschiedlichen Raumhöhen des EG zu den Wohngeschossen jedoch nicht mit hinreichender Sicherheit feststellen. 89

Die durchschnittlichen Kosten pro m³ umbauten Raumes des Rohbaus sind kein geeignetes Kriterium zur Beantwortung der Frage, ob die Ausstattung der Ladenlokale im Erdgeschoss erheblich von der der Wohnungen in den Obergeschossen abweicht. Da es sich hierbei um die durchschnittlichen Rohbaukosten handelt, werden die Besonderheiten der einzelnen Gebäudeteile hiermit nicht ausreichend berücksichtigt. Nach den Berechnungen der Klägerin führt die höhere Raumhöhe im Erdgeschoss (3,35 m) zu Mehrkosten im Rohbau von 44,81 €/m² gegenüber den Wohnungen (2,80 m) (Bl 35 dA). Nach Auffassung des Senates ist aber zweifelhaft, ob diese rechnerisch höheren Rohbaukosten pro m³ tatsächlich einem höheren Aufwand bei der Errichtung des Gebäudes entsprechen. 90

Unberücksichtigt bleiben bereits die Besonderheiten des vor dem Ladenlokal vorne mit einer Fläche von 20,8 m² und einer Nutzfläche von 10,1 m² liegenden sogenannten Arkadenganges. Dieser Arkadengang ist durch den Überbau des 1. OG über das EG entstanden und verfügt weder über Wände noch Fenster, sondern lediglich über Säulen. Diesem Arkadengang ebenfalls die aufgrund der Höhe höheren durchschnittlichen Rohbaukosten zuzuordnen, widerspricht offenkundig den tatsächlichen Gegebenheiten. 91

Nicht nachvollziehbar ist bei diesen durchschnittlichen Kosten pro m³ zudem, ob und in welchem Umfang die Mehraufwendungen für die größere Geschosshöhe der Ladenlokale tatsächlich durch die Aufwendungen für die zahlreichen Zwischenwände der Wohnungen kompensiert werden. Das Ladenlokal vorne verfügt über einen großen Raum sowie einen Sanitär- und einen Technikbereich. Das darüber liegende 1. OG vorne verfügt auf der Fläche des großen Raumes des Ladenlokals über vier Zimmer plus Sanitärbereich. Wäre das 1. OG vorne zudem tatsächlich – wie zunächst geplant - für gewerbliche Zwecke errichtet worden, hätte das Objekt über lediglich einen Raum plus Sanitärbereich verfügt, auch ein Balkon wäre nicht errichtet worden (vgl. Bauplan 1. Obergeschoss – Gewerbl. + Wohnen, vom 20.02.2001). Entsprechendes gilt für das 1. OG des Anbaus: bei der gewerblichen Nutzung (gemeinsam mit dem EG hinten) war lediglich ein einziger großer Raum geplant, während für die Nutzung als Wohnung zwei Zimmer, Küche, Diele, Bad und WC errichtet wurden. Damit führte die von der ursprünglichen Planung abweichende Nutzung des 1. OG des Anbaus zu Wohnzwecken ebenso wie im 1. OG des Vorderhauses aufgrund der zusätzlich erforderlichen Wände, Türen und Sanitärausstattungen offenkundig zu Mehrkosten gegenüber der Nutzung zu gewerblichen Zwecken. Zudem verfügt jede Wohnung über einen Balkon, dessen Kosten nicht ermittelt werden können. 92

Auch die Rohbaukosten pro m³ der Tiefgarage übersteigen bei dieser Berechnung die der Wohnungen, weil die Tiefgarage ebenfalls eine Geschosshöhe von 3,50 m aufweist, und liegen um 57 € höher als die der Wohnungen (Anlage K 6 BE). Der Kläger errechnet einen Bruttopreis pro Kubikmeter umbauten Raum iHv 81,475 € bei Brutto-Gesamtherstellungskosten iHv 243.451,82 € für 2.988,07 m³ mit der Folge, dass die Herstellungskosten für die Ladenlokale allein aufgrund der Raumhöhe die der Wohnräume um 44,81 € pro m² Nutzfläche übersteigen (Bl 35 FG). Wäre diese Annahme zutreffend, müssten auch von den Rohbaukosten der Tiefgarage iHv 502,57 m³ x 81,475 € = 40.946,89 € allein durch die größere Raumhöhe zusätzliche Kosten iHv 135 m² x 0,70 (Differenz von 3,50 m zu 2,80 m) x 81.475 m³ = 7.699,39 € angefallen sein. Im Ergebnis liegen jedoch trotz der hohen Rohbaukosten die Gesamtherstellungskosten der Tiefgarage nach den Angaben der Klägerin insgesamt bei 67.634,68 € (= 7,24 % der Gesamt-herstellungskosten iHv 934.297,80 €) bzw. 9,02 % der Gesamtherstellungskosten (Bl 76 dA) und damit unter dem nach dem Flächenschlüssel hierauf entfallenden Betrag von 19 % von 934.297,80 € = 177.516,58 €. Allein die Unterschiede in der Raumhöhe führen im Streitfall daher nicht zu höheren Herstellungskosten dergestalt, dass sich die Herstellungskosten nicht mehr 93

gleichmäßig auf die gesamte Nutzfläche des Gebäudes verteilen.

Nach diesem Kriterium übersteigen auch die Rohbaukosten pro m³ für die Wohnung im Obergeschoss des Anbaus, der eine durchschnittliche Geschosshöhe von 3 m aufweist, die der übrigen Wohnungen, ohne dass dies in einer höheren Miete zum Ausdruck käme. 94

b. Heizungsanlage 95

Nach den Berechnungen der Klägerin weichen die Kosten für die Heizung der Ladenlokale iHv 80,50 € pro m² von denen der Wohnungen iHv 37,71 € pro m² ab. Die Klägerin hat bei ihrem Vergleich der Kosten der Heizungsanlage jedoch lediglich die Aufwendungen für die Heizkörper (11.856,35 €) denen der Fußbodenheizung im Erdgeschoss (12.408,12 €) gegenüber gestellt. Dieser Vergleich greift jedoch zu kurz, weil hierbei die Installationsleistungen der Heizung in den Wohnungen, mithin sämtliche Aufwendungen für die Zu- und Ableitungen der Heizung, die sog. Kosten für die Heizungsinstallation unter Putz, unberücksichtigt geblieben sind. Darüber hinaus lagen die Kosten der Fußbodenheizung in den Ladenlokalen pro m² selbst unter Berücksichtigung der Berechnung der Klägerin absolut lediglich 551,77 € über denen der Heizkörper der Wohnungen, so dass bei Gesamtbaukosten von 934.297,80 € brutto nicht von einer erheblichen Abweichung in der Ausstattung gesprochen werden kann. 96

c. Fenster 97

Auch die Kosten der Fensteranlagen der Ladenlokale iHv 17.469,36 € führen nicht dazu, dass die Aufwendungen für die Fenster im EG deutlich von denen für die Fenster in den Wohnungen abweichen. 98

Zu den Kosten für die Fenster der Wohnungen zählen – wie das FA zu Recht ausführt – nicht nur die Kosten für die Kunststofffenster, sondern auch die Aufwendungen für die sowohl seitlich als auch vorne vorhandenen Erkeranlagen, die Aufwendungen iHv 26.326,20 € nach sich gezogen haben. Die Erkeranlagen treten ebenso wie im EG die vollständige, bodentiefe Fensteranlage an die Stelle der normaler Weise die Fenster umschließenden Wände und sind diesen daher vergleichbar. Darüber hinaus hat die Klägerin in diesem Zusammenhang bei ihrer Berechnung unberücksichtigt gelassen, dass die Fensteranlagen der Ladenlokale zugleich als Eingangstüren dienen. Zum Funktionsvergleich sind die Kosten der Hauseingangstüren zu Lasten der Aufwendungen für die Wohnungen in den Vergleich ebenfalls mit einzubeziehen (Kosten pro Wohnungstür 656,56 €). 99

d. Sanitärausstattung 100

Auch die Aufwendungen für die Sanitäranlagen in den Läden führen nicht dazu, dass die Ausstattung der Ladenlokale erheblich von der der Wohnungen abweicht. Die Klägerin hat in allen Einheiten die gleichen Fliesen verwandt, so dass insoweit bereits gar kein Unterschied in der Ausstattung zu erkennen ist. Die geringfügig höheren Kosten der Sanitärausstattung pro m² Nutzfläche in den Ladenlokalen führt nicht zu einer erheblichen Abweichung in der Ausstattung, die den Schluss darauf zulässt, dass die Herstellungskosten sich nicht annähernd gleichmäßig auf das gesamte Gebäude verteilen. 101

Die Klägerin hatte nach ihren Angaben für die vier Wohnungen Aufwendungen für 4 Badewannen, 4 Duschen, 8 Waschbecken und 8 Toiletten, insgesamt iHv 7.565,72 € (Bl 86, 87 dA). Dies ergibt bei einer Nutzfläche der Wohnungen von insgesamt 296,8 m² Aufwendungen iHv 25,50 €/m². Die beiden Ladenlokale sind mit 6 Waschbecken, 6 Toiletten 102

und 3 Urinalen zu Anschaffungskosten von insgesamt 5.173,29 € ausgestattet. Dies ergibt bei einer Nutzfläche der Läden von 186,32 m² Aufwendungen iHv 27,70 €/m². Die Differenz liegt lediglich bei 2,20 €/m².

e. Oberböden 103

Auch die in den Ladenlokalen verlegten teureren Fliesen führen nicht dazu, dass die Ausstattung der Ladenlokale erheblich von der der Wohnungen abweicht. Die Mehraufwendungen für die Fliesen der Ladenlokale werden von den Mehraufwendungen für die Innentüren der Wohnungen kompensiert. 104

f. Sonstige Eingangsleistungen 105

Nicht feststellbar ist zudem, in welchem Umfang die allgemeinen Planungskosten, die Kosten für die Dächer sowie die der allgemeinen Wasser- und Elektroninstallation tatsächlich auf die umsatzsteuerpflichtig vermieteten Flächen entfallen. Auch die Aufwendungen für das Treppenhaus im Vorderhaus, das mit Ausnahme des Kellerabgangs allein von den Mietern der Wohnung genutzt wird, sind nicht zu ermitteln. 106

All dies zeigt zudem, dass hinsichtlich der Ausstattung der unterschiedlichen Einheiten die Zuordnung der einzelnen Eingangsleistungen zu bestimmten Gebäudeteilen nur schwer durchführbar ist und sich der Grundgedanke des BFH, bei der Errichtung bzw. Anschaffung eines Gebäudes wegen derartiger praktischer Schwierigkeiten auf den Flächenschlüssel zurückzugreifen, als zutreffend erweist. 107

Es kann nicht festgestellt werden, dass sich die Eingangsbezüge in erheblichem Umfang ungleichmäßig auf die unterschiedlich genutzte Nutzfläche des Gebäudes der Klägerin verteilen. Mangels erheblicher Abweichung der jeweiligen Ausstattungen ist eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzschlüssel daher nicht präziser als eine solche nach dem Flächenschlüssel. 108

Die Feststellungslast für erhebliche Ausstattungsunterschiede liegt beim Steuerpflichtigen, weil es sich für den Fall der Herstellung bzw. Anschaffung eines gemischt genutzten Gebäudes bei dem Flächenschlüssel um den Regelaufteilungsmaßstab handelt, während der Umsatzschlüssel die Ausnahme darstellt. Der Flächenschlüssel genießt den rechtlichen Vorrang vor dem objektbezogenen Umsatzschlüssel und kann nur anhand der tatsächlichen Praxisumstände widerlegt werden (vgl. Grune in Die Steuerberatung 2015, 111 (116); Kessler/Reingen in DStR 2016, 2929 (2934), Wäger in DB 2014, 1397 (1402)). 109

2. Die zu berücksichtigenden Flächen bestimmen sich nach der Wohnfläche der Wohnungen und der Nutzfläche der Ladenlokale, die Flächen des Treppenhauses, des Kellers und der Tiefgarage finden hierbei keine Berücksichtigung. 110

Bei der Berechnung des Pro-Rata-Satzes sind die Wohnflächen der Wohnungen und die entsprechenden Nutzflächen der beiden Ladenlokale zu berücksichtigen. Treppenhaus und Kellerräume dienen der Versorgung des gesamten Gebäudes und können nur gemeinsam genutzt werden, so dass sie bei der Ermittlung der zu berücksichtigenden Fläche außen vor bleiben (vgl. hierzu Becker in MwStR 2017, 186). Auch ein Umsatzschlüssel lässt sich insoweit nicht ermitteln, weil diese Flächen nicht unabhängig von der übrigen Gebäudenutzung einzeln vermietet werden (können). 111

112

Auch die Fläche der Tiefgarage lässt sich nicht zur Wohn-/Nutzfläche des Gebäudes addieren. Zum einen lässt sich bereits die Nutzfläche der Tiefgaragenstellplätze wegen der eingebauten Stapelparker nicht hinreichend genau bestimmen; die Annahme von 135 m² entspricht der Grundfläche des Tiefgaragenbereichs des Kellers, so dass eine Flächenaddition bereits faktisch unmöglich ist..

Zudem wurden die Stellplätze tatsächlich ausschließlich in Zusammenhang mit den jeweiligen Laden- bzw. Wohnungsmietverträgen vermietet, eine anderweitige Vermietung hat nicht stattgefunden. Bei der Vermietung der Stellplätze handelt es sich daher stets um eine Nebenleistung zum jeweiligen Mietvertrag, so dass entsprechend die Vermietung der Stellplätze in Zusammenhang mit den Ladenlokalen steuerpflichtig und in Zusammenhang mit den Wohnungen steuerfrei ist. 113

Darüber hinaus zeigt die Vergleichsrechnung, dass eine Einbeziehung des Kellergeschosses in den Flächenschlüssel zu einem niedrigeren Pro-Rata-Satz der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge führen würde (65 % statt 69 %). 114

II. § 15a UStG 115

1. Eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd § 15a Abs. 1 UStG liegt unstreitig vor, soweit die Klägerin entgegen ihrer ursprünglichen Planung im Streitjahr Gebäudeteile, nämlich das 1. OG des Anbaus und das 1. OG des Vorderhauses nicht umsatzsteuerpflichtig, sondern umsatzsteuerfrei zu Wohnzwecken vermietete. 116

2. Im Hinblick auf § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist auch eine weitere Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 1 UStG unter Zugrundelegung des vom FA dabei angesetzten Flächenschlüssels vorzunehmen. 117

Mit Urteil vom 10. August 2016 (Aktenzeichen XI R 31/09) hat der BFH im Revisionsverfahren der Klägerin entschieden, dass sich im Hinblick auf den am 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG 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, wenn im Fall der Klägerin abweichend von den Jahren 2002 – 2003 anstelle des Umsatzschlüssels nunmehr der objektbezogene Flächenschlüssel zur Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug heranzuziehen ist. Einer solchen Vorsteuerberichtigung stehen die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht entgegen. Auch handelt es sich nicht um eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung einer ab 2004 geltenden Regelung in Vorjahre. 118

Der erkennende Senat ist gemäß § 126 Abs. 5 FGO an diese rechtliche Beurteilung des BFH gebunden (zum Umfang der Bindungswirkung vgl. BFH, Urteil vom 8 November 2017, IX R 35/15, BFH/NV 2018, 347), so dass die hiervon abweichende Auffassung der Klägerin keiner Erörterung bedarf. 119

3. Die Klägerin hat in den Jahren 1999 bis 2003 auf der Grundlage des objektbezogenen Umsatzschlüssels einen Vorsteuerabzug iHv 78,15 % der aus den Herstellungskosten des Gebäudes resultierenden Vorsteuern geltend gemacht. Auf der Grundlage des objektbezogenen Flächenschlüssels beträgt der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuern jedoch lediglich 68,16 %. Dieser berechnet sich wie folgt: 120

Die dem Flächenschlüssel zugrunde zu legende Gesamtfläche beläuft sich auf 483,12 m². Nach der Planung der Klägerin (1999 – 2003) sollten folgende Flächen von 329,31 m² (68,16 % von 483,12 m²) umsatzsteuerpflichtig vermietet werden:

EG 186,32 m², 1. OG vorn 93,65 m², 1. OG Anbau 49,34 m² = 329,31 m² 122

Steuerfrei vermietet werden sollten 153,81 m² (31 % von 483,12 m²): 123

2. OG 91,85 m², DG 61,96 m². 124

4. Im Zeitraum Januar – Oktober 2004 wurde von der Planung abweichend auch das 1. OG Anbau steuerfrei und insgesamt 279,97 m², mithin 57,95 % der Nutzfläche, umsatzsteuerpflichtig vermietet. 125

Umsatzsteuerpflichtig vermietete Flächen 279,97 m² (57,95 % von 483,12 m²): 126

EG 186,32 m², 1. OG vorne (geplant) 93,65 m² 127

Steuerfrei vermietet wurden 203,15 m² (42,05 % von 483,12 m²): 128

1. OG Anbau 49,34 m², 2. OG 91,85 m², DG 61,96 m² 129

5. Ab November 2004 wurden aufgrund der umsatzsteuerfreien Vermietung des 1. OG vorne noch 38,57 % der Nutzfläche des Gebäudes der Klägerin umsatzsteuerpflichtig vermietet: 130

EG 186,32 m² (38,57 % von 483,12 m²). 131

III. Die für das Jahr 2004 entstandene Umsatzsteuer berechnet sich demnach wie folgt: 132

1. Korrekturbetrag nach § 15a UStG für Herstellungskosten 1999 - 2003 133

Insgesamt angefallene Vorsteuer 1999 – 2003:	126.747,45 €	134
Davon als Vorsteuer abgezogen 78,15 %:	99.053,13 €	

Umsatzsteuerpflichtige Nutzung 1 – 10/2004: 57,95 % 135

57,95 % von 126.747,45 € =	73.450,15 €	136
Abgezogen wurden:	99.053,13 €	
Differenz	25.602,98 €	
10 %, davon 10/12:	2.133,58 €	

Umsatzsteuerpflichtige Nutzung 11- 12/2004: 38,57 % 137

38,57 % von 126.747,45 €	48.886,49 €	138
--------------------------	-------------	-----

Abgezogen wurden	99.053,13 €
Differenz	50.166,64 €
10 %, davon 2/12:	836,11 €

Korrekturbetrag nach § 15a UStG: 2.133,58 € + 836,11 € = 2.969,69 € 139

2. Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern aus Herstellungskosten 2004: 140

Insgesamt angefallene Vorsteuer 2004: 12.178,47 € 141

Umsatzsteuerpflichtige Nutzung 1 – 10/2004: 57,95 % 142

57,95 % von 12.178,47 €:	7.057,42 €	143
Davon 10/12:	5.881,18 €	

Umsatzsteuerpflichtige Nutzung 11 -12/2004: 38,57 % 144

38,57 % von 12.178,47 €	4.697,24 €	145
Davon 2/12	782,87 €	

Vorsteuern aus Herstellungskosten: 5.881,18 € + 782,87 € = 6.664,05 € 146

3. Berechnung der Umsatzsteuer 2004: 147

Umsätze (unverändert) 148

- steuerfrei	23.590 €			149
- steuerpflichtig	27.666 €	Umsatzsteuer hierauf	4.425,60 €	

Korrekturbetrag nach § 15a UStG	2.969,69 €	150
Vorsteuer aus Herstellungskosten	6.664,05 €	
Vorsteuer aus lfd Kosten wie erklärt	416,27 €	
Umsatzsteuer 2004:	314,97 €	

Eine entsprechende Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2004 kommt aufgrund des gemäß § 96 Abs. 1 S. 2 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren 151

geltenden Verböserungsverbot nicht in Betracht.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 152

Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Streitfall eine erneute Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 FGO). 153