Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PAOLO MENGOZZI
vom 25. November 2015 [1]

Rechtssache C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
gegen
Finanzamt Krefeld

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Recht auf Vorsteuerabzug — Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für steuerbare als auch für steuerbefreite Umsätze verwendet werden — Vermietung eines Gebäudes zu Geschäfts- und zu Wohnzwecken — Berechnung des Pro-rata-Satzes des Steuerabzugs nach dem Umsatz, der auf die Mieter von Geschäftsräumen entfällt — Nationale Regelung, nach der sich der Pro-rata-Satz nach der Fläche des Gebäudes berechnet, die auf diese Mieter entfällt — Rückwirkung — Rechtssicherheit — Vertrauensschutz“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 17, 19 und 20 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 [2] in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 [3] geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

2. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR und dem Finanzamt Krefeld (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Berechnungsregel, die für die Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug für das Jahr 2004 anzuwenden ist, sowie der Berichtigung dieses Abzugs im Zusammenhang mit der Errichtung und Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes, d. h. eines Gebäudes, mit dem sowohl Umsätze erzielt werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht.

3. In der vorliegenden Rechtssache hat der Gerichtshof insbesondere einige Klarstellungen zur Tragweite des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) sowie zu der Möglichkeit eines Mitgliedstaats vorzunehmen, nach einer Gesetzesänderung den ursprünglichen Vorsteuerabzug für die Jahre vor dem Inkrafttreten dieser Änderung zu berichtigen, und zwar auch für die Gebäudeteile, deren Verwendung nicht von der ursprünglich geplanten Verwendung abweicht.

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. L 145, S. 1.
3 — ABl. L 102, S. 18.

4. Ich weise bereits jetzt darauf hin, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts meines Erachtens auf der Grundlage des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) relativ einfach beantwortet werden können, nämlich in dem Sinne, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat daran hindern, systematisch und undifferenziert für alle gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen einer anderen Methode der Berechnung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug als dem in diesen Artikeln vorgesehenen Umsatzschlüssel den Vorrang einzuräumen.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

5. Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

…

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 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.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.Jedoch können die Mitgliedstaaten

…

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;

…“

6. Art. 19 („Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs“) Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

— im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

— im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. …

…“

7. Art. 20 („Berichtigung der Vorsteuerabzüge“) Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; …

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

Abweichend von Absatz 1 können die Mitgliedstaaten für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung der Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.“

B – *Deutsches Recht*

8. Die im Bereich der Mehrwertsteuer geltenden relevanten Bestimmungen des deutschen Rechts finden sich im Umsatzsteuergesetz 1999 (BGBl. 1999 I S. 1270, im Folgenden: UStG).

9. § 4 UStG („Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen“) sieht vor:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

…

12. a) die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken …“

10. In § 15 UStG heißt es:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

…

(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1. steuerfreie Umsätze;

…

(4) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, 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."

11. Das am 1. Januar 2004 in Kraft getretene Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. 2003 I S. 2645) fügte dem vorstehenden Abs. 4 dieser Bestimmung einen Satz 3 an, der wie folgt lautet:

„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."

12. Der Gesetzgeber hat diese Einfügung in das angeführte Gesetz wie folgt begründet:

„Die Vorschrift dient einer sachgerechten Aufteilung der Vorsteuern beim Bezug von Lieferungen oder sonstigen Leistungen. Mit der Neuregelung wird die Verwendung des Umsatzschlüssels als alleiniger Aufteilungsmaßstab eingeschränkt. Nur dann, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist der Umsatzschlüssel zugelassen. Die Änderung ist notwendig, weil der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17. August 2001 … entschieden hat, dass die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze als sachgerechte Schätzung i. S. d. § 15 Abs. 4 UStG anzuerkennen ist. Die Anwendung des Umsatzschlüssels als Regel-Aufteilungsmaßstab würde jedoch insbesondere bei der Herstellung von gemischt genutzten Gebäuden zu unzutreffenden Aufteilungsergebnissen führen[.] Die Anwendung dieses Umsatzschlüssels als Regel-Aufteilungsmaßstab ist durch die 6. EG-Richtlinie jedoch nicht zwingend vorgeschrieben. Eine solche ‚Pro-rata'-Regelung … ist für die Mitgliedstaaten nicht verbindlich, da sie nach Artikel 17 Abs. 5 Unterabsatz 3 der 6. EG-Richtlinie davon abweichende Aufteilungsmaßstäbe festlegen können. Beim Erwerb von Gebäuden kommt auch weiterhin eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zu den Verkehrswerten in Betracht …"

13. § 15a („Berichtigung des Vorsteuerabzugs") Abs. 1 und 2 UStG bestimmt:

„(1) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein solcher von zehn Jahren.

(2) Bei der Berichtigung nach Absatz 1 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung in den Fällen des Satzes 1 von einem Fünftel und in den Fällen des Satzes 2 von einem Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. …"

III – Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

14. Von 1999 bis 2004 führte die Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR auf einem ihrer Grundstücke Arbeiten zum Abriss eines alten Gebäudes und zum Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses durch. Dieses Gebäude wurde im Jahr 2004 fertiggestellt und umfasst sechs Wohn- und Geschäftseinheiten und zehn Tiefgaragenplätze. Einige dieser Einheiten und Garagenplätze wurden bereits ab Oktober 2002 vermietet.

15. Die Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR berechnete ihr Recht auf Vorsteuerabzug der für den Abriss und den Neubau bezahlten Mehrwertsteuer für die Steuerjahre 1999 bis 2003 mittels eines Verteilungsschlüssels, der auf der Grundlage des Verhältnisses des aus der Vermietung der (der Mehrwertsteuer unterliegenden) Geschäftseinheiten zu erwirtschaftenden Umsatzes zu dem Umsatz aus (von der Mehrwertsteuer befreiter) anderer Vermietung berechnet war (im Folgenden: Umsatzschlüssel). Nach diesem Aufteilungsschlüssel entsprach der abziehbare Teil der Mehrwertsteuer 78,15 %. Anlässlich zweier Klagen betreffend die für die Jahre 2001 und 2002 abziehbaren Mehrwertsteuerbeträge erkannte das Finanzamt diesen Aufteilungsschlüssel an.

16. Im Jahr 2004 wurden einige Teile des Gebäudes, die ursprünglich einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Nutzung zugeführt werden sollten, umsatzsteuerfrei vermietet. Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs berechnete die Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR in ihrer Steuererklärung für 2004 einen Berichtigungsbetrag, den sie anhand des Umsatzschlüssels bestimmt hatte. Insgesamt betrug der der Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR zu erstattende Umsatzsteuerbetrag ungefähr 3 500 Euro.

17. Das Finanzamt wies diese Berechnungsmethode mit der Begründung zurück, dass nach dem Inkrafttreten des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG der Umsatzschlüssel nur dann herangezogen werden könne, wenn keine andere Methode der Zurechnung der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen möglich sei. Da es jedoch möglich und genauer sei, die Zurechnung der für den Abriss und den Neubau eines Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen anhand des Verhältnisses zwischen der Fläche (Quadratmeter) der Gewerberäume und der Fläche der zu Wohnzwecken genutzten Räume zu bestimmen (im Folgenden: Flächenschlüssel), war das Finanzamt der Ansicht, dass die Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR einen solchen Aufteilungsschlüssel hätte anwenden müssen. Folglich teilte das Finanzamt die für die Jahre 1999 bis 2004 geschuldeten Vorsteuerbeträge für die Baukosten unter den verschiedenen Gewerberäumen und zu Wohnzwecken genutzten Räumen auf und bestimmte für jeden Raum, einschließlich der Räume, deren tatsächliche Verwendung nicht von der ursprünglich geplanten Verwendung abwich, einen Korrekturbetrag nach dem Flächenschlüssel. Das Finanzamt ermittelte den Vorsteuerabzugsprozentsatz mit 38,74 %, der der Gesamtfläche des Gebäudes entsprach, deren Vermietung steuerpflichtig ist, und setzte den der Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR zu erstattenden Umsatzsteuerbetrag auf ungefähr 950 Euro für das Jahr 2004 fest.

18. Das Finanzgericht Düsseldorf hob diesen Änderungsbescheid aus dem Grund teilweise auf, dass der Flächenschlüssel nur für die ab dem Jahr 2004 entstandenen Unterhaltungskosten des fraglichen Gebäudes angewandt werden könne. Folglich setzte es den der Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR für das Jahr 2004 zu erstattenden Umsatzsteuerbetrag auf etwas mehr als 1 700 Euro fest.

19. Beide Parteien legten gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof ein.

20. Laut dem vorlegenden Gericht wirft der Rechtsstreit erstens Fragen im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie durch den Gerichtshof im Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) auf.

21. Zunächst habe in der Rechtssache Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) der Gerichtshof in Rn. 21 seines Urteils entschieden, dass „die Aufteilung [des Verkaufspreises] zwischen dem vom Steuerpflichtigen unternehmerisch und dem von ihm privat genutzten Teil auf der Grundlage des unternehmerischen und des privaten Nutzungsanteils im Erwerbsjahr und nicht auf der Grundlage der räumlichen Aufteilung vorzunehmen [ist]“.

22. Der Bundesfinanzhof habe die Konsequenzen aus diesem Ergebnis gezogen und in einem Urteil vom 17. August 2001 entschieden, dass dann, „[wenn] ein Gebäude … angeschafft oder hergestellt [wird], das ‚gemischt‘ … verwendet werden soll, … [d]ie Zurechnung der Vorsteuerbeträge … weder nach einem sog. ‚Investitionsschlüssel‘ … noch nach einer räumlichen (sog. ‚geographischen‘) Anbindung zulässig [ist]; maßgebend ist vielmehr die ‚prozentuale‘ Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen“.

23. Infolge dieses Urteils habe die deutsche Steuerverwaltung teilweise ihre frühere Praxis geändert und danach unterschieden, ob die fragliche Umsatzsteuer sich entweder auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes oder auf die Kosten für die Nutzung, Erhaltung und/oder Unterhaltung des Gebäudes bezöge. Im ersten Fall werde der Vorsteuerabzug nach dem Anteil berechnet, zu dem das Gebäude für die Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werde. Im zweiten Fall werde der Vorsteuerabzug weiterhin je nach dem Gebäudeteil berechnet, für den die Umsatzsteuer entstanden sei, wobei ein Aufteilungsschlüssel nur verwendet werde, um den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Umsatzsteuer zu bestimmen, die für Lieferungen oder Dienstleistungen entrichtet werde, die nicht auf einen bestimmten Teil des Gebäudes bezogen werden könnten oder die die gemeinschaftlichen Teile beträfen.

24. In diesem Kontext fragt sich das vorlegende Gericht, ob das Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nicht seinerseits die bestehende Besteuerungspraxis in Frage gestellt habe.

25. Zum einen habe der Gerichtshof in diesem Urteil entschieden, dass es nur möglich sei, einen anderen Aufteilungsschlüssel und daher eine andere Methode der Zurechnung der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen als die nach der Sechsten Richtlinie vorgesehene, die sich auf den Umsatz gründe, heranzuziehen, wenn diese Methode nicht auf sämtliche Fälle der gemischten Nutzung anwendbar sei und sie zu einer präziseren Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug führe. Der Gerichtshof habe entschieden, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG der Sechsten Richtlinie nicht entspreche, soweit er eine Regelung zur Berechnung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Gegenstände vorsehe, die allgemein vom Umsatzschlüssel abweiche. Hinsichtlich der Bedingung, dass die angewandte Methode eine präzisere Vorsteueraufteilung gewährleisten müsse, weist das vorlegende Gericht jedoch darauf hin, dass sie im vorliegenden Fall erfüllt sei, da die Anwendung des Flächenschlüssels im Allgemeinen präziser sei als der Umsatzschlüssel. Daraus folge, dass die von der deutschen Verwaltung und den deutschen Gerichten vor der Verkündung des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) angewandte Methode, die darin bestand, zu untersuchen, für welchen Gebäudeteil die Umsatzsteuer entstanden sei, und einen Aufteilungsschlüssel nur für die übrigen Beträge anzuwenden, die sich auf die Gebäudeteile bezögen, die tatsächlich gemischt genutzt würden, der Vorzug zu geben sei, da sie zu präziseren Ergebnissen führe als der Umsatzschlüssel.

26. Zum anderen habe der Gerichtshof im Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 19) darauf hingewiesen, dass ein Mitgliedstaat eine andere Methode der Zurechnung der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen als die nach der Sechsten Richtlinie vorgesehene nur „für einen bestimmten Umsatz wie die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes“ verwenden könne. Folglich fragt sich das vorlegende Gericht, das der Ansicht ist, dass dieselbe Methode, nämlich der Flächenschlüssel, für die Mehrwertsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Errichtung oder der Anschaffung eines Gebäudes und für die Beträge, die die Kosten für dessen Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung betreffen, anzuwenden sei, ob eine solche Angleichung der Regelungen mit diesem Urteil im Einklang stehe.

27. Zweitens stellt das vorlegende Gericht fest, dass der Gerichtshof zwar bereits zugelassen habe, dass eine Gesetzesänderung zu der Verpflichtung einer Berichtigung von bestimmten Vorsteuerabzügen führen könne, er jedoch bisher nur über Gesetzesänderungen entschieden habe, die das Bestehen des Rechts auf Vorsteuerabzug an sich betroffen hätten. Unter diesen Umständen sei es zweifelhaft, ob Art. 20 der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat ermächtige, zu verlangen, dass ein Steuerpflichtiger eine Umsatzsteuerberichtigung aufgrund der Änderung der anzuwendenden Zurechnungsmethode hinsichtlich der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen durch diesen Staat vornehme, und zwar auch, wenn dieser Steuerpflichtige die Gebäudeteile weiterhin – wie ursprünglich beabsichtigt – zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwende und er keinen Fehler bei der Berechnung der ursprünglichen Vorsteuerabzüge begangen oder einen ungerechtfertigten Vorteil aus den ursprünglichen Vorsteuerabzügen erlangt habe.

28. Drittens fragt sich das vorlegende Gericht, ob nicht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit einer Berichtigung der Umsatzsteuer entgegenstünden. Zunächst könnte nämlich § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht hinreichend präzise sein, da er für sämtliche Fälle der gemischten Nutzung von der allgemeinen Regel nach Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie abweiche. Sodann sei die von der Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR verwendete Methode der Zurechnung der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen für einige Jahre von den zuständigen Verwaltungsbehörden und Gerichten genehmigt worden. Außerdem enthielten die nationalen Rechtsvorschriften keine ausdrückliche Bestimmung, nach der das Inkrafttreten von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG zu Umsatzsteuerberichtigungen führen könne, und sähen keine Übergangsregelung vor. Schließlich habe die Änderung der Zurechnungsmethode hinsichtlich der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen keinen zwingenden Charakter, da der Umsatzschlüssel weiterhin eine sachgerechte Schätzung im Sinne von § 15 Abs. 4 UStG darstelle, selbst wenn er seit dem 1. Januar 2004 nachrangig angewandt werde.

29. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat entschieden, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie 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 Sechsten Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses *Pro-rata*-Satzes (Urteil BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

   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 Gerichtshof der Europäischen Union im Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) 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 Sechsten Richtlinie 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 Sechsten Richtlinie 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 Sechsten Richtlinie, 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 Bundesfinanzhof generell als sachgerecht anerkannt worden war?

30. Zu diesen Fragen haben die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben. Diese Beteiligten haben sich in der Sitzung vom 9. Juli 2015 auch mündlich geäußert.

IV – Würdigung

A – *Vorbemerkungen*

31. Mit seiner ersten Frage ersucht das vorlegende Gericht im Wesentlichen um Klarstellungen zur Tragweite des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) betreffend die Berechnungsweise des Vorsteuerabzugs zum einen bezüglich Bau- oder Herstellungskosten eines sogenannten „gemischt genutzten“ Gebäudes, d. h. eines Gebäudes, das zu Zwecken bestimmt ist, die sowohl Umsätze mit einem Recht auf Vorsteuerabzug (wie Vermietung an Gewerbetreibende von gewissen Gebäudeteilen) als auch Umsätze ohne ein Recht auf Vorsteuerabzug (wie Vermietung zu Wohnzwecken) implizieren (erste Frage, Buchst. a), und zum anderen bezüglich Kosten der Nutzung und Unterhaltung dieses Gebäudes (erste Frage, Buchst. b). Diese Frage betrifft im Wesentlichen die Auslegung von Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie.

32. Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die meines Erachtens gemeinsam zu prüfen sind, wirft das vorlegende Gericht die Frage nach den Grenzen auf, die entweder Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie oder die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dem Recht eines Mitgliedstaats setzen, von einem Steuerpflichtigen infolge einer Gesetzesänderung in Bezug auf die Berechnungsweise des Vorsteuerabzugs eine Berichtigung der vor dem Inkrafttreten dieser Änderung vorgenommenen Vorsteuerabzüge zu fordern.

33. Selbst wenn diese Fragen vor allem auf die steuerliche Behandlung eines gemischt genutzten Gebäudes abstellen, wie es im Ausgangsverfahren in Rede steht, ist doch darauf hinzuweisen, dass die vorliegende Rechtssache, wie sich aus den Gründen des Vorabentscheidungsersuchens und den Erklärungen der Beteiligten ergibt, eine Reihe von Bedenken im Hinblick auf die Vereinbarkeit einer nationalen Rechtsvorschrift wie des mit Wirkung ab 1. Januar 2004 eingefügten § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sowohl mit Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie als auch mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes aufwirft.

34. Diese Bedenken gleichen bis auf einige Nuancen denen, die in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) aufgeworfen wurden, in der das Vorabentscheidungsersuchen unter ähnlichen Voraussetzungen ebenfalls vom Bundesfinanzhof stammte. Diese Rechtssache, die konkret die Berechnungsweise des Vorsteuerabzugs betraf, der sich auf die Baukosten eines gemischt genutzten Gebäudes bezog, ging nämlich ebenfalls bereits auf die durch § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG erfolgte Gesetzesänderung zur Berechnungsweise des auf alle gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen anwendbaren Vorsteuerabzugs zurück, die den Umsatzschlüssel auf eine „eindeutig

untergeordnete … Rolle“ verweist [4], während nach den Bestimmungen und dem Zweck der Sechsten Richtlinie dieser Aufteilungsschlüssel grundsätzlich vorrangig anzuwenden ist, wie ich später genauer darlegen werde.

35. Im Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 17 und 18) hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass „[e]s … gegen die Sechste Richtlinie [verstieße], wenn ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hätte, Rechtsvorschriften wie die vom vorlegenden Gericht angeführten zu erlassen, die allgemein von der Regelung der Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie abweichen“, wobei er darauf hingewiesen hat, dass „[d]iese Auslegung … im Übrigen dem Zweck von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie [entspricht], dessen Bestimmungen für ganz bestimmte Fälle gelten sollen …“.

36. Jedoch haben weder die Bundesrepublik Deutschland noch, wie es scheint, der Bundesfinanzhof Schlussfolgerungen aus dieser Feststellung gezogen, die ausdrücklich auf den Erlass von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, dessen Anwendung im Ausgangsverfahren erneut in Rede steht, durch den deutschen Gesetzgeber zielte.

37. Gleichwohl bedeutet, wie ich später darlegen werde, die vom Gerichtshof in den Rn. 17 bis 19 des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) getroffene Feststellung, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verstoßen hat, was seinerseits zur Unanwendbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG gegenüber dem Einzelnen führen muss. Diese Folge macht daher eine Antwort auf die einzelnen Fragen des vorlegenden Gerichts weitgehend überflüssig, weshalb ich diese Fragen nur hilfsweise im Einzelnen prüfen werde.

B – *Zur Auslegung von Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und zur Unanwendbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG gegenüber dem Einzelnen*

38. Die Mehrwertsteuer, bei der die Steuerlast insgesamt vom Endverbraucher zu tragen ist, zeichnet sich durch ihre Neutralität auf allen Produktions- und Vertriebsebenen aus. Bis zum Endverbraucher führen die Steuerpflichtigen, die auf der Produktions- und Vertriebsebene tätig sind, die Mehrwertsteuerbeträge, die sie ihren Kunden in Rechnung gestellt haben (vereinnahmte Mehrwertsteuer), an die Finanzbehörden ab, nachdem sie hiervon die Mehrwertsteuerbeträge, die sie an ihre Lieferanten gezahlt haben (abziehbare Mehrwertsteuer), abgezogen haben.

39. Wenn ein Steuerpflichtiger für die Ausführung besteuerter Umsätze Gegenstände erwirbt oder Dienstleistungen in Anspruch nimmt, ist er nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie befugt, die Mehrwertsteuer, die auf den Erwerb der Gegenstände oder die Inanspruchnahme der Dienstleistungen erhoben wurde, abzuziehen. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das Recht auf Vorsteuerabzug, das für die gesamte Mehrwertsteuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden kann, integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden [5].

40. Schwierigkeiten können jedoch bei „gemischt genutzten“ Gegenständen oder Dienstleistungen entstehen, wenn ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben oder in Anspruch genommen hat, diese teilweise für Zwecke seiner besteuerten Umsätze und teilweise für andere Zwecke nutzt.

4 — Um den von Generalanwalt Cruz Villalón in Nr. 44 seiner Schlussanträge in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245) verwendeten Ausdruck aufzugreifen.

5 — Vgl. u. a. Urteile Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 24) und Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 22).

41. Wie ich bereits bei früherer Gelegenheit ausgeführt habe, werden in der Sechsten Richtlinie zwei Arten von Bestimmungen zur gemischten Nutzung statuiert [6].

42. In der vorliegenden Rechtssache steht jedoch nur eine Art in Rede. Es handelt sich um die, zu der Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie gehört [7].

43. Diese Bestimmung betrifft die Vorsteuer auf Aufwendungen, die ausschließlich mit wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe im Zusammenhang stehen, von denen für gewisse ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und für andere nicht, weil sie steuerfrei sind [8]. Das ist, wie im Ausgangsverfahren, hinsichtlich der Kosten im Zusammenhang mit der Vermietung eines Gebäudes der Fall, das sowohl zu Geschäftszwecken (besteuert) als auch zu Wohnzwecken (steuerfrei) genutzt wird.

44. In einem solchen Fall ist der Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten – besteuerten – Umsätze entfällt [9].

45. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf der Grundlage eines *Pro-rata*-Satzes zu berechnen, der nach Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie festgelegt wird [10], nämlich eines Umsatzschlüssels.

46. Wie der Gerichtshof klargestellt hat, lässt Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie, der mit dem Wort „jedoch“ beginnt, allerdings Abweichungen von der in Unterabs. 1 und 2 vorgesehenen Regel zu [11].

47. Dieser Artikel ermächtigt die Mitgliedstaaten nämlich dazu, eine der anderen in Unterabs. 3 dieser Vorschrift aufgeführten Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen, darunter u. a. die Möglichkeit, „dem Steuerpflichtigen [zu] gestatten oder ihn [zu] verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen“ (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c). Dabei umfassen diese Möglichkeiten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs den Aufteilungsschlüssel nach der Fläche der Teile eines gemischt genutzten Gebäudes [12].

48. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie ist allerdings als Ausnahmebestimmung zu den ersten beiden Unterabsätzen anzusehen [13].

6 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, Nrn. 23 bis 30).

7 — Die zweite Art, die von der vorliegenden Rechtssache nicht betroffen ist, bezieht sich auf die Nutzung von Gegenständen und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für unternehmensfremde Zwecke des Steuerpflichtigen.

8 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 33) und Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 26 und 27).

9 — Vgl. insbesondere Urteile Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 53), Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, Rn. 17), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 13) und Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, Rn. 28).

10 — Urteile Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, Rn. 18), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 14) und Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, Rn. 29).

11 — Vgl. Urteile Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, Rn. 19) und BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 15).

12 — Vgl. Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 24).

13 — Urteile BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 16) und Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 18).

49. Bei der Ausübung der ihnen durch diese Bestimmung übertragenen Befugnis haben die Mitgliedstaaten die praktische Wirksamkeit von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie, Zweck und Systematik dieser Richtlinie und die Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, namentlich die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, zu beachten [14].

50. Die Befugnis der Mitgliedstaaten zum Erlass einer anderen Methode der Berechnung des Vorsteuerabzugs als des Umsatzschlüssels ist daher eingeschränkt.

51. Wie sich insbesondere aus den Urteilen BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) und Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) ergibt, haben die Mitgliedstaaten, wenn sie von der ihnen eingeräumten Befugnis Gebrauch machen, zwei kumulative Voraussetzungen zu beachten.

52. Erstens muss sich der Mitgliedstaat für „einen bestimmten Umsatz“ [15] oder zumindest für „ganz bestimmte Fälle“ [16] oder aber, um „die Besonderheiten bestimmter Tätigkeiten“ zu berücksichtigen [17], für eine der zum Umsatzschlüssel alternativen Berechnungsmethoden entschieden haben. Mit anderen Worten, die alternative Berechnungsmethode darf nicht zu einer allgemeinen Methode gemacht werden, die vom Umsatzschlüssel abweicht [18].

53. Zweitens muss die herangezogene alternative Methode eine „präzisere“ [19] Bestimmung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug gewährleisten als die Bestimmung anhand des Umsatzschlüssels [20].

54. Nach den Darlegungen des Gerichtshofs im Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) konkretisieren diese beiden Voraussetzungen offenbar die Wahrung des Zwecks, der Ziele und der Grundsätze der Sechsten Richtlinie. Denn sie erlauben es, dem Grundsatz der Steuerneutralität und der größtmöglichen Genauigkeit bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs in jedem einzelnen gerechtfertigten Fall in vollem Umfang nachzukommen, ohne die Grundstruktur der Regelung betreffend die Berechnung des Vorsteuerabzugs, die auf dem grundsätzlichen Vorrang des Umsatzschlüssels beruht, zu verfälschen [21].

55. Meiner Ansicht nach wird ein Mitgliedstaat nur unter Beachtung dieser Voraussetzungen befugt sein, sich für eine andere Methode der Berechnung des Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen oder Dienstleistungen als den Umsatzschlüssel nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie zu entscheiden.

56. Obwohl das vorlegende Gericht der ersten dieser Voraussetzungen einige Ausführungen widmet, hat es den Gerichtshof nicht direkt nach den Konsequenzen gefragt, die aus der Nichteinhaltung dieser Voraussetzung durch die Bundesrepublik Deutschland, die sich jedoch aus den Rn. 17 bis 19 des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ergibt, zu ziehen sind.

57. So fragt sich das vorlegende Gericht zum einen nur im Hinblick auf die Berechnung desjenigen Vorsteuerabzugsrechts, das sich auf die Aufwendungen zur Erhaltung und Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes bezieht, ob unter der angenommenen Voraussetzung, dass man eine andere Methode für die Berechnung des Vorsteuerabzugs als den Aufteilungsschlüssel nach den diese

14 — Vgl. Urteile BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 16 und 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, Rn. 52) und Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 27).

15 — Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 19 und 24).

16 — Ebd. (Rn. 18 und 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 29).

18 — Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 17).

19 — Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 18, 24, 26 und Urteilstenor).

20 — Vgl. auch Urteil Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 32).

21 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, Nr. 44).

Aufwendungen betreffenden Umsätzen wie diejenige anwenden darf, die in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) auf die Baukosten des dort fraglichen Gebäudes anwendbar war, diese Ausweitung weiterhin die Voraussetzung erfüllen würde, „einen bestimmten Umsatz“ zu betreffen.

58. Zum anderen bezieht sich das vorlegende Gericht im Kontext der dritten Vorlagefrage zwar darauf, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG zu allgemein sei, aber seine Zweifel in dieser Hinsicht beschränken sich auf die Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit für den Fall, dass diese Bestimmung eine implizite und rückwirkende Regel der Berichtigung des ursprünglichen vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzugs umfasst.

59. Das vorlegende Gericht bittet hingegen um keine Klarstellung zu dem Umstand, dass die Bundesrepublik Deutschland § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG und den sich aus dieser Bestimmung ergebenden äußerst subsidiären Charakter des Umsatzschlüssels nach der Verkündung des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) beibehalten hat.

60. Anders gesagt, das vorlegende Gericht scheint das Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ungeachtet der allgemeinen Formulierung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG so auszulegen, „als ob“ der Gerichtshof unter der einzigen Voraussetzung, dass die alternative anwendbare Berechnungsmethode präziser ist, den deutschen Gesetzgeber dazu ermächtigt hätte, einer anderen Berechnungsmethode als dem Umsatzschlüssel den Vorrang einzuräumen.

61. Es ist richtig, dass das Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) eine Reihe von Unklarheiten aufweist.

62. Unter dem hier interessierenden Blickwinkel ist darauf hinzuweisen, dass es nach dem Tenor dieses Urteils den Mitgliedstaaten zwar erlaubt ist, für einen bestimmten Umsatz wie den aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben, „vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung [des] Pro-rata-Satzes“, aber dass in Rn. 19 des Urteils hinzugefügt wird, dies gelte „unter Beachtung der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht“.

63. Diese Klarstellung scheint im Hinblick auf die Rn. 16 bis 18 dieses Urteils die Wahrung der Grundstruktur der Regelung für die Berechnung des Vorsteuerabzugs zu implizieren, die auf dem grundsätzlichen Vorrang des Umsatzschlüssels für sämtliche Fälle der gemischten Nutzung beruht, oder jedenfalls den Ausschluss eines rein subsidiären Charakter des Umsatzschlüssels, wie er sich jedoch aus § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ergibt.

64. Wenn man, wie der deutsche Gesetzgeber, das Umsatzkriterium wie „eine allerletzte, subsidiäre Option“ [22] behandelt, nachdem alle anderen Zurechnungsmethoden geprüft wurden, ohne dass die betreffenden gemischt genutzten Umsätze darunter fielen, läuft das darauf hinaus, die allgemeine Regel nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und „das in ihrem zwölften Erwägungsgrund genannte Ziel der Sechsten Richtlinie …, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen“ [23], zu missachten.

65. Zwar bestimmt Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie, dass ein Mitgliedstaat „dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten [kann], den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen“.

22 — Nach den Worten von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, Nr. 52).

23 — Urteil BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 17).

66. Da Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie sonst jede praktische Wirksamkeit genommen würde, bedeutet diese Ermächtigung jedoch nicht, dass die Berechnung des Vorsteuerabzugs nach der tatsächlichen Zuordnung *aller* gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen ist. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie soll bloß, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen im Wesentlichen geltend gemacht hat, die Möglichkeit schaffen, dass die Anwendung der Methode der tatsächlichen Zuordnung einen bestimmten Gegenstand oder eine bestimmte Dienstleistung, je nach der unterschiedlichen Nutzung, die davon auf der Stufe der Ausgangsumsätze gemacht wird, insgesamt oder bloß zum Teil betreffen kann.

67. Die in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie gewährte Erlaubnis setzt daher meines Erachtens voraus, dass der Mitgliedstaat vorab klar und mit Genauigkeit entscheidet, welche Umsätze davon betroffen sind. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist jedoch unterschiedslos auf alle gemischt genutzten Gegenstände oder Dienstleistungen anzuwenden und sieht vor, dass der Umsatzschlüssel „nur zulässig [ist], wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist“, und zwar ohne weitere Eingrenzung, was indessen, wie die Kommission zu Recht geltend gemacht hat, gegen die Sechste Richtlinie verstößt.

68. Laut der deutschen Regierung legt der Bundesfinanzhof seit einem Urteil vom 7. Mai 2014 § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Einklang mit der Sechsten Richtlinie so aus, dass der Umsatzschlüssel nur dann zulässig sei, wenn keine andere *präzisere* wirtschaftliche Zuordnung möglich sei.

69. Eine solche konforme Auslegung schränkt zwar den Bereich der alternativen Zurechnungsmethoden auf diejenigen ein, die ein präziseres Ergebnis als das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergebende gewährleisten.

70. Sie ist jedoch nur darauf gerichtet, die zweite in der Rechtsprechung BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) aufgestellte Voraussetzung zu erfüllen. Hingegen gleicht sie nicht den subsidiären Charakter des Umsatzschlüssels aus, wie er sich aus § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ergibt. Ein solcher subsidiärer Charakter bleibt im Widerspruch zur ersten von diesem Urteil aufgestellten Voraussetzung betreffend die Vorrangstellung dieses Aufteilungsschlüssels, soweit sich ein Mitgliedstaat nicht nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie in begrenztem Umfang für eine andere Abzugsmethode entscheidet.

71. Da es besonders schwierig scheint, Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG im Wege der unionsrechtskonformen Auslegung miteinander in Einklang zu bringen, was das vorlegende Gericht jedoch zu prüfen hat [24], wird dieses Gericht gehalten sein, die volle Wirksamkeit der ersten Bestimmung zu gewährleisten, indem es die zweite aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt [25].

72. Folglich müsste, bis der nationale Gesetzgeber die Fälle der gemischt genutzten Gegenstände oder Dienstleistungen zweifelsfrei eingegrenzt hat, auf die die Methode der tatsächlichen Zuordnung anzuwenden ist – soweit diese Methode ein präziseres Ergebnis gewährleistet –, der Umsatzschlüssel, den der Kläger des Ausgangsverfahrens aufgrund von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, die klar und unbedingt sind, verwendet hat, den deutschen Steuerbehörden entgegengehalten werden können.

24 — Ich weise darauf hin, dass die Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts insbesondere nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen darf: vgl. u. a. Urteile Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, Rn. 55) und Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, Rn. 39).

25 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73. Ich bin mit anderen Worten der Ansicht, 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.

74. Unter diesen Umständen stellen sich die Fragen des vorlegenden Gerichts betreffend die Anwendung einer zum Umsatzschlüssel alternativen Berechnungsmethode des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht mehr, da der Umsatzschlüssel in sämtlichen Fällen der gemischten Nutzung und ungeachtet der Eingangsaufwendungen anzuwenden ist. Außerdem ist offenkundig, dass keine Vorsteuerberichtigung aufgrund des Inkrafttretens von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG erforderlich ist, da diese Bestimmung dem Kläger des Ausgangsverfahrens nicht entgegengehalten werden kann.

75. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, festzustellen, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einen Mitgliedstaat daran hindern, systematisch und undifferenziert für alle sogenannten gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen einer anderen Methode der Berechnung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug als dem nach den angeführten Artikeln vorrangig anwendbaren Umsatzschlüssel den Vorrang einzuräumen. Da der betreffende Mitgliedstaat die Umsätze nicht klar bestimmt hat, auf die die alternative Berechnungsmethode oder die alternativen Berechnungsmethoden anzuwenden sind, die außerdem ein präziseres Ergebnis zu gewährleisten haben als das, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergäbe, kann er den Steuerpflichtigen die Anwendung dieser anderen Methoden nicht entgegenhalten.

76. Für den Fall, dass der Gerichtshof der vorstehenden Würdigung und der soeben vorgeschlagenen Antwort nicht folgen sollte, werde ich hilfsweise die drei Vorlagefragen des vorlegenden Gerichts prüfen.

C – *Hilfsweise zur ersten Vorlagefrage*

77. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Vorsteuer für ein gemischt genutztes Gebäude jeweils den steuerpflichtigen und steuerfreien Verwendungsumsätzen des Gebäudes zugeordnet werden muss und lediglich die danach verbliebenen Vorsteuern (insbesondere für die gemeinschaftlichen Teile des Gebäudes) nach einem allgemeinen Aufteilungsschlüssel (nach der Fläche oder dem Umsatz) aufgeteilt werden müssen oder ob der Aufteilungsschlüssel (nach der Fläche oder dem Umsatz) auf sämtliche Umsätze im Zusammenhang mit dem Gebäude anzuwenden ist.

78. Das vorlegende Gericht gliedert diese Frage danach, ob die Eingangsaufwendungen zum einen die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes (bereits in der Rechtssache BLC Baumarkt [C-511/10, EU:C:2012:689] fraglich) und zum anderen die Unterhaltungskosten dieses Gebäudes (die nicht Gegenstand der Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs in der letzteren Rechtssache waren) betreffen.

79. Diese Unterscheidung nach der Natur der Kosten auf der Eingangsstufe scheint ihren Ursprung nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts in der Auslegung der deutschen Steuerbehörden und Finanzgerichte der Rn. 21 des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) zu haben. Nach dieser Auslegung können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes nur auf der Grundlage eines *Pro-rata*-Satzes der Verwendung des Gebäudes zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Umsätzen und nicht nach Maßgabe der Flächen dieses Gebäudes aufgeteilt werden, während die den Unterhaltungskosten des Gebäudes zugrunde liegenden Eingangsleistungen in der Regel einen engeren Bezug zu den jeweiligen Flächen des Gebäudes als zu den mit den jeweiligen Gebäudeflächen ausgeführten Umsätzen aufwiesen.

80. Der Ursprung dieser Frage scheint auch in einer Zweideutigkeit oder zumindest einer ungeschickten Formulierung in den Gründen des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) zu liegen.

81. Während nämlich nach den Rn. 24 und 26 und dem Tenor des genannten Urteils die vom Mitgliedstaat gewählte Berechnungsmethode des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eine „präzisere" Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand des Umsatzschlüssels gewährleisten muss, hat nach Rn. 23 dieses Urteils die Berechnung dieses *Pro-rata*-Satzes „möglichst präzise" zu sein.

82. Obwohl das dem Vorabentscheidungsersuchen nicht klar entnommen werden kann, scheint sich aus der Analyse des vorlegenden Gerichts zu ergeben, dass der erste Teil der von ihm vorgeschlagenen Alternative, nämlich die Anwendung eines Aufteilungsschlüssels nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 oder Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie nur auf die Gebäudeteile, die tatsächlich gemischt genutzt werden, zu einem noch präziseren Ergebnis führen könnte als eine auf der Anwendung eines solchen Schlüssels auf das gesamten Gebäude beruhende Berechnung.

83. Es ist also zu klären, ob ein Mitgliedstaat, wenn er von der durch Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis Gebrauch macht, die präziseste Berechnungsmethode zu wählen hat oder schlicht die Methode, die eine präzisere Bestimmung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug gewährleistet als die Bestimmung anhand des Umsatzschlüssels [26].

84. Die Analyse des vorlegenden Gerichts erfordert meinerseits drei Anmerkungen.

85. Erstens scheint mir die Unterscheidung des vorlegenden Gerichts, die auf der Auslegung des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) beruht, nicht auf den Kontext von Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie übertragbar, der, anders als der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt, nur Umsätze betrifft, die von Steuerpflichtigen für unternehmerische Zwecke getätigt werden.

86. Wie nämlich die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen zutreffend dargelegt hat, betraf das Urteil Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) die Frage, ob eine Person, die ein sowohl zu unternehmerischen als auch privaten Zwecken genutztes Gebäude veräußerte, für den privat genutzten Teil des Gebäudes Mehrwertsteuer zu entrichten hat. Der Gerichtshof weist zunächst darauf hin, dass ein Umsatz, den eine Person für private Zwecke ausführt, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, und stellt sodann in Rn. 21 dieses Urteils fest, dass „die Aufteilung zwischen dem vom Steuerpflichtigen unternehmerisch und dem von ihm privat genutzten Teil auf der Grundlage des unternehmerischen und des privaten Nutzungsanteils im Erwerbsjahr und nicht auf der Grundlage der räumlichen Aufteilung vorzunehmen [ist]", d. h. mit anderen Worten nach Maßgabe der Nutzung der verschiedenen Flächen des Gebäudes.

87. Diese Beurteilung scheint, wie sich aus dem Verweis in Rn. 21 des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) auf Nr. 50 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in dieser Rechtssache (C-291/92, EU:C:1995:99) ergibt, angesichts der vom Generalanwalt angeführten Beispiele gerechtfertigt, um die Gefahr der Doppelbesteuerung zu vermeiden, zu der „die Zuordnung der privaten Nutzung auf der Grundlage einer festgelegten geografischen Aufteilung des Grundstücks" führen könnte, ohne somit der betreffenden Person zu gestatten, auf den Mechanismus der Berichtigung nach Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie im Fall der späteren Änderung der Nutzung des Raums zurückzugreifen.

26 — In diesem Sinne hat auch Regierung des Vereinigten Königreichs die Erwägungen verstanden, die der ersten Frage des vorlegenden Gerichts zugrunde liegen.

88. Der Gerichtshof hat außerdem in der Rechtssache Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 54) die in Rn. 21 des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) genannte Unmöglichkeit, eine Aufteilung nach Maßgabe der Flächen des Gebäudes zu wählen, mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Sachverhalt dieser Rechtssache Gebäudeteile und den dazugehörigen Grund und Boden betraf, „[die] zu gewerblichen Zwecken verwendet werden sollten“, d. h. für Umsätze, die alle in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und für die die Berichtigung immer möglich ist.

89. Entgegen den Ausführungen des vorlegenden Gerichts hindert Rn. 21 des Urteils Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) einen Mitgliedstaat in keiner Weise daran, eine Aufteilung der Vorsteuer nach Maßgabe der Nutzung der verschiedenen Flächen des Gebäudes in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens zu gestatten oder zu verlangen.

90. Was zweitens die sich aus dem Wortlaut von Rn. 23 des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ergebende Zweideutigkeit betrifft, so kann diese anhand des Urteilstenors und anderer übereinstimmender Randnummern seiner Begründung leicht geklärt werden. Letztere verlangen nämlich nur, dass die von einem Mitgliedstaat auf der Grundlage der von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis für einen bestimmten Umsatz gewählte Methode der Berechnung des Vorsteuerabzugs ein präziseres Ergebnis gewährleistet als das, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergibt, und nicht das genauestmögliche Ergebnis.

91. Bei der Ausübung des Ermessens, das die Mitgliedstaaten behalten, wenn sie sich für eine Berechnungsmethode nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie entscheiden, kann nicht verlangt werden, dass sie auf diejenige zurückgreifen, die zum genauestmöglichen Ergebnis führt, wenn die gewählte Methode die Beachtung des Grundsatzes der Steuerneutralität sicherstellt und der Mitgliedstaat außerdem der Ansicht ist, dass sie unter dem Blickwinkel der Verwaltungsvereinfachung Vorteile aufweist.

92. Da nämlich der vom Unionsgesetzgeber gewählte Umsatzschlüssel bereits auf gewissen Vereinfachungen beruht, die eine gerechte und angemessen genaue Berechnung des schließlich abzugsfähigen Betrags sicherstellen [27], kann die Ausübung des Rechts eines Mitgliedstaats, für einen anderen Schlüssel oder eine andere Methode zu optieren, nicht von der Verpflichtung abhängen, diejenige Methode zu bestimmen, die das genauestmögliche Ergebnis gewährleistet, da dieser Option sonst jede praktische Wirksamkeit genommen würde. Dies gilt erst recht im Hinblick auf die Vielzahl von Fällen, mit denen sich die nationalen Steuerbehörden zu befassen haben.

93. Daraus folgt, dass sich ein Mitgliedstaat, wie sowohl die Kommission als auch die Regierung des Vereinigten Königreichs vertreten haben, sehr wohl für einen Aufteilungsschlüssel nach den Verwendungsverhältnissen (besteuert oder steuerfrei) sämtlicher Teile eines gemischt genutzten Gebäudes entscheiden oder gegebenenfalls die Eingangsaufwendungen bestimmten Gebäudeteilen zuordnen kann, wobei nur die, die nicht zugeordnet werden können, Gegenstand der Anwendung eines Aufteilungsschlüssels sind.

94. Folglich meine ich, dass die Auffassung der deutschen Regierung zurückzuweisen ist, wonach die Wahl einer direkten Zuordnung der Kosten zu bestimmten Teilen eines (gemischt genutzten) Gebäudes keinen anderen „Aufteilungsschlüssel“ nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie in der Auslegung des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) darstelle und in diesem Fall nur Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anwendbar sei, da Abs. 5 dieses Artikels nur für Aufwendungen relevant sei, die nicht einzelnen Gebäudeteilen zugeordnet werden könnten, wie die Kosten für die Unterhaltung gemeinschaftlicher Teile.

27 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, Nr. 33).

95. Ich räume ein, dass die direkte Zuordnung, anders als die auf einem *Pro-rata*-Satz der Aufteilung gründenden Methoden, keinen Prozentsatz der Nutzung widerspiegelt. Es ist jedoch daran zu erinnern, dass nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie ein Mitgliedstaat dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten kann, den Abzug je nach der Zuordnung der *Gesamtheit oder eines Teils* der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen. Unabhängig von den Ausführungen der deutschen Regierung steht der Fall der direkten Zuordnung der bestimmten Teilen gemischt genutzter Gebäude zuzuordnenden Kosten daher sehr wohl im Kontext der Umsetzung der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit.

96. Meine dritte und letzte Bemerkung betrifft die Tragweite des Begriffs „bestimmter Umsatz“ im Sinne des Urteils BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. In den Rn. 19 und 26 dieses Urteils und in seinem Tenor hat der Gerichtshof festgestellt, dass „die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes“ einen solchen Umsatz darstellt. Wie insbesondere die Kommission vorgetragen hat, bedeutet das hingegen nicht, dass die Nutzung, die Unterhaltung und die Erhaltung eines solchen Gebäudes von der Anwendung der den Mitgliedstaaten von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis ausgeschlossen wären. Eine Unterscheidung zwischen den Anschaffungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes und den Kosten seiner Nutzung oder seiner Unterhaltung ergibt sich weder aus Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie noch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs.

98. Ich sehe auch keinen Grund, aus dem es einem Mitgliedstaat, der sich bereits für die Anwendung einer alternative Methode zum Umsatzschlüssel für den Abzug der Vorsteuer aus den Herstellungskosten und den Anschaffungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes entschieden hat, verwehrt sein sollte, eine solche Methode für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuer auf die Kosten der Nutzung oder der Unterhaltung eines solchen Gebäudes anzuwenden.

99. Unter Wahrung der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Sechsten Richtlinie beruht, ist meines Erachtens die entscheidende Voraussetzung, dass die herangezogene Methode ein präziseres Ergebnis der Berechnung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug als dasjenige gewährleistet, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergäbe.

100. Wenn daher ein Mitgliedstaat der Ansicht ist, dass das für die Umsätze aus der Nutzung, der Unterhaltung oder der Erhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes im Allgemeinen der Fall ist, weil z. B. die diesen Umsätzen zuzuordnenden Kosten einen engeren Bezug zu den Flächen des Gebäudes als zu den mit den verschiedenen Gebäudeteilen erzielten Umsätzen aufweisen, spricht meines Erachtens nichts dagegen, dass dieser Mitgliedstaat für diese Arten von Umsätzen die von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Befugnis ausübt.

101. Sofern der Mitgliedstaat die Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, gewahrt hat, wäre es daher Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Berechnungsmethode nach der Fläche ein präziseres Ergebnis hinsichtlich des sich auf die Kosten der Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes beziehenden Vorsteuerabzugs gewährleistet als der Umsatzschlüssel.

D – *Hilfsweise zur zweiten und zur dritten Vorlagefrage*

102. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Art. 20 der Sechsten Richtlinie eine Berichtigung des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzugs in einem Fall verlangen darf, in dem dieser Mitgliedstaat während des Berichtigungszeitraums vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel der für die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes entrichteten Vorsteuer vorschreibt als den zum Zeitpunkt des ursprünglichen Vorsteuerabzugs anwendbaren.

103. Wie sich aus der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens ergibt, sind die Fragen des vorlegenden Gerichts in einen Zusammenhang einzuordnen, in dem der ursprünglich von der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgenommene Vorsteuerabzug die fünf Jahre (1999 bis 2003) vor dem Inkrafttreten von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG (1. Januar 2004) betrifft und wo sich vor wie nach dem Tag des Inkrafttretens dieser Bestimmung die jeweiligen Anteile der steuerpflichtigen und steuerfreien Verwendung des Gebäudes nicht ändern.

104. Falls die zweite Frage zu bejahen ist, möchte das vorlegende Gericht mit seiner dritten Frage wissen, ob die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dennoch die Anwendung einer solchen Berichtigung verwehren, wenn sich diese nicht ausdrücklich aus dem nationalen Recht ergibt und keine Übergangsregelung getroffen wurde.

105. Unabhängig von der Frage der rückwirkenden Anwendung der Berichtigung sind die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs der Ansicht, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, eine Berichtigung infolge einer Gesetzesänderung betreffend die Berechnungsweise des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzuschreiben. Die Kommission ist gegenteiliger Auffassung, da dem Steuerpflichtigen kein ungerechtfertigter Vorteil gewährt und die Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt werde.

106. Das Recht auf Vorsteuerabzug für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen kann zwar sofort ausgeübt werden, und es kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden [28], doch sind mit der Sechsten Richtlinie auch Vorschriften über die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs eingeführt worden, die selbst Bestandteil der in dieser Richtlinie festgelegten Vorsteuerabzugsregelung sind [29].

107. Gemäß Art. 20 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere dann, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war, oder wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben.

108. Art. 20 Abs. 2 dieser Richtlinie sieht vor, dass für Investitionsgüter eine Berichtigung vorgenommen wird, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. *Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug* in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

109. Diese Bestimmung gestattet den Mitgliedstaaten, bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, den Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre zu verlängern [30].

28 — Vgl. u. a. Urteil Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 — Vgl. u. a. Urteile Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 50) und Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, Rn. 33).

30 — Die Bundesrepublik Deutschland hat einen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren gemäß § 15a UStG vorgesehen.

110. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sollen die in der Sechsten Richtlinie enthaltenen Berichtigungsvorschriften die *Genauigkeit der Vorsteuerabzüge* in der Weise *erhöhen*, dass die *Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen*. Mit diesen Vorschriften verfolgt die Richtlinie somit das Ziel, *einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht* und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen [31].

111. Der Gerichtshof hat auch, insbesondere zu Immobilien, die oft über mehrere Jahre verwendet werden, in denen sich ihre Zuordnung ändern kann, festgestellt, dass die Frist für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge es *erlaubt, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge* und ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile für den Steuerpflichtigen *zu vermeiden*, etwa wenn nach Abgabe der Steuererklärung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Abzugsbetrags berücksichtigten Umstände eintreten [32].

112. Nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn er höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war, oder, nach seinem auf Grundstücke anwendbaren Abs. 2, unter Berücksichtigung der *Änderungen* des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

113. Insbesondere auf der Grundlage von Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof im Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263, Rn. 53) anerkannt, dass sich die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs aus einer Änderung des Vorsteuerabzugs durch den Gesetzgeber ergeben kann, die mit einer Änderung des Rechts korreliert, für die Besteuerung eines vorausgegangenen, von der Mehrwertsteuer grundsätzlich befreiten Umsatzes zu optieren.

114. Die Kommission macht in ihren Erklärungen im Wesentlichen geltend, dass eine solche Berichtigung jedoch nur in dem Kontext zulässig sei, in dem die Änderung die Steuerbarkeit des fraglichen Umsatzes ändere, d. h. wenn sie das Bestehen des Rechts auf Vorsteuerabzug selbst betreffe. Nur in diesen Fällen bestehe die Gefahr, dass dem Steuerpflichtigen ein ungerechtfertigter Vorteil oder Nachteil entstünde.

115. Dieser Ansatz, der einem der Berichtigungszwecke den Vorzug geben soll, scheint jedoch die Feststellungen des Gerichtshofs außer Acht zu lassen, wonach die Berichtigungsvorschriften die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge erhöhen oder aber es erlauben sollen, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge zu vermeiden.

116. Es ist offensichtlich, dass die Berichtigung zu erfolgen hat, wenn ein Mitgliedstaat die Frage, ob ein bestimmter Ausgangsumsatz steuerpflichtig oder steuerbefreit ist, unter Beachtung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie ändert. Es besteht kein Zweifel am zwingenden Charakter einer solchen Berichtigung [33].

31 — Vgl. u. a. Urteile Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 57) und Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, Rn. 34) (Hervorhebung nur hier).

32 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 25) und Beschluss Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 20) (Hervorhebung nur hier).

33 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 30) und Beschluss Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 23).

117. Art. 20 der Sechsten Richtlinie verbietet es einem Mitgliedstaat hingegen nicht, eine solche Berichtigung auch zu verlangen, wenn er entschieden hat, die Berechnungsweise des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug zu ändern, indem er gemäß Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und den Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems für eine Methode optiert, die ein präziseres Ergebnis gewährleistet als das Ergebnis anhand des Umsatzschlüssels.

118. In einem solchen Fall erhöht die Berichtigung nämlich die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge, die in den Jahren zu erfolgen haben, in denen die Anschaffungskosten der Immobilie abgeschrieben werden [34].

119. Wenn man, wie auch die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, einem Steuerpflichtigen gestattete, wie die Kommission befürwortet, weiterhin den Umsatzschlüssel für den gesamten Berichtigungszeitraum der Immobilie heranzuziehen, obwohl der Mitgliedstaat eine Gesetzesänderung erlassen hat, die der Anwendung einer alternativen, ein präziseres Ergebnis gewährleistenden Berechnungsmethode den Vorzug gibt, liefe das außerdem darauf hinaus, die Steuerpflichtigen zu begünstigen, die Immobilien vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung erworben haben. In einem solchen Fall könnte nämlich trotz dieser Gesetzesänderung die jährliche Berichtigung immer noch für den gesamten Berichtigungszeitraum (von fünf bis 20 Jahren je nach Mitgliedstaat) anhand der – zu einem weniger präzisen Ergebnis führenden – zuvor auf die Vorgänge der Anschaffung oder Herstellung dieser Art von Gut anwendbaren Methode berechnet werden.

120. Ich bin daher der Ansicht, dass Art. 20 der Sechsten Richtlinie es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, von einem Steuerpflichtigen eine Berichtigung des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzugs hinsichtlich der Baukosten eines gemischt genutzten Gebäudes in einem Fall zu verlangen, in dem dieser Mitgliedstaat im Berichtigungszeitraum per Gesetz vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel für die Vorsteuer vorschreibt, der ein präziseres Ergebnis gewährleistet als das, das sich nach dem zum Zeitpunkt des ursprünglichen Vorsteuerabzugs anwendbaren Aufteilungsschlüssel ergäbe.

121. Jedoch ist die Ausübung einer solchen Befugnis durch einen Mitgliedstaat nach der Sechsten Richtlinie nicht von der Beachtung der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Schutzes des Vertrauens der Steuerpflichtigen ausgenommen, die beide Teil der Unionsrechtsordnung sind [35].

122. Der erste dieser Grundsätze gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist [36].

123. Überdies gilt der Grundsatz der Rechtssicherheit in besonderem Maß, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen [37].

124. Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es verbietet, dass ein nationaler Gesetzgeber den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts der Union auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung legt, es sei denn, es liegen außergewöhnliche Umstände vor, die durch ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel gerechtfertigt sind [38].

34 — Es ist darauf hinzuweisen, dass die Sonderregelung für Investitionsgüter, insbesondere Grundstücke, sich durch die langdauernde Nutzung dieser Gegenstände und die gleichzeitige Abschreibung ihrer Anschaffungskosten erklärt: vgl. insoweit u. a. Urteil Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263, Rn. 57) und „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, Rn. 32) sowie Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 30).

36 — Urteil Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 28).

37 — Ebd. (Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 — Vgl. in diesem Sinne Urteil „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, Rn. 33 und 34).

125. Im vorliegenden Fall macht das vorlegende Gericht eine Reihe von Umständen geltend, die es an der Wahrung dieses Grundsatzes zweifeln lassen.

126. Neben meinen Erwägungen im Rahmen meiner in erster Linie vorgenommenen Prüfung teile ich voll den Standpunkt des vorlegenden Gerichts, wonach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht hinreichend präzise ist, um daraus erkennen zu können, dass er zu einer Berichtigung der für die Jahre vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung bereits gewährten Vorsteuerabzüge führt.

127. Wie nämlich das vorlegende Gericht ausführt, bezieht sich diese Bestimmung in keiner Weise auf § 15a UStG, der Art. 20 der Sechsten Richtlinie in das innerstaatliche Recht umsetzt[39].

128. Da jedoch die von den Steuerbehörden nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verlangte Berichtigung nicht von Art. 20 der Sechsten Richtlinie vorgeschrieben wird, kann der Steuerpflichtige vernünftigerweise nicht erwarten, dass eine Berichtigung verlangt wird, ohne dass das eindeutig und ausdrücklich aus der fraglichen Gesetzesänderung hervorgeht.

129. Außerdem kann die deutsche Regierung nicht ernsthaft behaupten, die Sachlage im Ausgangsverfahren entspreche der, die dem Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263) zugrunde liegt.

130. Während nämlich der Gerichtshof in dieser Rechtssache festgestellt hat, dass der niederländische Gesetzgeber Vorkehrungen getroffen hatte, um zu verhindern, dass die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Berichtigungen des Vorsteuerabzugs von der Anwendung des Gesetzes überrascht würden, indem er ihnen die zur Anpassung an die neue Gesetzeslage nötige Zeit gelassen hatte[40], ist dies hier zweifellos nicht der Fall, da das vorlegende Gericht insoweit darauf hinweist, dass keine Übergangsregelung getroffen worden sei.

131. Schließlich ist, soweit die Steuerbehörden versucht haben, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG über die Vorsteuerberichtigung mit Rückwirkung zu versehen, darauf hinzuweisen, dass diese Rückwirkung nur unter außergewöhnlichen Umständen, die durch ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel wie das Erfordernis der Bekämpfung von Handlungen zur Steuerhinterziehung[41] oder das Ziel, der Verwendung von unerwünschten Finanzkonstruktionen in großem Ausmaß vorzubeugen[42], gerechtfertigt sind, mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit in Einklang gebracht werden kann. Im vorliegenden Fall haben weder das vorlegende Gericht noch die deutsche Regierung vorgebracht, dass der Erlass von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG durch die Verfolgung eines oder mehrerer entsprechender Ziele begründet gewesen sei.

132. Was den Grundsatz des Vertrauensschutzes anbelangt, so kann sich auf ihn jeder berufen, bei dem eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen, die sie ihm gegeben hat, begründete Erwartungen geweckt hat[43].

133. In einem Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens bedeutet das, dass zu prüfen ist, ob die Handlungen der Verwaltungsbehörde in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen begründet haben und, wenn dies der Fall ist, ob diese Erwartungen berechtigt sind[44].

39 — § 15a UStG sieht im Übrigen eine Berichtigung nur im Fall einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug berücksichtigten Verhältnisse vor, womit diese Bestimmung Art. 20 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in das innerstaatliche Recht umsetzt und nicht dessen Abs. 2.

40 — Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263, Rn. 81).

41 — Ebd. (Rn. 71 und 77).

42 — Urteil „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, Rn. 38 und 39).

43 — Vgl. insoweit u. a. Urteil Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 — Ebd. (Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

134. Insoweit ergibt sich aus den Ausführungen in der Vorlageentscheidung, dass der vom Kläger des Ausgangsverfahrens verwendete Aufteilungsschlüssel von den Steuerbehörden für die Steuerjahre 2001 und 2002 in Verfahren vor dem Finanzgericht Düsseldorf zugelassen worden war.

135. Diesen Umstand hat das vorlegende Gericht zwangsläufig zu berücksichtigen. Insbesondere wenn, zumindest für diese zwei Jahre, die endgültige Zustimmung der Steuerbehörden feststeht, hat das meines Erachtens jeder rückwirkenden Anwendung von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG entgegenzustehen. Durch eine solche Rückwirkung würde dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug, das er auf der Grundlage der früheren Regelung endgültig erworben hat, genommen [45]. Das vorlegende Gericht wird ebenso beurteilen müssen, ob diese Zustimmung auch den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug für die Steuerjahre 1999 und 2000 beeinflussen kann. Insbesondere wird es prüfen müssen, ob der Kläger des Ausgangsverfahrens auch die Zusicherung der Steuerbehörden erlangen konnte oder aus ihrem Verhalten berechtigterweise ableiten konnte, dass eine solche Zustimmung erst recht für diese beiden Steuerjahre gelten müsse.

136. Ich weise jedoch darauf hin, dass eine solche Prüfung überflüssig sein wird, wenn sich der Gerichtshof meiner in erster Linie vorgenommenen Würdigung anschließt, wonach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG dem Kläger des Ausgangsverfahrens nicht entgegengehalten werden kann, da er mit Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist.

V – Ergebnis

137. Aus den Gründen, die ich im Rahmen meiner in erster Linie vorgetragenen rechtlichen Beurteilung dargelegt habe, schlage ich dem Gerichtshof vor, über das Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs wie folgt zu entscheiden:

Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 Abs. 1 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 sind dahin auszulegen, dass sie einen Mitgliedstaat daran hindern, systematisch und undifferenziert für alle sogenannten gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen einer anderen Methode der Berechnung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug als dem Aufteilungsschlüssel, der auf der Grundlage des Verhältnisses des aus der Vermietung von (der Mehrwertsteuer unterliegenden) Geschäftseinheiten zu erwirtschaftenden Umsatzes zu dem Umsatz aus (von der Mehrwertsteuer befreiter) anderer Vermietung berechnet wird, den Vorrang einzuräumen. Wenn der betreffende Mitgliedstaat die Umsätze nicht klar bestimmt hat, auf die die alternative Berechnungsmethode oder die alternativen Berechnungsmethoden anzuwenden sind, die außerdem ein präziseres Ergebnis zu gewährleisten haben als das, das sich aus der Anwendung des vorgenannten Aufteilungsschlüssels ergäbe, kann er den Steuerpflichtigen die Anwendung dieser anderen Methoden nicht entgegenhalten.

45 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).