

Vorsteueraufteilung bei Schulsportanlagen

Bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken führt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Nutzungszeiten zu einer präziseren wirtschaftlichen Zurechnung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG als der (unternehmensbezogene oder objektbezogene) Umsatzschlüssel.

UStG § 15 Abs. 4 Satz 3
MwStSystRL Art. 173 Abs. 1

Urteil vom 26. April 2018 V R 23/16

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 13. April 2016
7 K 7160/13 (EFG 2016, 1032)

T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. April 2016 7 K 7160/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Streitig ist der Umfang des Vorsteuerabzugs einer Privatschule für den Anbau einer Sporthalle und eines Sportplatzes, die teilweise für steuerfreie eigenschulische Zwecke und teilweise für steuerpflichtige Vermietungszwecke an Vereine genutzt wurden (Streitjahre 2006 bis 2008).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine in der Rechtsform einer GmbH tätige, als gemeinnützig anerkannte staatlich genehmigte Ersatzschule, die im Inland zu anerkannten Schulabschlüssen führt. Sie bezieht von den Schülern Aufnahmeentgelte und laufendes Schulgeld. Am 19. Dezember 2006 erteilte der Landkreis der Klägerin die Genehmigung zum Anbau einer Sporthalle und eines Sportplatzes. Im Bauantrag ist ausgeführt: "Für die internationale Schule ... soll eine Dreifachsporthalle errichtet werden, wobei die schulische Nutzung etwa bis 15 Uhr erfolgen soll. Danach ist eine gewerbliche und außerschulische Nutzung bis gegen 22 Uhr vorgesehen". Anfang 2008 wurden der Sportplatz und die Sporthalle erstmalig verwendet.
- 3 Da die Klägerin bei Abgabe der Jahressteuererklärungen davon ausging, die Vermietung des Sportplatzes und der Sporthalle an andere Vereine sei umsatzsteuerfrei, reichte sie für die

Streitjahre 2006 und 2007 eine Jahreserklärung ein, in der keine Vorsteuerbeträge aus dem Bezug von Leistungen für den Sportplatz und die Sporthalle enthalten waren. Erst mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2008 am 30. März 2010 reichte sie geänderte Erklärungen für 2006 und 2007 sowie eine erstmalige Erklärung für 2008 ein, in denen Vorsteuerbeträge enthalten waren.

4 In den geänderten Steuererklärungen ging die Klägerin aufgrund einer Jahresbetrachtung von einer steuerpflichtigen Verwendung von 77,34 % aus. Diesen Anteil berechnete sie, in dem sie einen täglichen Zeitraum von 8:00 Uhr bis 22:00 Uhr in eine vorsteuerschädliche Nutzung durch die Schule von 8:00 Uhr bis 15:00 Uhr in den Schulzeiten und die gesamte verbleibende Zeit (15:00 Uhr bis 22:00 Uhr in der Schulzeit und 8:00 Uhr bis 22:00 Uhr an Wochenenden und in den Ferienzeiten) für die Vermietung aufteilte.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat zunächst die Rechtsauffassung, dass es für 2006 und 2007 an einer rechtzeitigen Zuordnungsentscheidung fehle und in der tatsächlichen Nutzung ab 2008 durch steuerpflichtige Vermietung eine Änderung der Verhältnisse i.S. von § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzunehmen sei und gewährte den Vorsteuerabzug entsprechend den tatsächlichen Verwendungsverhältnissen im ersten Jahr von 6,6 % für den Sportplatz und 0,87 % für die Sporthalle.

6 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, in dem sie nunmehr einen Abzug von 78,2 % begehrte. Sie bezog dabei auch die Zeiten zwischen 6:00 Uhr und 8:00 Uhr morgens als Nutzungsmöglichkeit mit ein. Nachdem das FA über diesen Einspruch nicht entschied, erhob die Klägerin Untätigkeitsklage beim Finanz-

gericht (FG).

- 7 Während des gerichtlichen Verfahrens holte das FA die Einspruchsentscheidung nach und half der Klage teilweise ab. Es erkannte nunmehr einen anteiligen Vorsteuerabzug ausgehend von einer außerschulischen Auslastung von 70 % abzüglich der Zeiten für schulische Sonderveranstaltungen an, woraus sich insgesamt ein abziehbarer Vorsteueranteil von 55 % in allen Streitjahren ergab. Es sei nicht die abstrakt mögliche, sondern die realistisch zu erwartende Vermietungszeit zugrunde zu legen.
- 8 Nachdem im Rahmen einer weiteren Sonderprüfung für die Folgejahre 2009 bis 2013 festgestellt wurde, dass die Sporthalle zu maximal 40,45 % und der Sportplatz zu 15,92 % vermietet wurden, erzielten die Beteiligten eine tatsächliche Verständigung dahingehend, dass eine Vermietung in den Ferienzeiten und an Feiertagen je zur Hälfte stattgefunden habe. Die verbleibende Klage, mit der die Klägerin eine Erhöhung von 55 % anerkannter Vorsteuern auf 76 % begehrte, wies das FG ab.
- 9 Zur Begründung führte das FG in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1032 veröffentlichten Urteil aus, auf die fehlende rechtzeitige Zuordnungsentscheidung komme es nicht an. Der Vorsteuerabzug sei nicht gemäß § 15 Abs. 2 UStG aufgrund einer beabsichtigten nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung ausgeschlossen, weil es sich bei der stundenweisen Überlassung von Sportanlagen um eine steuerpflichtige sonstige Leistung handele. Da die Nutzung für den eigenen Schulbetrieb vorsteuerabzugsschädlich sei, müsse eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nach Maßgabe der zeitlichen Nutzung durchgeführt werden. Der Vorsteuerabzug für die Zeiten der Planungs- und Bauphase (2006 und 2007) sei nach

der beabsichtigten Nutzung zu beurteilen, wobei die spätere tatsächliche Verwendung als Indiz in Betracht zu ziehen sei. Das Jahr der erstmaligen Verwendung (2008) müsse als Anlaufphase bei Bemessung der Quote außer Betracht bleiben.

10 Die Höhe des Vorsteuerabzugs müsse geschätzt werden, weil die Klägerin keine Belegungspläne vorgelegt habe. In die Aufteilung gingen nur das Verhältnis der tatsächlichen Vermietungszeiten, nicht aber auch Leerstandszeiten ein. Die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung sei nicht sachgerecht, soweit sie die gesamten Leerstandszeiten der beabsichtigten steuerpflichtigen Nutzung zuordne, denn eine Vollauslastung außerhalb der Schulzeiten könne nicht erwartet werden. Danach sei die Klage abzuweisen, weil der Mittelwert der tatsächlichen Nutzung von 40,65 % den vom FA anerkannten Wert von 55 % unterschreite. Für die Annahme eines im Planungszeitraum deutlich höheren beabsichtigten Nutzungsanteils habe die Klägerin innerhalb einer Ausschlussfrist nichts vorgetragen.

11 Das FG war davon überzeugt, dass die Klägerin von vornherein beabsichtigt hatte, die Sportanlagen auch über die übliche Unterrichtszeit hinaus für schulische Zwecke zu nutzen (z.B. für kulturelle Veranstaltungen, Sportwettkämpfe und die halbjährlichen Schulkonferenzen). Dies folgte das FG aus einer Vielzahl von Indizien (Multifunktionalität der Sporthalle, vorgelegte Terminkalender, Ausdruck der Website, vgl. FG-Urteil unter I.4.c bb). Zudem habe sich die Klägerin ausweislich der vorgelegten gewerblichen Nutzungsverträge ausdrücklich das Recht zur Stornierung vorbehalten, sofern die beabsichtigten gewerblichen Nutzungen mit Schulveranstaltungen kollidierten.

12 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision.

13 Das FG habe materielles Recht verletzt, indem es bei der Bemessung der Aufteilungsquote nach § 15 Abs. 4 UStG die Leerstandszeiten nicht der steuerpflichtigen Tätigkeit zugerechnet habe. Außerdem habe es entgegen dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Mai 2002 V R 56/00 (BFHE 199, 37, BStBl II 2006, 725), wonach der Vorsteuerabzug vor der erstmaligen Verwendung allein nach der Absicht der Nutzung zu bemessen und spätere Absichtsänderungen nicht zurückwirkten, eine einheitliche Quote für sämtliche Streitjahre angesetzt. Werde durch die tatsächliche Verwendung die frühere Absichtsprognose nicht bestätigt, komme lediglich eine Korrektur nach § 15a UStG in Betracht. Dies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu fehlgeschlagenen Investitionen. Daher sei in den Streitjahren 2006 und 2007 von der im Bauantrag beschriebenen Nutzungsdauer von 8:00 Uhr bis 22:00 Uhr auszugehen, spätere Jahre seien nach § 15a UStG zu korrigieren. Das FG habe daher die Absicht der Vollvermietung zugrunde legen müssen statt auf die tatsächliche Nutzung nach erstmaliger Verwendung abzustellen. Allerdings sei es unverhältnismäßig, von der Schule zu verlangen, für die Aufteilung jährlich wechselnd die Belegstunden im Einzelfall nachzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 12. April 2011 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in 2006 von 10.754,05 €, in 2007 von 123.932,07 € und in 2008 von 63.579,90 € anerkannt werden.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

II.

16 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klage nicht bereits wegen Versäumung der Zuordnungsfrist abzuweisen war. Bei der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG ist es ebenfalls zutreffend von einer zeitanteiligen Aufteilung der (steuerfreien) Verwendung für eigene Schulzwecke sowie der (steuerpflichtigen) Nutzung durch Überlassung der Halle und des Sportplatzes an Vereine ausgegangen und hat die Schätzung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Höhe vorgenommen.

17 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.

18 2. Die Frage der Versäumung der Zuordnungsfrist stellt sich im Streitfall nicht. Eine Zuordnungsentscheidung ist nur zu treffen, wenn es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für private Zwecke i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) handelt (BFH-Urteil vom 3. August 2017 V R 62/16, BFHE 259, 380, m.w.N.). Vorliegend erbringt der Unternehmer eine insgesamt wirtschaftliche Tätigkeit, bei der die Überlassung der Halle und des Sportplatzes einer als Ersatzschule anerkannten Schule an ihre Schüler nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG steu-

erfrei ist, während die entgeltliche stundenweise Überlassung an Vereine keine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung, sondern nach der geänderten Rechtsprechung des BFH steuerpflichtig ist (BFH-Urteile vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658; vom 10. November 2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BStBl II 2017, 869).

- 19 3. Das FG hat die Vorsteuerbeträge zu Recht anhand der Nutzungszeiten aufgeteilt.
- 20 a) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Nach Satz 2 dieser Vorschrift kann der Unternehmer die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt schließlich für die ab dem 1. Januar 2004 bezogenen Eingangsleistungen, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.
- 21 b) § 15 Abs. 4 UStG ist unionsrechtskonform auszulegen. Satz 1 der Vorschrift schreibt eine Aufteilung nach wirtschaftlicher Zurechnung vor. Unionsrechtlich ist die Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens gemäß Art. 173 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--

(Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) als Methode wirtschaftlicher Zurechnung i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG anzuerkennen (BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 V R 1/10, BFHE 245, 416). Die Mitgliedstaaten können aber eine andere Berechnungsmethode anwenden, wenn sich dieser Aufteilungsschlüssel auf einen "bestimmten Umsatz" bezieht und die herangezogene Methode eine "präzisere Bestimmung" des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der Umsatzmethode gewährleistet (EuGH-Urteile BLC Baumarkt vom 8. November 2012 C-511/10, EU:C:2012:689; Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vom 9. Juni 2016 C-332/14, EU:C:2016:417). Dementsprechend ist § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG unionsrechtskonform auszulegen: Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere --präzisere-- wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (BFH-Urteile in BFHE 245, 416, Rz 29, und vom 10. August 2016 XI R 31/09, BFHE 254, 461).

22 c) Bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken führt die Aufteilung der Vorsteuern **nach den Nutzungszeiten** zu einer präziseren wirtschaftlichen Zurechnung. In den unterschiedlichen Nutzungszeiten drückt sich die Zuordnung des Gebäudes zu den mit ihm ausgeführten Umsätzen aus, ist damit verwendungsbezogen (vgl. Umsatzsteuer-Rundschau 2014, 510, 511) und führt zu sachgerechteren Ergebnissen als der (unternehmensbezogene oder objektbezogene) Umsatzschlüssel.

23 Eine Vorsteueraufteilung anhand des objektbezogenen Flächenschlüssels kommt im Streitfall nicht in Betracht, weil dieser

die getrennte Nutzung verschiedener feststehender Funktionsbereiche eines Gebäudes voraussetzt. Vorliegend geht es aber nicht um die gleichbleibende Nutzung verschiedener Funktionsbereiche, sondern um die zeitlich abwechselnde Nutzung derselben Gebäudeteile zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken (vgl. in diesem Sinne auch Heinrichshofen in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, E § 15 Abs. 4 Rz 71; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 1773, 1777 f.; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 184 Rz 273; Boos, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2012, 267; Sterzinger, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2015, 109).

24 4. Im Rahmen der wirtschaftlichen Zurechnung nach Zeitanteilen kommt es entscheidend auf die tatsächlichen Nutzungszeiten an.

25 a) Die von der Klägerin favorisierte Aufteilung nach Nutzungsblöcken, in die sowohl die Zeiten der tatsächlichen Nutzung als auch die Leerstandszeiten eingehen, kommt im Streitfall nicht in Betracht. Eine solche Aufteilung könnte nur dann als sachgerechter Maßstab anzuerkennen sein, wenn die sich unterschiedlich auswirkenden Nutzungen zeitlich strikt getrennt werden und dies anhand substantiiertes Aufzeichnungen --mindestens über einen repräsentativen Zeitraum-- für das FA und das FG nachvollziehbar ist. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

26 Das FG hat eine Fülle von Indizien dafür angeführt, dass bereits im Planungs- und Baustadium beabsichtigt war, die Sporthalle auch außerhalb der üblichen Unterrichtszeiten für schulische Zwecke (z.B. kulturelle Aufführungen, Sportwettbewerbe sowie die halbjährlichen Schulkonferenzen) zu nutzen. Dies spricht gegen die von der Klägerin behauptete strikte Trennung

der Nutzungen. Zu Lasten der Klägerin wirkte sich insbesondere aus, dass keine Belegungspläne für die Sportanlagen vorlegt werden konnten.

27 b) Für den Vorsteuerabzug während der Planungs- und Bauphase (Streitjahre 2006 und 2007) ist mangels tatsächlicher Verwendung auf die durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze abzustellen (ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urteile Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, vom 28. Februar 2018 C-672/16, EU:C:2018:134, Rz 39; Sveda vom 22. Oktober 2015 C-126/14, EU:C:2015:712). Diese Prognose der zukünftigen Verwendung richtet sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach den Nutzungszeiten, die nach dem gewöhnlichen Ablauf zu erwarten sind. Es kommt also nicht auf lediglich erwünschte, baurechtlich maximal erlaubte und unter günstigen Umständen theoretisch erreichbare Vermietungszeiten an. Soweit zu bestimmten Randzeiten nicht nur ein vorübergehender, z.B. durch Mieterwechsel bedingter üblicher Leerstand, sondern ein fehlendes Interesse am Markt und damit ein dauerhafter Leerstand zu erwarten ist, fehlt es an einer für den Vorsteuerabzug hinreichenden ernsthaften Vermietungsabsicht. Es spricht aber für die bei wirtschaftlicher Betrachtung erwartbaren Umsätze des Unternehmers und damit für die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Verwendungsabsicht, wenn später nach Fertigstellung und Beendigung einer Anlaufphase tatsächlich Umsätze erzielt werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 2006 V R 74/03, BFH/NV 2006, 1164, Leitsatz 2).

28 5. Die Feststellung, ob und in welcher Höhe eine realistische Verwendungsabsicht zur Ausführung von Vermietungsumsätzen bestand, ist eine Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung, die nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO dem FG obliegt. Das Revisionsge-

richt kann die Feststellungen der Tatsacheninstanz nur daraufhin überprüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen. Die Schlussfolgerungen des FG haben schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (§ 118 Abs. 2 FGO, vgl. BFH-Entscheidungen vom 3. Mai 2017 X R 9/14, BFH/NV 2017, 1164, Rz 26; vom 5. Juli 2016 X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; vom 11. April 2002 VII R 1/02, BFH/NV 2002, 950, m.w.N.).

- 29 a) Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG, im Rahmen einer realistischen Vermietungsprognose in der Planungs- und Bauphase der Streitjahre 2006 und 2007 von dem durchschnittlichen Anteil der (tatsächlichen) gewerblichen Umsätze bzw. Nutzungszeiten der Folgejahre (2009 bis 2011) auszugehen, nicht zu beanstanden. Für diese Jahre ergab sich ein steuerpflichtiger Vermietungsanteil von 38,15 % bzw. 40,65 % (bei Berücksichtigung einer Nutzung des "Schulblocks" von nur 90 %), die beide jeweils unterhalb des vom FA bereits anerkannten Anteils von 55 % lagen.
- 30 b) Im Streitjahr 2008 kann es dahinstehen, ob auch hier die Verwendungsabsicht bei Leistungsbezug oder stattdessen die tatsächliche Verwendung im Jahr 2008 für den Vorsteuerabzug maßgebend ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2013 XI R 25/11 BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 669; Abschn. 15a.2 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Wenn das FG hier nicht die vom FA ermittelte tatsächliche Vermietungsquote von 7,2 %, sondern zu Gunsten der Klägerin auch für dieses Jahr eine prognostizierte Vermietungsquote von 40,65 % ansetzt und damit im Ergebnis die vom FA bereits gewährte Quote von 55 % unberührt bleibt, ist dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

31 c) Soweit die Klägerin als materiell-rechtlichen Fehler rügt, dass das FG in den Folgejahren der tatsächlichen Verwendung von derselben Aufteilungsquote von 40,65 % sowohl in der Planungs- und Bauphase als auch in den Zeiten der tatsächlichen Verwendung ausgegangen ist, fehlt es an der Darlegung, dass hierdurch die Klägerin beschwert ist. Denn bei Anwendung des § 15a UStG für den Zeitraum nach der erstmaligen Verwendung hätte sich bei einer tatsächlichen Vermietung im Streitjahr 2008 nach den Feststellungen des FG nur eine Vermietungsquote von 7,2 % ergeben. Vielmehr hat das FG der Sache anstelle der tatsächlichen Vermietungsumsätze von 7,2 % die sich in der Anlaufphase regelmäßig ergebenden Leerstandszeiten zu Gunsten der Klägerin mit berücksichtigt und eine Quote von 40,65 % zugrunde gelegt.

32 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.