

Gericht:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 7. Senat	Quelle:	
Entscheidungsdatum:	13.04.2016	Normen:	§ 4 Nr 12 Buchst a UStG 2005, § 15 Abs 2 S 1 Nr 1 UStG 2005, § 15 Abs 4 UStG 2005, UStG VZ 2006, UStG VZ 2007, UStG VZ 2008
Streitjahre:	2006, 2007, 2008	Zitiervorschlag:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. April 2016 – 7 K 7160/13 –, juris
Aktenzeichen:	7 K 7160/13		
Dokumenttyp:	Urteil		

Umsatzsteuerpflichtige Nutzungsüberlassung von Sportanlagen einer Schule an Dritte - Sachgerechte Aufteilung der Vorsteuer bei im Laufe eines Tages wechselnden Nutzungen

Orientierungssatz

1. Bei der Überlassung von Sportanlagen (hier: eines Sportplatzes und einer Sporthalle) kann es sich um Leistungen handeln, die nicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei, sondern steuerpflichtig sind (vgl. Rechtsprechung) (Rn.57).
2. Werden die Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Eingangsleistungen, insbesondere die Werklieferung der Sportanlagen, sowohl für einen vorsteuerschädlichen Schulbetrieb als auch für die vorsteuergünstige Nutzungsüberlassung an Dritte verwendet, ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Der Umfang der zeitlichen Nutzung der Sportanlagen für schulische Zwecke einerseits und für Vermietungszwecke andererseits kann einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab darstellen. In die Aufteilung gehen nur die tatsächlichen Nutzungszeiten, jedoch nicht die Leerstandszeiten ein (vgl. Rechtsprechung und Literatur) (Rn.60) (Rn.61) (Rn.62) (Rn.65).
3. Fehlte es im Besteuerungszeitraum noch an einer Verwendung der Sportanlagen, kommt es insoweit auf die voraussichtlichen Aufteilungsverhältnisse an. Erforderlich ist eine Verwendungsprognose, wobei die tatsächliche Verwendung als Indiz für die beabsichtigte Verwendung in Betracht kommt (vgl. Literatur) (Rn.70).
4. Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 23/16)

Fundstellen

EFG 2016, 1032-1036 (red. Leitsatz und Gründe)

weitere Fundstellen

StE 2016, 406 (red. Leitsatz)

Versorgungswirtschaft 2016, 313 (red. Leitsatz, Kurzwiedergabe)

Diese Entscheidung wird zitiert

Literaturnachweise

Ulrich Herbert, EFG 2016, 1036-1037 (Anmerkung)

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche FG Münster 15. Senat, 3. November 2015, Az: 15 K 1252/14 U

Vergleiche EuGH 5. Kammer, 22. Oktober 2015, Az: C-126/14

Vergleiche Finanzgericht Baden-Württemberg 9. Senat, 13. März 2015, Az: 9 K 2732/13
Vergleiche EuGH 9. Kammer, 22. Januar 2015, Az: C-55/14
Vergleiche FG München 2. Senat, 29. Juli 2014, Az: 2 K 2601/11
Vergleiche BFH 11. Senat, 24. April 2013, Az: XI R 25/10
Vergleiche BFH 9. Senat, 16. April 2013, Az: IX R 26/11
Abgrenzung Sächsisches Finanzgericht 6. Senat, 7. März 2013, Az: 6 K 221/12
Vergleiche BFH 5. Senat, 10. November 2011, Az: V R 41/10
Vergleiche BFH 11. Senat, 19. Juli 2011, Az: XI R 29/09
Vergleiche BFH 11. Senat, 19. Juli 2011, Az: XI R 29/10
Vergleiche BFH 9. Senat, 14. Januar 2003, Az: IX R 74/00
Vergleiche BFH 9. Senat, 6. November 2001, Az: IX R 97/00
Vergleiche BFH 5. Senat, 31. Mai 2001, Az: V R 97/98
Vergleiche EuGH 4. Kammer, 26. September 1996, Az: C-230/94

Tenor

Die Klage wird abgewiesen.

Die bis zum 14.08.2014 entstandenen Kosten des Verfahrens werden der Klägerin zu 24 % und dem Beklagten zu 76 % auferlegt. Die danach entstandenen Kosten werden der Klägerin auferlegt.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren war notwendig.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung gegen Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der der Klägerin zu erstattenden außergerichtlichen Kosten abwenden, wenn diese nicht zuvor Sicherheit in gleicher Höhe geleistet hat.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten darum, ob der Klägerin ein weiterer Vorsteueranspruch aus Baukosten für einen Sportplatz und eine Sporthalle zusteht.
- 2 Die Klägerin wurde 19xx gegründet. Nach ihrem Gesellschaftsvertrag verfolgt sie die Förderung von Bildung und Erziehung durch den Betrieb einer ... Schule. Sie ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31.07.
- 3 Von den Schülern (bzw. ihren Eltern) erhebt die Klägerin Schulgebühren und Aufnahmegebühren, die sich beispielsweise in 2007 auf ca. 5,1 Million € bzw. 535.800 € beliefen.
- 4 Die Gebäude, in denen die Klägerin den Schulbetrieb abwickelte, hatte sie zunächst angemietet. Nach Abschluss der notariellen Verträge im Dezember 2005 erwarb die Klägerin die entsprechenden Grundstücke im Wirtschaftsjahr 2005/2006. Auf diesen Grundstücken wurde etwa 2005/2006 planungsrechtlich unter Hinweis auf eine Konzeption der Klägerin der Betrieb von Sportanlagen auch für außerschulische Sport- und Spielzwecke ermöglicht (vgl. die Anlage K3 zum Schriftsatz der Klägerin vom 15.02.2016, Bl. 216 - 220 Gerichtsakte -GA- II). Am 18.12.2006 (vgl. Bl. 241 GA II) und 19.12.2006 erteilte der Landkreis B... der Klägerin Genehmigungen zum Bau eines Sportplatzes und einer Dreifeldsporthalle mit Mehrzwecknutzung. Auf Seite 6 der Baugenehmigung für die Halle heißt es: „Für die ... Schule A... in C... soll eine Dreifeldsporthalle errichtet werden, wobei die schulische Nutzung etwa bis 15 Uhr erfolgen soll. Danach ist eine gewerbliche und außerschulische Nutzung bis gegen 22 Uhr vorgesehen.“ Der Klägerin wurde die Auflage erteilt, die Nutzung werktags auf die Zeit von 06.00 Uhr bis 21.30 Uhr und sonn- und feiertags auf die Zeit von 07:00 Uhr bis 21.30 Uhr zu begrenzen (Seite 16). Wegen der weiteren Einzelheiten nimmt das Gericht auf die Kopie der Baugenehmigung (Bl. 81 - 99 Umsatzsteuersonderprüfungsakte -UStSoprA- I) Bezug. In der Folge begann die Klägerin im Kalenderjahr 2006 mit der Errichtung eines Sport-Campus bestehend aus einem Sportplatz, der Ende 2007 im umsatzsteuerlichen Sinne fertiggestellt und ab Anfang 2008 im umsatzsteuerlichen Sinne verwendet wurde (tatsächliche Verständigung in der mündlichen Verhandlung), und einer Dreifeldsporthalle, die am 01.04.2008 in Betrieb genommen wurde.

- 5 Im Zusammenhang mit der Errichtung der streitbefangenen Anlagen und der (nicht mehr streitbefangenen) Mensa entstanden der Klägerin Vorsteuerbeträge in Höhe von 87.119,48 € in 2006, 746.942,95 € in 2007 und 322.400,76 € in 2008, die in ihrer Verteilung auf die unterschiedlichen Bauteile dem Grunde nach der Aufstellung in der Einspruchsentscheidung (Seite 2, Bl. 83 GA I) entnommen werden können. Für 2006 ist der Beklagte dabei allerdings zu Unrecht von einem Steuersatz von 19 % ausgegangen, so dass nur Vorsteuer in Höhe von 29.519,56 € für den Sportplatz und in Höhe von 57.599,92 € für die Halle entstanden sind.
- 6 Nach den vorliegenden Unterlagen verwendete die Klägerin für die Überlassung der Sporthalle jedenfalls in 2009 ein einheitliches Vertragsmuster, das mit „Nutzungsvereinbarung“ überschrieben war und u.a. folgende Regelungen enthielt:
- 7 „01. Nutzungsgegenstand
Auf dem Grundstück der Vermieter ... vereinbaren die Parteien die Nutzung der Sporthalle nebst Sanitäreinrichtungen, Garderoben gemäß den in der beigelegten Anlage farblich gekennzeichneten Flächen durch den Mieter.
- 8 02. Nutzungsdauer
Die Nutzungsvereinbarung beginnt am ... und endet am ...
- 9 Während dieses Zeitraums kann der Mieter die in Ziffer 01. genannten Flächen an folgenden Wochentagen zu folgenden Zeiten nutzen:
- 10 ...
- 11 Ein Nutzungsrecht besteht nicht an gesetzlichen Feiertagen und in den Schulferien der Vermieter, die von den gesetzlichen Ferienzeiten im Land Brandenburg abweichen können.
- 12 03. Nutzungsentgelt
Die Nutzungsgebühr beträgt ...
...
zzgl. 7 % Mehrwertsteuer ...
- 13 ...
- 14 05. Toiletten / Duschen
Die Toiletten und Duschen, die sich in den gemieteten Garderoben befinden, können genutzt werden. ... Die Anlagen sind wie vorgefunden in einem sauberen Zustand zu hinterlassen. Bei überdurchschnittlichen Verunreinigungen wird der Vermieter etwaig entstandene Kosten auf die Mieter umlegen.
- 15 06. Ausstattung
Die Nutzung der gemieteten Flächen wird ohne Ausstattung von Sportgeräten vorgenommen.
- 16 ...
- 17 17. Vorrang des Schulbetriebs der Vermieter
Der Schulbetrieb der Vermieter ist durch den Mieter zu beachten. Der Vermieter hat das Recht, an in Ziffer 02. genannten Tagen während der Vertragslaufzeit die Mietflächen selbst zu nutzen, wenn schulische Veranstaltungen dies erfordern. Die Selbstnutzung ist dem Mieter zwei Wochen vor dem maßgeblichen Tag anzuzeigen. Das Nutzungsentgelt wird für diesen Tag anteilig gekürzt.
- 18 18. Sonstiges
...
Das Hausrecht obliegt auch bei Nutzung durch den Mieter weiterhin der Vermieter.“
- 19 Wegen der weiteren Einzelheiten nimmt das Gericht auf das in der UStSoPrA II (Fach „Sporthalle“) abgelegte Vertragsmuster Bezug.
- 20 Für die Vermietung des Sportplatzes verwendete die Klägerin jedenfalls vom 01.10.2009 bis 07.03.2011 ein Vertragsmuster, das u.a. die folgenden Regelungen enthielt:

- „01. Nutzungsgegenstand
Auf dem Grundstück der Vermieter ... vereinbaren die Parteien die Nutzung des Sportplatzes
nebst Sanitäreinrichtungen, Garderoben gemäß den in der beigelegten Anlage farblich gekenn-
zeichneten Flächen durch den Mieter.
- 21 02. Nutzungsdauer
Die Nutzungsvereinbarung beginnt am ... und endet am ...
- 22 Während dieses Zeitraums kann der Mieter die in Ziffer 01. genannten Flächen an folgenden
Wochentagen zu folgenden Zeiten nutzen:
- 23 ...
- 24 Ein Nutzungsrecht besteht nicht an gesetzlichen Feiertagen und in den Schulferien der Vermie-
ter, die von den gesetzlichen Ferienzeiten im Land Brandenburg abweichen können.
- 25 ...
- 26 18. Vorrang des Schulbetriebs der Vermieter
Der Schulbetrieb der Vermieter ist durch den Mieter zu beachten. Der Vermieter hat das Recht,
an in Ziffer 02. genannten Tagen während der Vertragslaufzeit die Mietflächen selbst zu nutzen,
wenn schulische Veranstaltungen dies erfordern. Die Selbstnutzung ist dem Mieter zwei Wochen
vor dem maßgeblichen Tag anzuzeigen. Das Nutzungsentgelt wird für diesen Tag anteilig ge-
kürzt.
- 27 19. Sonstiges
...
Das Hausrecht obliegt auch bei Nutzung durch den Mieter weiterhin der Vermieter.“
- 28 Die Beschreibung des Nutzungsgegenstandes wurde im Zeitraum vom 01.10.2009 bis
07.03.2011 gelegentlich variiert (z.B. Einschränkung auf die Laufbahn oder keine Erwähnung
der Sanitäreinrichtungen und Garderoben).
- 29 Wegen der weiteren Einzelheiten nimmt das Gericht auf die in den Betriebsprüfungsakten
(Bl. 1004 Band V bis Bl. 1161 Band VI) abgelegten und von der Klägerin mit Schriftsatz vom
29.03.2016 (Bl. 268 – 278 GA II) übersandten Vertragskopien Bezug.
- 30 Am 30.08.2007 und 23.03.2009 reichte die Klägerin Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007
beim Beklagten ein, in denen keine Vorsteuer aus Baumaßnahmen berücksichtigt worden war.
Diese Anmeldungen wirkten als Umsatzsteuerfestsetzungen. Am 30.03.2010 reichte sie berich-
tigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 ein, in denen nunmehr Vorsteuer
aus den Baukosten für den Sportplatz und die Sporthalle enthalten waren. Auf dieser Grund-
lage war auch die gleichzeitig eingereichte Umsatzsteuererklärung 2008 erstellt worden. Da-
bei ging die Klägerin davon aus, dass die Sporthalle und der Sportplatz täglich von 08:00 bis
22:00 Uhr genutzt werden könnten, wobei die Schule lediglich in der Zeit von Montag bis Frei-
tag von 08:00 bis 15:00 Uhr außerhalb der Ferien und der Feiertage die Anlagen nutzen wür-
de. In der übrigen Zeit würden die Anlagen durch Vermietung an Dritte genutzt. Dies entspre-
che einem Jahresgesamtnutzungspotenzial von 5.096 Stunden, wovon an 33 Schulwochen zu je
35 Stunden = 1.155 Stunden die Schulnutzung beteiligt sei. Der Anteil der vorsteuergünstigen
Nutzung betrage 77,34 %. Daher sei Vorsteuer i.H.v. 78.403,81 € in 2006, 621.834,27 € in 2007
und 317.570,77 € in 2008 abzugsfähig. Wegen der Einzelheiten nimmt das Gericht auf die Anla-
gen zu den Umsatzsteuererklärungen (Bl. 19 f., 27 f., 33 f. UStSoPrA I) Bezug.
- 31 Vom 20.05.2010 bis 29.03.2011 führte der Beklagte bei der Klägerin eine Umsatzsteuersonder-
prüfung für die Streitjahre durch. Die Prüferin gelangte zu der Auffassung, dass die Klägerin in
den Streitjahren 2006 und 2007 noch nicht beabsichtigt habe, steuerpflichtige Umsätze durch-
zuführen. Jedenfalls fehle es an der rechtzeitigen Zuordnung der bezogenen Leistungen zum
Unternehmen der Klägerin. Lediglich im Wege der Berichtigung nach § 15a Umsatzsteuergesetz
-UStG- sei ein Vorsteuerabzug für den Sportplatz i.H.v. 2.230,43 € und für die Sporthalle i.H.v.
167,66 € zu gewähren.
- 32 Dem folgend erließ der Beklagte am 12.04.2011 geänderte Umsatzsteuerbescheide 2006-2008,
mit denen die Umsatzsteuer 2006 auf 7.726,66 €, die Umsatzsteuer 2007 auf 2.696,47 € und

die Umsatzsteuer 2008 auf -58.403,32 € festgesetzt wurde. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am 27.04.2011 Einspruch ein, den sie am 12.05.2011 begründete. Darauf teilte der Beklagte am 09.12.2011 mit, dass der Vorgang an die Rechtsbehelfsstelle abgegeben worden sei und dass diese unaufgefordert auf die Angelegenheit zurückkomme. Ferner wurde um Verständnis gebeten, dass die Bearbeitung einige Zeit in Anspruch nehmen werde. Nach weiterem Schriftsatztausch erinnerte die Klägerin am 16.05.2012 und 16.08.2012 an die ausstehende Einspruchsentscheidung. Am 26.03.2013 teilte der Beklagte mit, aufgrund noch ausstehender interner Abstimmungen könne noch keine Sachentscheidung getroffen werden. Er werde unaufgefordert auf die Sache zurückkommen. Gleichzeitig berichtete der Beklagte an das Ministerium, das sich schon im früheren Verlauf des Einspruchsverfahrens zu dem Einzelfall geäußert hatte, und bat um (weitere) Weisungen, wie in der Sache zu verfahren sei. Der Klägerin teilte der Beklagte letzteres - abgesehen von dem erwähnten allgemeinen Hinweis - nicht mit.

- 33 Am 29.05.2013 hat die Klägerin bei Gericht Untätigkeitsklage erhoben. Darauf hat der Beklagte am 11.08.2014 eine Einspruchsentscheidung (Bl. 82 ff. GA I) erlassen, mit der er dem Einspruch und der Klage teilweise abgeholfen hat. Er geht nunmehr davon aus, dass die Klägerin dem Grunde nach in allen Streitjahren zum Vorsteuerabzug aus den Baukosten berechtigt war. Allerdings geht er hinsichtlich der Sportstätten nur von einem Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer in Höhe von 55 % aus. Ferner berücksichtigt er nunmehr einen Anteil berücksichtigungsfähiger Vorsteuer für den Bau der Mensa von 97,67 %, der nicht streitig ist. Davon ausgehend hat er die Umsatzsteuer 2006 auf -47.738,49 €, die Umsatzsteuer 2007 auf -419.987,14 € und die Umsatzsteuer 2008 auf -222.945,10 € festgesetzt, was einer Sollminderung um 55.465,45 € in 2006, 422.683,61 € in 2007 und 164.541,78 € in 2008 entspricht. Wegen des Rechenfehlers bei der Ermittlung der Vorsteuer in 2006 entspricht die berücksichtigte Vorsteuer in 2006 einem Anteil von 63,67 %.
- 34 Dabei geht der Beklagte davon aus, dass die Klägerin dem Grunde nach in allen Streitjahren berechtigt ist, einen Vorsteueranspruch im Hinblick auf eine entgeltliche Überlassung der Sportanlagen an Dritte geltend zu machen. Die erforderliche Aufteilung der Vorsteuer könne dem Grunde nach sachgerecht nach dem zeitlichen Verhältnis der Nutzung für schulische und gewerbliche Zwecke vorgenommen werden. Allerdings sei bei der Bemessung der zeitlichen Anteile zu berücksichtigen, dass sich die schulische Nutzung nicht auf die übliche Unterrichtszeit von 08.00 bis 15:00 Uhr an 180 Schultagen im Jahr beschränke. Vielmehr würden die streitbefangenen Anlagen nachmittags, abends, an Wochenenden (insbesondere samstags) und in den Ferien auch für schulische Zwecke in Gestalt von Sportarbeitsgemeinschaften, Elternversammlungen, Konferenzen, Schulfesten, Schulturnieren und Schülerferiencamps genutzt. Ferner sei davon auszugehen, dass eine gewerbliche Nutzung von vornherein nicht zu einer 100%-igen Auslastung der Anlagen habe führen können. Denn eine gewerbliche Nutzung der Anlagen an Feiertagen, an Wochenenden, in den Morgenstunden von 06:00 bis 08:00 Uhr und in kürzeren Ferienzeiten (Weihnachtsferien, Winterferien, Brückentage) sei nicht realistisch. Vielmehr habe allenfalls eine 70%-ige Auslastung der Anlagen erwartet werden können. Für den normalen Schulbetrieb sei eine Nutzung an 1.260 Stunden (180 Tage von 08.00 bis 15:00 Uhr, also 7 Stunden), für außerunterrichtliche Schulzwecke an 519 Stunden (extracurricular activities schultäglich für 1,5 Stunden, A... Feriencamp an 10 Tagen für jeweils 6 Stunden, Schulveranstaltungen am Wochenende an 14 Tagen zu jeweils 13,5 Stunden) und für gewerbliche Zwecke an 2.162 Stunden (montags bis freitags von 16:30 bis 21:30 Uhr, Wettkämpfe am Wochenende an 26 Tagen, gewerbliche Feriencamps an 56 Tagen) zu erwarten gewesen. Dies entspreche einer anteiligen gewerblichen Nutzung von 55% am Gesamtnutzungspotential von 3.941 Stunden. Dem stehe eine baurechtlich mögliche Gesamtnutzungszeit von 5.595,5 Stunden (werktags von 06:00 bis 21:30 Uhr, an Sonn- und Feiertagen von 07.00 bis 21:30 Uhr) gegenüber. Der Differenzbetrag (Leerstandszeiten) stehe der gewerblichen wie der außerunterrichtlichen Nutzung gleichermaßen zur Verfügung. Wegen der Berechnungen im Einzelnen nimmt das Gericht auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung (Bl. 87 GA I) Bezug.
- 35 Die Klägerin macht geltend, ihr sei weitere Vorsteuer (ausgehend von einer Vorsteuerquote von 76,01 %) zu gewähren.
- 36 Die Leerstandszeiten seien ausschließlich der gewerblichen Nutzung zuzuordnen, da ein Schulunterricht nach 15:00 Uhr ausgeschlossen und die gewerbliche Vermietung in den übrigen Zeiten von vornherein beabsichtigt gewesen sei. Dies entspreche der Vorgehensweise bei (teilweise oder vollständig) erfolglosen Unternehmern, denen der Vorsteuerabzug erhalten bleibe, obwohl die angeschafften Wirtschaftsgüter nicht oder nicht vollständig genutzt würden, und ent-

spreche dem Grundsatz des Sofortabzugs. Die Anlagen hätten während der schulfreien Zeit zu 16 Stunden täglich, an Sonn- und Feiertagen zu 15 Stunden täglich und an Schultagen zu 7 Stunden täglich, insgesamt also 3.992 Stunden jährlich steuerpflichtig vermietet werden sollen und in diesem Umfang der Vermietung auch zur Verfügung gestanden. Dies entspreche einer vorsteuergünstigen Nutzung von 76,01 % bei einer jährlichen Nutzungsmöglichkeit von 5.252 Stunden. Wegen der Einzelheiten der Berechnung nimmt das Gericht auf die Anlage 9 zur Klageschrift (Bl. 61 GA I) Bezug. Insbesondere sei eine Nutzung durch den D... e.V. eingeplant gewesen. Im Hinblick darauf seien zusätzliche Investitionen erfolgt, insbesondere, um Spiele in der 2. ...ball-Bundesliga austragen zu können. Auch die Ausstattung des Sportplatzes mit Kunstrasen und Flutlicht sei nur im Hinblick auf die beabsichtigte Fremdnutzung erfolgt.

- 37 Ein Abstellen auf die abstrakte Nutzungsmöglichkeit durch den Schulbetrieb einerseits und die Vermietung an Dritte andererseits sei ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab, weil theoretisch innerhalb der jeweiligen Zeitzonen sowohl eine Vollauslastung durch den Schulbetrieb als auch durch die Vermietung denkbar wäre. Jedenfalls habe stets die Absicht bestanden, die Anlagen außerhalb der für die schulische Nutzung reservierten Zeiten vollständig zu vermieten. Überdies sei der Aufteilungsmaßstab nach den abstrakten Nutzungsmöglichkeiten durch die Klägerin einfach zu handhaben. Es sei unzumutbar, detailliert die tatsächliche Nutzung, die auch durch kurzfristige Ereignisse, wie z.B. Erkrankungen, beeinflusst werde, aufzuzeichnen und zur Grundlage der Vorsteueraufteilung zu machen. Jedenfalls sei es systemwidrig, die Klägerin für Zeiten des Leerstands vollständig mit Vorsteuer zu belasten.
- 38 Für die Berechnung der tatsächlichen Nutzung der Anlagen habe sie unterstellt, dass die Anlagen während der Schulzeit von 08:00 bis 15:00 Uhr außerhalb der Ferien, also in 36 Wochen, ausschließlich für steuerfreie (§ 4 Nr. 21 Buchst. a UStG) Umsätze zur Verfügung gestanden hätten. Die konkrete Nutzung lasse sich nicht mehr ermitteln. Da die Anlagen nicht ständig genutzt worden seien, wäre eigentlich ein Abschlag von 10 % angemessen. Denn schon nach dem Lehrplan sei keine Vollauslastung während der üblichen Unterrichtszeiten vorgesehen gewesen, hinzu kämen Unterrichtsausfälle durch Erkrankungen von Lehrpersonal und saisonal unterschiedliche Nutzungen (Schwerpunkt der Hallennutzung im Winter und des Sportplatzes im Sommer).
- 39 Die Nutzung der Anlagen habe sich in den Jahren bis 2012 sich wie folgt dargestellt:
- 40 Der Sportplatz sei in 2008 ab dem 01.04.2008 in 945 Stunden für den Schulbetrieb genutzt worden, in den Folgejahren in 1.260 Stunden. Eine sog. Außerschulische Nutzung habe in 2008 nicht stattgefunden, ab 2009 jährlich in 210 Stunden. Für gewerbliche Zwecke sei der Sportplatz in 2008 für 265 Stunden vermietet gewesen, in 2009 für 101,5 Stunden, in 2010 für 223 Stunden, in 2011 für 48 Stunden und in 2012 für 111 Stunden.
- 41 Die Sporthalle sei mit einer Jahresstundenzahl von 66 Stunden vermietet worden, in 2009 für 680 Stunden, in 2010 für 1.199 Stunden, in 2011 für 926,5 Stunden und in 2012 für 861,75 Stunden. Eine sog. Außerschulische Nutzung habe in 2008 nicht stattgefunden.
- 42 Nach dem Vortrag der Klägerin fanden einzelne Vermietungen auch während der üblichen Schulzeiten (Montag bis Freitag von 08:00 bis 15:00 Uhr) statt, insbesondere Vermietungen an eine andere Grundschule oder an/für die Gruppe/Veranstaltung „E...“, die an ein bis zwei Wochentagen von 08:00 bis 09:30 Uhr mietete.
- 43 Wegen der Einzelheiten der Berechnungen nimmt das Gericht auf die Schriftsätze der Klägerin vom 10.06.2015, 30.07.2015 und 15.02.2016 jeweils nebst Anlagen Bezug. (Bl. 114 ff. GA I, Bl. 134 ff. GA I, Bl. 194 ff. GA II)
- 44 Alles in allem sei eine positive Belegungstendenz erkennbar. Die gewerbliche Nutzung habe nach 1,14 % in 2008, 13,32 % in 2009, 24,91 % in 2010, 20,18 % in 2011 und 19,06 % in 2012 bezogen auf das Gesamtnutzungspotenzial betragen. Ähnlich wie bei einem Start-up Unternehmen benötige die Klägerin mit ihrer Halle einige Zeit, um sich erfolgreich am Markt zu positionieren. Dabei spiele eine Rolle, dass die Mietpreise wegen der hochwertigen Ausstattung über denen von gewöhnlichen Schulturnhallen lägen. Sie erschließe sich aber neue Marktfelder bei Campveranstaltern oder Initiatoren örtlicher/regionaler kultureller Veranstaltungen. Allerdings hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass es ihr baurechtlich grundsätzlich nicht gestattet sei, kulturelle Veranstaltungen im weitesten Sinn anzunehmen.

- 45 Die Nutzung der Sportanlagen außerhalb der üblichen Unterrichtszeiten für schulische Veranstaltungen im weitesten Sinne sei von gänzlich untergeordneter Bedeutung. Es handele sich jeweils um wenige Stunden während des gesamten Jahres, wie z.B. ein Basketballturnier am xx.xx.2011 von 8:00 bis 16:00 Uhr oder einen Cross Country Wettbewerb am xx.xx.2012 von 08:00 bis 15:00 Uhr. Nur im Hinblick auf diese ganz begrenzten Ausnahmefälle sei in die Nutzungsvereinbarungen der Vorbehalt des Vorrangs schulischer Veranstaltungen aufgenommen worden.
- 46 Anlass für eine Berichtigung gemäß § 15a UStG bestehe nicht. Die einzige Veränderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse sei nach den Streitjahren durch die Einführung der ... (Anmerkung des Dokumentars: außerschulische Aktivitäten) eingetreten.
- 47 Die Klägerin beantragt,
abweichend von den Umsatzsteuerbescheiden 2006 bis 2008 vom 12.04.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.08.2014 die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung weiterer Vorsteuer in Höhe von 10.754,05 € in 2006, 123.932,07 € in 2007 und 63.579,90 € in 2008 festzusetzen, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären, hilfsweise, die Revision zuzulassen.
- 48 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 49 Er hält die Klage für unbegründet und verweist auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung. Der Hinweis auf die zu (völlig) ungenutzten Flächen ergangene Rechtsprechung sei für den Streitfall nicht erhellend, weil es sich hier um eine im Laufe des Tages wechselnde steuerfreie und steuerpflichtige Nutzung handele. Insoweit sei auf eine bedarfsgerechte Schätzung der Nutzungszeiten abzustellen. Zwar könnten grundsätzlich Leerstandszeiten innerhalb der angenommenen Zeitfenster der beabsichtigten jeweiligen Nutzung zugeordnet werden. Davon ausgenommen seien aber Zeiten dauerhaften Leerstands, insbesondere theoretisch mögliche, jedoch nicht realistische Nutzungszeiten zwischen 06:00 und 08:00 Uhr morgens. Davon ausgehend lege er bei seiner Schätzung für die vorsteuergünstige Vermietung eine Auslastung von 70 % zugrunde. Eine Auslastung von 100 % sei wenig realistisch.
- 50 Vom 28.04.2015 bis 23.12.2015 hat der Beklagte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durchgeführt, die u.a. die Umsatzsteuer 2009 bis 2013 umfasst hat. Die Prüferin hat für die Jahre 2008 bis 2013 Anteile für die steuerpflichtige Vermietung an der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer (ohne Leerstand) von maximal 40,45 % für die Sporthalle und maximal 15,92 % für den Sportplatz ermittelt. Da keine Belegungspläne mehr vorgelegt werden konnten, hat die Prüferin die aus vorhandenen Verträgen ableitbaren Daten zugrunde gelegt. Während der Prüfung bestand Uneinigkeit darüber, ob die Vermietung auch an Feiertagen und während der Schulferien der Klägerin stattgefunden hatte (Aufstellung vom 03.12.2015, Bl. 1686 BpA IX). Im Wege einer tatsächlichen Verständigung haben sich die Beteiligten auf einen Mittelwert geeinigt (Bl. 1685 BpA IX, 1914 BpA X). Davon ausgehend sind die vorgenannten Nutzungsanteile ermittelt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Tz. 34 des Prüfungsberichts vom 23.12.2015 in Verbindung mit den Anlagen 2.1 bis 2.7 und 3 bis 3.6 verwiesen.
- 51 Mit Verfügung vom 06.01.2016 hat der Vorsitzende der Klägerin unter Setzen einer Ausschlussfrist gemäß § 79b Abs. 2 und 3 Finanzgerichtsordnung -FGO- bis zum 15.02.2016 aufgegeben, für den Fall, dass die Klägerin vortragen will, dass eine Nutzung der Sportstätten als Hörsaal/Versammlungsraum, Theater und Konzerthalle sowie als Trainingsstätte für Teilnehmer an Schulsportwettbewerben in den Streitjahren ausschließlich an Schultagen in der Zeit von 08:00 bis 15:00 Uhr oder überhaupt nicht erfolgt ist und während der Planungs- und Bauphase auch nicht anders geplant und/oder vorhergesehen wurde, die Umstände, aus denen sich dieses ergibt, unter Beweisantritt (Vorlage geeigneter schriftlicher Unterlagen in Kopie, hilfsweise, Benennung von Zeugen mit vollständigen Namen und ladungsfähigen Anschriften) vorzutragen.
- 52 Dem Gericht haben je ein Band Umsatzsteuer- und Bilanzakten, 10 Bände Betriebsprüfungsakten sowie drei Leitz-Ordner Umsatzsteuersonderprüfungsakten vorgelegen, die vom Beklagten für die Klägerin unter der Steuer-Nr. ... geführt werden.

Entscheidungsgründe

- 53 I. Die Klage ist unbegründet.
- 54 Die Klägerin wird durch die angefochtenen Bescheide nicht i.S. des § 100 Abs. 1 und 2 FGO in ihren Rechten verletzt. Die Klägerin kann keine höheren als die vom Beklagten bereits berücksichtigten Vorsteueranteile steuermindernd abziehen.
- 55 1. Dem von der Klägerin begehrten Vorsteuerabzug steht nicht schon entgegen, dass sie ursprünglich möglicherweise davon ausging, mit der Überlassung der Halle nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Vermietungsleistungen zu erbringen. Denn entscheidend für die Frage, ob für künftige Leistungen der Vorsteuerabzug gewährt werden kann, ist, welchen umsatzsteuerlichen Charakter die bei Empfang der vorsteuerbelasteten Leistungen beabsichtigten Umsätze bei objektiver Betrachtung hatten (Bundesfinanzhof -BFH-, Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE- 235, 554, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2012, 348).
- 56 Dabei legt das Gericht der Entscheidung wegen des Inhalts der mit den Fremdnutzern vereinbarten Leistungen die hier vorgelegten Verträge aus den Jahren 2009/2010 zugrunde, weil keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Klägerin zuvor andere Muster verwendet oder im Zeitraum des Leistungsbezugs andere Formulierungen ihrer Vermietungsverträge ins Auge gefasst hatte. Sie trägt auch selbst derartiges nicht vor.
- 57 Die Klägerin geht zu Recht davon aus, dass sie mit der Überlassung der Sportanlagen steuerpflichtige Leistungen erbracht hat, die nicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei sind. Dafür spricht, dass die Klägerin durch die Reinigung der Anlagen (jedenfalls von nutzungstypischen Verschmutzungen) und die Überlassung von Versorgungsleistungen Leistungen erbracht hat, die nicht ohne weiteres mit Vermietungen einhergehen. Ferner spricht auch die nur stundenweise Überlassung eher gegen die Annahme einer Vermietungsleistung. Jedenfalls ist nach den vorliegenden Vertragsmustern nicht ersichtlich, dass die Klägerin – wie es eine Vermietung voraussetzen würde (Gerichtshof der Europäischen Union -EuGH-, Urteil vom 22.01.2015 C-55/14 – Stade Luc Varenne, Mehrwertsteuerrecht -MwStR- 2015, 172, Rn 21) – ihren Mietern das Recht eingeräumt hat, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wären sie dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Denn die Klägerin hatte sich das Recht vorbehalten, die zugesagte Nutzung mit Rücksicht auf schulische Bedürfnisse einzuschränken und sich das Hausrecht vorbehalten (Ziff. 17 und 18 bzw. 18 und 19 der Nutzungsvereinbarungen). Im Einklang damit werden in der Rechtsprechung stundenweise Überlassungen von Sportanlagen als nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG unterliegende Leistungen angesehen (BFH, Urteile vom 31.05.2001 V R 97/98, BFHE 194, 555, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2001, 658; vom 10.11.2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, DStR 2012, 348; Finanzgericht -FG- Baden-Württemberg, Urteil vom 13.03.2015 9 K 2732/13, MwStR 2016, 213, Revision anhängig unter dem Az. XI R 12/15; FG Münster, Urteil vom 03.11.2015 15 K 1252/14 U, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2016, 152).
- 58 2. Auf die Fragen, ob in allen Vermietungsfällen die Voraussetzungen für eine Option gemäß § 9 UStG vorlagen oder welche Auswirkungen es hat, dass die Klägerin in den Streitjahren (oder in einem Teil davon) möglicherweise noch keine Optionsabsicht hatte, kommt es daher nicht an.
- 59 3. Ebenso wenig kommt es auf den Zeitpunkt einer Zuordnungsentscheidung an (wie nunmehr auch der Beklagte anerkennt), weil von Anfang an eine ausschließlich unternehmerische Nutzung vorgesehen war (vgl. Bunjes/Heidner, UStG, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn 99) und fraglich allein sein kann und konnte, in welchem Umfang die beabsichtigte und tatsächliche Verwendung nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG vorsteuerschädlich war.
- 60 4. a) Da die den streitbefangenen Vorsteuerbeträge zugrunde liegenden Eingangsleistungen, insbesondere die Werklieferung der Sportanlagen, sowohl für den vorsteuerschädlichen Schulbetrieb als auch für die vorsteuergünstige Nutzungsüberlassung an Dritte verwendet wurden, ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Dabei hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Wahlrecht, nach welcher Methode er die Vorsteuer aufteilt. Das Finanzamt und das FG können lediglich nachprüfen, ob die Schätzung sachgerecht ist (Bunjes/Heidner, UStG, 14.

- 61 b) Der Klägerin ist einzuräumen, dass im Streitfall der Umfang der zeitlichen Nutzung der Sportanlagen für schulische Zwecke einerseits und für Vermietungszwecke andererseits einen sachgerechten Maßstab darstellt, um die nach § 15 Abs. 4 UStG erforderliche Aufteilung der durch die Errichtung und den Betrieb der Sportanlagen ausgelösten Vorsteuer vorzunehmen. Alternative Aufteilungsmethoden erscheinen nicht vorzugswürdig. Im Streitfall erzielt die Klägerin durch die schulische Nutzung Umsätze aus den Schulgebühren. In diese gehen die Aufwendungen für die Sportanlagen jedoch nur zu einem geringen Umfang ein, so dass eine Gegenüberstellung der Umsätze aus Schulgebühren und Vermietungseinnahmen zu keinem sachgerechten Ergebnis führen würde. Die Gegenüberstellung von fiktiven Umsätzen für die Selbstnutzung und „echten“ Vermietungsumsätzen dürfte zu keinen oder jedenfalls zu keinen nennenswert anderen Ergebnissen führen als die Gegenüberstellung der Nutzungszeiten, da die Klägerin nach ihrem Vortrag in der mündlichen Verhandlung für alle Nutzer gleich hohe Stundensätze ansetzte. Auch in einer Verwaltungsanweisung und in der Literatur wird bei einer stündlich wechselnden Nutzung von Sportanlagen oder anderen Gebäuden eine an den Nutzungszeiten orientierte Aufteilung der Vorsteuer befürwortet (Oberfinanzdirektion -OFD- Frankfurt/Main, Verfügung vom 25.06.2003 S 7106 A - 55 St 10, Umsatzsteuer-Rundschau -UR- 2004, 38; Heinrichshofen in Hartmann/Metzenmacher, UStG, Lieferung 7/15, E § 15 Abs. 4 Tz 71; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 155. Lieferung 07.2013, § 15 Rn 1340, 1354; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, 50. Lieferung 07.2009, § 184 Rn 273; Boos, Deutsche Steuer-Zeitung -DStZ- 2012, 267 [274]; Sterzinger, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht -UVR- 2015, 109 [113]).
- 62 c) aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin gehen in die Aufteilung nur die tatsächlichen Nutzungszeiten, jedoch nicht die Leerstandszeiten ein. Denn ein Leerstand ist grundsätzlich keine tatsächliche Verwendung (BFH, Urteile vom 19.07.2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430; XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438).
- 63 bb) Gegen die Zuordnung der Leerstandszeiten zu den Zeiten der gewerblichen Nutzung spricht auch, dass die zeitlichen Sphären keineswegs so strikt voneinander getrennt sind, wie dies die Klägerin in ihrer Vorsteueraufteilung zugrunde legt. Denn die gewerbliche Vermietung fand einerseits teilweise auch während der Schulzeiten statt (z.B. an eine andere Schule). Andererseits ist das Gericht davon überzeugt, dass die Klägerin die Sportanlagen auch über die übliche Unterrichtszeit hinaus für schulische Zwecke nutzt und dies auch von vornherein beabsichtigt hat. Die Klägerin betreibt unter einem Dach mehrere Schulformen (von der Grundschule bis zur Hochschulreife) und rühmt sich auf ihrer Website der Multifunktionalität ihrer Sporthalle. Nach dem vom Beklagten ausgedruckten Terminkalender fanden vom 12.08.2013 bis 26.06.2014 auf bzw. in den streitbefangenen Sportanlagen verschiedene schulische Veranstaltungen außerhalb der üblichen Schulzeiten (montags bis freitags von 08.00 bis 15:00 Uhr) statt, z.B. halbjährliche „F...“ am 21./22.10.2013 und 17.03.2014. Das Gericht verweist auf die vom Beklagten in der Umsatzsteuersonderprüfungsakte III nach Bl. 501 abgelegten Ausdrucke der Website. Es entspricht darüber hinaus der Lebenserfahrung, dass die kulturellen Nutzungsmöglichkeiten nicht nur während der normalen Schulzeit zur Anwendung kommen, sondern auch abends oder am Wochenende, wenn die Angehörigen der Schüler Gelegenheit haben, Aufführungen der Schüler als Zuschauer zu besuchen. Aufgrund der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geschilderten baurechtlichen Gegebenheiten kann die auf der Website hervorgehobene Nutzung für kulturelle Zwecke im Wesentlichen nur im Rahmen schulischer Veranstaltungen stattfinden.
- 64 Ferner vermittelt die Klägerin den Eindruck, mit einem gewissen Ehrgeiz an überregionalen Sportwettbewerben (offenbar zwischen ähnlich ausgerichteten Schulen an anderen Standorten) teilzunehmen. Erfahrungsgemäß kann das dafür erforderliche Training und ggf. auch ein Wettkampf nicht allein während der üblichen Schulstunden absolviert werden. Trotz der Auflage vom 06.01.2016 hat die Klägerin nicht dargelegt, wie und wo die Trainings- und Wettkampfzeiten absolviert werden, wenn nicht auf bzw. in den streitbefangenen sportlichen Anlagen nach den üblichen Unterrichtszeiten. Zudem hat die Klägerin eingeräumt, über keine Belegungspläne für die Streitjahre und die anschließenden Jahre mehr zu verfügen und ist daher nicht in der Lage, substantiiert zu schulischen, nicht durch Verträge unterlegten Nutzungen vorzutragen. Dem entsprechend erscheint es nicht glaubhaft, dass die Klägerin die sportlichen Anlagen nur an wenigen Stunden im Jahr für schulische Zwecke verwendet hat. In diese Richtung weist auch, dass die Klägerin ausweislich der hier vorliegenden Nutzungsverträge sich das Recht vorbehalten hat, bestimmte gewerbliche Nutzungszeiten im Interesse schulischer Zwecke relativ kurz-

fristig zu stornieren. Dieser Vorbehalt bezog sich, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung klargestellt hat, nicht auf Feiertage und Ferienzeiten. Mangels vollständiger Auslastung der Sportanlagen durch Vermietungsleistungen standen die Anlagen aber auch unabhängig von solchen Stornierungen in nicht nur untergeordnetem Umfang für Schulveranstaltungen außerhalb der üblichen Unterrichtszeit zur Verfügung. Dem entsprechend kommt auch die gesamte baurechtlich zur Verfügung stehende Nutzungszeit für eine Verwendung für schulische Zwecke in Betracht. Dass auch dadurch keine Vollauslastung zu erwarten ist, steht dem nicht entgegen.

- 65 cc) Daher ist die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung der Vorsteuerbeträge insoweit nicht sachgerecht, als sie darauf beruht, dass sie die Leerstandszeiten der steuerpflichtigen Nutzung zuordnet. Damit im Einklang steht, dass für die Aufteilung von Aufwendungen auf die unternehmerische und nichtunternehmerische Nutzung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 UStG für eine unentgeltlichen Wertabgabe ebenfalls Leerstandszeiten anteilig den beiden Nutzungssphären zugeordnet werden (EuGH, Urteil vom 26.09.1996 C-230/94 – Enkler, DStR 1996, 1686, Rn 37; Bunjes/Korn, UStG, 14. Aufl. 2015, § 10 Rn 87). Die vom Gericht vertretene Auffassung entspricht auch der ertragsteuerlichen Rechtsprechung für die Aufteilung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen, die teilweise vermietet und teilweise fremd genutzt werden (vgl. BFH, Urteile vom 06.11.2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726; vom 14.01.2003 IX R 74/00, BFH/NV 2003, 752; vom 16.04.2013 IX R 26/11, BFHE 241, 261, BStBl II 2013, 613, Rn 13). Die letztgenannte Rechtsprechung kommt auch dann zur Anwendung, wenn Steuerpflichtige aufgrund beruflicher oder sonstiger Verpflichtungen keine Gelegenheit haben, die Ferienwohnung während der gesamten Leerstandszeiten aufzusuchen. Daher ist es im Streitfall unbeachtlich, dass die Klägerin keine Aussicht hatte, die gesamten Leerstandszeiten mit außerunterrichtlichen Schulveranstaltungen zu füllen.
- 66 Die von der Klägerin für ihre Gegenauffassung zitierten Fundstellen (Abschn. 15a2. Abs. 8 Umsatzsteuer-Anwendungserlass -UStAE-; FG München, Urteil vom 29.07.2014 2 K 2601/11, MwStR 2015, 272) betreffen den völligen oder teilweisen Leerstand eines Gebäudes, wie er bei Dauervermietungen vorkommt, und sind nicht auf sich ständig abwechselnde stundenweise Nutzungen übertragbar.
- 67 Die gegenteilige Ansicht von Sterzinger (UVR 2015, 109 [113]) hat dieser nicht näher begründet. Das von ihm für seine Auffassung in Bezug genommene Urteil des Sächsischen FG vom 07.03.2013 6 K 221/12 (Zeitschrift für Kommunal финанzen -ZKF- 2013, 187) betrifft den Sonderfall, dass wegen der geringen Größe der Schule eine weiter gehende Selbstnutzung außerhalb der vorgesehenen Selbstnutzungszeiten ausgeschlossen erscheint. Dies trifft nach den vorstehenden Feststellungen im Streitfall nicht zu.
- 68 dd) Das Ergebnis erscheint auch wirtschaftlich nachvollziehbar. Gegenstand der Klägerin ist das Betreiben einer Schule. Zum Betrieb einer Schule (jedenfalls in der Größenordnung wie die der Klägerin) gehört der Betrieb einer Sporthalle. Auch das Vorhalten eines Sportplatzes ist dafür sachdienlich. Diese Anlagen können (wie alle Schulgebäude) typischerweise nicht während der gesamten baurechtlich zur Verfügung stehenden Nutzungszeit für den Schulbetrieb genutzt werden. Ein gewisser Leerstand ist daher der schulischen Nutzung immanent. Dies gilt in gleicher Weise für die Vermietungsnutzung. Auch insoweit kann keine nahtlose Vollauslastung außerhalb der schulischen Kernzeit erwartet werden.
- 69 ee) Soweit die Klägerin einwendet, sie habe eigens für Vermietungszwecke die Anlagen mit besonderen Einrichtungen, insbesondere für die Durchführung von Spielen der 2. ...ball-Bundesliga und für den Abendtrainingsbetrieb auf dem Sportplatz, ausgestattet, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Dass die Klägerin dem Grunde nach beabsichtigt hat, mit den Sportanlagen vorsteuergünstige Umsätze zu erzielen, ist nicht streitig. Ferner hat die Klägerin die Mehrkosten nicht betragsmäßig beziffert und konkreten Anschaffungen oder Aufwendungen zugeordnet. Zudem scheidet bei der Errichtung eines einheitlichen Gebäudes eine Zuordnung bestimmter Teilbeträge zu bestimmten Nutzungen aus (Bunjes/Heidner, UStG, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn 393). Jedenfalls werden die Einrichtungen überwiegend auch für den steuerfreien Schulbetrieb genutzt.
- 70 d) aa) Da in den Streitjahren 2006 und 2007 noch keine Verwendung der streitigen Sportanlagen stattfand, kommt es insoweit auf die voraussichtlichen Aufteilungsverhältnisse an (Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Stand 28.09.2015, § 15 Rn 408). Erforderlich ist eine Verwendungsprognose, wobei die tatsächliche Verwendung als Indiz für die beabsichtigte Verwendung in Betracht kommt (Kraeusel/Forgách in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand

01.11.2014, § 15 Rn 417.1). Die Prognose muss so aufgestellt werden, dass sie den späteren tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Stand 28.09.2015, § 15 Rn 411; ähnlich Heinrichshofen in Hartmann/Metzenmacher, UStG, Lieferung 7/15, E § 15 Abs. 4 Tz 51, 55: Die Verwendungsabsicht muss in gutem Glauben erklärt werden). Es kommt also nicht darauf an, was der Unternehmer als die erstrebenswerteste tatsächliche Entwicklung ansieht, sondern darauf, was nach den Erkenntnismöglichkeiten im Zeitpunkt des Leistungsbezugs als die im Erstjahr oder allenfalls in den ersten Jahren der tatsächlichen Verwendung wahrscheinlichste tatsächliche Verwendung erscheint. Einen weitergehenden Vorsteuerabzug erfordert das unionsrechtliche Neutralitätsprinzip nicht (vgl. EuGH, Urteil vom 22.10.2015 C-126/14 - Sveda, DStR 2015, 2442, Rn 17 f.; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, 50. Lieferung 07.2009, § 184 Rn 363). Denn der Unternehmer soll daraus, dass der Leistungsbezug und die erstmalige Verwendung zeitlich auseinanderfallen, zwar keinen Nachteil erleiden, jedoch auch keinen Vorteil erlangen.

- 71 Die Klägerin hat nichts vorgetragen, aus dem sich ergibt, dass sie während der Planungs- und Bauphase begründete Aussichten auf eine deutlich höhere Auslastung hatte, als sie in den Jahren ab 2009 oder 2010 (also nach Abschluss einer Anlaufphase) erzielt wurde.
- 72 bb) Hinsichtlich der Sporthalle ergibt sich nach den vorliegenden Zahlen, dass in den Jahren 2009 - 2012 ein durchschnittlicher Anteil der Vermietungsnutzung an der tatsächlichen Gesamtnutzung von 38,15 % erreicht wurde. Das Jahr 2008 als Jahr der erstmaligen Nutzung mit einer dadurch bedingten niedrigen Auslastung ist dabei als untypisch unberücksichtigt geblieben. Daran ändert sich auch nichts Entscheidendes, wenn man davon ausgeht, dass die Nutzung im „Schulblock“ auch nur 90 % beträgt. Dann beträgt der Durchschnittswert des Vermietungsanteils der Jahre 2009 bis 2012 40,65 % (Prozentangaben jeweils bezogen auf die tatsächliche Gesamtnutzung):

73

2008			Nach Abschlag von 10%	f. Schule
mögl. Gesamtnutzungsdauer	2.339,0		2.339,0	
Schulnutzung lt. Klägerin	945,0	93,47%	850,5	92,80%
Vermietungsnutzung	66,0	6,53%	66,0	7,20%
tatsächliche Gesamtnutzung	1.011,0		916,5	
2009				
mögl. Gesamtnutzungsdauer	5.781,0		5.781,0	
Schulnutzung lt. Klägerin	1.350,0	66,50%	1.215,0	64,12%
Vermietungsnutzung	680,0	33,50%	680,0	35,88%
tatsächliche Gesamtnutzung	2.030,0		1.895,0	

2010				
mögl. Gesamtnutzungsdauer	5.776,0		5.776,0	
Schulnutzung lt. Klägerin	1.500,0	55,58%	1.350,0	52,96%
Vermietungsnutzung	1.199,0	44,42%	1.199,0	47,04%
tatsächliche Gesamtnutzung	2.699,0		2.549,0	
2011				
mögl. Gesamtnutzungsdauer	5.781,0		5.781,0	
Schulnutzung lt. Klägerin	1.500,0	61,82%	1.350,0	59,30%
Vermietungsnutzung	926,5	38,18%	926,5	40,70%
tatsächliche Gesamtnutzung	2.426,5		2.276,5	
2012				
mögl. Gesamtnutzungsdauer	5.781,0		5.781,0	
Schulnutzung lt. Klägerin	1.500,0	63,51%	1.350,0	61,04%
Vermietungsnutzung	861,8	36,49%	861,8	38,96%
tatsächliche Gesamtnutzung	2.361,8		2.211,8	
Mittelwert 2009 - 2012		38,15%		40,65%

74 Dem entsprechend ist der Ansatz des Beklagten mit 55 % Vermietungsanteil nicht zu beanstanden, erst recht nicht der versehentlich erfolgte Ansatz von 63,67 % in 2006. Jedenfalls erscheint

die Schätzung des Beklagten, auf die wegen der Einzelheiten gemäß § 105 Abs. 5 FGO Bezug genommen wird, schlüssig, so dass das Gericht ihr folgt.

- 75 Hinsichtlich des Sportplatzes liegen die Nutzungsanteile nach den Angaben der Klägerin und den Ermittlungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2013 noch deutlich unter diesen Werten.
- 76 cc) Dass die Klägerin in den Jahren 2006 und 2007 mit gutem Glauben von einer deutlich höheren Auslastungsrate als sie schließlich in den Jahren ab 2009 erzielt wurde, ausgegangen ist und ausgehen durfte, hat sie nicht substantiiert dargelegt. Insbesondere hat sie trotz der Auflage vom 20.01.2016, ggf. substantiiert darzulegen, dass der in den Folgejahren erzielte Vermietungsumfang (also bei der Halle ab 2010 ca. 1.100 h/Jahr +/- 10 %) hinter den begründeten Erwartungen der Jahre 2006 und 2007 zurückblieb (Bl. 161 GA I), nicht dargelegt, dass Interessenten für größere Nutzungsblöcke nach 2007 „abgesprungen“ sind oder dass sie im Rahmen von Finanzierungsverhandlungen substantiiert ermittelte höhere Fremdnutzungszahlen dargelegt hat. Die Angabe in der Baugenehmigung, dass die Klägerin bis 15:00 Uhr eine schulische Nutzung und danach bis 22:00 Uhr eine gewerbliche Nutzung anstrebe, führt ebenfalls nicht zu einem anderen Ergebnis. Denn gegenüber der Baubehörde konnte sich die Klägerin auf eine „holzschnittartige“ Darstellung beschränken und hatte insoweit keinen Anlass darzulegen, dass sie sich gegenüber den gewerblichen Nutzern die Nutzung für schulische Zwecke vorbehielt oder die Nutzung für kulturelle und sportliche Aktivitäten außerhalb des eigentlichen Schulunterrichts beabsichtigte. Das bloße Interesse, möglichst hohe Auslastungsraten zu erzielen, ist kein Beleg dafür, dass die Klägerin in den Jahren 2006 und 2007 mit Auslastungsraten rechnen konnte, bei denen der Anteil der gewerblichen Nutzung 55 % der tatsächlichen Gesamtnutzung überstieg. Auch die Vornahme von Investitionen, die sich nur durch die beabsichtigte Fremdnutzung erklären lassen, belegt nicht, dass die Klägerin von der begründeten Annahme einer deutlich höheren Auslastung ausgehen konnte. Denn die Klägerin hat keine seinerzeit aufgestellten Kalkulationen vorgelegt, aus denen ablesbar wäre, dass die Klägerin diese Investitionen ausgehend von betriebswirtschaftlichen Kalkulationen vorgenommen hat. Die Klägerin hat (u.a. in der mündlichen Verhandlung) vorgetragen, die Vermietung an Drittnutzer (insbesondere Sportvereine) sei von den politischen Entscheidungsträgern gewünscht worden, und es sei schwierig gewesen, das Bebauungskonzept durchzusetzen. Daher liegt es nahe, dass die Klägerin mit der Aufnahme von Fremdnutzern und der Berücksichtigung von deren Bedürfnissen auch das politische Umfeld „pflegen“ wollte, um das Vorhaben überhaupt genehmigt zu bekommen.
- 77 Es ist auch nichts dafür ersichtlich, dass die vom Gericht festgestellte Nutzung der Sportanlagen für schulische Zwecke außerhalb der normalen Unterrichtszeiten während der Planungs- und Bauphase noch nicht vorhersehbar war. Denn insoweit handelt es sich um übliche Nutzungen im Rahmen eines Schulbetriebs.
- 78 e) Für das Streitjahr 2008 ist nicht die bei Entstehung des Vorsteueranspruchs aus der einzelnen Rechnung vorhandene Verwendungsabsicht, sondern die tatsächliche Verwendung im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgebend (BFH, Urteile vom 24.04.2013 XI R 25/10, BFHE 241, 451, BStBl II 2014, 346, Rn 29 ff.; Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, Lieferung September 2015, § 15 Rn 668; Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, § 15a Rn 255 f.; Looks in Weymüller, BeckOK UStG, Stand 01.03.2016, § 15 Rn 215.3; vgl. auch Heinrichshofen in Hartmann/Metzenmacher, UStG, Lieferung 7/15, E § 15 Abs. 4 Tz 34; Lieferung 4/14, E § 15 Abs. 2 und 3 Tz 128: nicht im Wege richtlinienkonformer Auslegung; a.A. – Korrektur nach § 15a UStG: Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 15 Rn 715). Da die Nutzungsanteile für die Vermietung in 2008 hinter den vom Beklagten zugestandenen Vorsteueranteilen zurückbleiben und dem Gericht eine verbösernde Festsetzung verwehrt ist, bedarf es keiner Auseinandersetzung mit dem Meinungsstreit.
- 79 Dem entsprechend kann auch dahin stehen, ob die Vorsteuer in 2008 gemäß § 15a UStG zu berechnen wäre.
- 80 II. Die Kostenentscheidung beruht hinsichtlich des streitigen Teils auf § 135 Abs. 1 FGO, hinsichtlich des erledigten Teils auf §§ 138 Abs. 2, 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Es gibt keinen Anlass, von dieser gesetzlichen Regel abzuweichen. Die Untätigkeitsklage war zulässig, da der Einspruch im Zeitpunkt der Klageerhebung fast genau 25 Monate anhängig war und die letzte vor Klageerhebung erfolgte Mitteilung vom 26.03.2013 bereits zwei Monate zurücklag und keinen ansatzweise konkreten Entscheidungstermin erkennen ließ. Die Klägerin hat mit der Klage auch

keinen Sachvortrag nachgereicht, den sie bei sachgerechter Verfahrensführung bereits im Verwaltungsverfahren hätte vortragen sollen. Vielmehr war der Sachverhalt, der den Beklagten zur Teilabhilfe bewogen hatte, bereits im Verwaltungsverfahren vorgetragen worden. Unbeachtlich ist, dass der Beklagte dabei aufgrund eines Fehlers der Klägerin mehr gewährt hat, als er ausgehend von seiner Rechtsauffassung hätte gewähren müssen. Denn entscheidend für die Verteilung der Prozesskosten ist (von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen) der tatsächliche Verfahrenserfolg.

- 81 III. Die Entscheidung über die sofortige Vollstreckbarkeit und die Abwendungsbefugnis folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V. mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung analog.
- 82 IV. Das Gericht hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil es nicht als höchstrichterlich geklärt ansieht, wie bei im Laufe eines Tages wechselnden Nutzungen einer Immobilie die Vorsteuer sachgerecht aufzuteilen ist, insbesondere solange noch keine tatsächliche Verwendung stattfindet.

© juris GmbH