

**SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
FRANCIS G. JACOBS
vom 6. April 1995 ***

1. Muß ein Steuerpflichtiger, wenn er eine Pension verkauft, die er zu unternehmerischen und privaten Zwecken genutzt hat, und dabei auf die Steuerbefreiung verzichtet, die für den Verkauf sonst gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie¹ gelten würde, Mehrwertsteuer für den Teil des Verkaufserlöses entrichten, der dem privat genutzten Teil der Pension entspricht? Dies ist im Kern das Problem, das den Bundesfinanzhof veranlaßt hat, dem Gerichtshof drei Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie vorzulegen.

2. Nach einer mündlichen Verhandlung vor der Zweiten Kammer am 17. Juni 1993 hat Generalanwalt Van Gerven seine Schlußanträge am 15. September 1993 vorgetragen. Der Gerichtshof hat die mündliche Verhandlung mit Beschluß vom 13. Dezember 1994 wiedereröffnet, und am 14. März 1995 wurde eine weitere mündliche Verhandlung vor dem Gerichtshof in Vollsitzung durchgeführt.

Sachverhalt und Fragen

3. Der Fall wirft Probleme von einiger Komplexität auf. Der zugrundeliegende Sachverhalt ist jedoch einfach. Dieter Armbrrecht war Eigentümer eines Grundstücks;

auf dem Grundstück befanden sich eine Pension und ein Restaurant, und Teile davon wurden als Privatwohnung genutzt. 1981 schloß er einen Vertrag über den Verkauf des Grundstücks zu einem Preis von 1 150 000 DM zuzüglich 13 % Mehrwertsteuer. Er macht geltend, daß sich der Hinweis auf die Mehrwertsteuer in der notariellen Urkunde nur auf die unternehmerisch genutzten Grundstücksteile beziehen solle und daß er für die als Privatwohnung genutzten Grundstücksteile Umsatzsteuer weder erhalten noch in Rechnung gestellt habe. In seiner Umsatzsteuererklärung für 1981 behandelte er die Veräußerung des unternehmerisch genutzten Grundstücksteils als umsatzsteuerpflichtig, ließ aber den auf die Privatwohnung entfallenden Erlös von 157 705 DM umsatzsteuerfrei. Auf eine Prüfung hin nahm das Finanzamt den Standpunkt ein, daß der Kläger auch für den Verkauf der Wohnung hätte Mehrwertsteuer entrichten müssen. Der Kläger erhob mit Erfolg Klage beim Finanzgericht, das der Auffassung war, abweichend vom deutschen Zivilrecht lägen umsatzsteuerrechtlich bei einem bebauten Grundstück, das teils unternehmerisch, teils zu Wohnzwecken genutzt werde, zwei selbständige Wirtschaftsgüter vor. Da der Kläger der Käuferin in bezug auf den Verkauf der Privatwohnung keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe, schulde er deshalb auch keine Umsatzsteuer. Der Bundesfinanzhof, der nun mit der Angelegenheit befaßt ist, hat folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

* Originalsprache: Englisch.

1 — Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. 1977, L 145, S. 1).

1) Ist bei einer Grundstücksveräußerung der unternehmerisch genutzte Teil des

Grundstücks ein selbständiger Gegenstand einer Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie?

Das Gemeinschaftsrecht

2) Wird ein Grundstück, das in getrennten Räumen teils privat und teils unternehmerisch genutzt wird, gemäß Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie im ganzen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmens verwendet, oder kann auch nur der unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden?

5. Bevor ich zu den einzelnen Fragen übergehe, mag es hilfreich sein, die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie darzustellen, die im vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung sind.

3) Kann die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie auf den unternehmerisch genutzten Teil eines Grundstücks beschränkt werden?

6. Nach Artikel 2 Absatz 1 unterliegen der Mehrwertsteuer

„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

4. Das diesen Fragen zugrunde liegende Kernproblem besteht in der Frage, ob ein Steuerpflichtiger nach seiner Wahl die Teile eines Grundstücks, die für die private Nutzung beansprucht werden, für die Zwecke der Sechsten Richtlinie von den seinem Unternehmen dienenden Gegenständen unbeschadet dessen trennen kann, daß ein Grundstück nach dem nationalen Recht zur Regelung des Eigentums eine einzige Sache darstellt. Generalanwalt Van Gerven ist in seinen Schlußanträgen vom 15. September 1993 zu dem Ergebnis gelangt, daß ein Steuerpflichtiger dazu berechtigt sei. Ich nehme den gleichen Standpunkt ein, jedoch aus anderen Gründen.

7. Artikel 5 Absatz 1 lautet:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

8. Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a enthalten Bestimmungen über die private Nutzung von Gegenständen oder

Dienstleistungen durch Steuerpflichtige.
Artikel 5 Absatz 6 lautet:

Artikel 13 Teil B Buchstabe b befreit, abgesehen von einigen hier unerheblichen Ausnahmen,

„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.“

„die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...“

Artikel 13 Teil B Buchstaben g und h befreit von der Steuer

Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a stellt Dienstleistungen gegen Entgelt gleich

„g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;

„... die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat“.

h) die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b) bezeichneten Baugrundstücke.“

9. Artikel 13 Teil B enthält eine Reihe von Befreiungen für Grundstücksgeschäfte.

10. Artikel 4 Absatz 3 Buchstaben a und b, auf den die Bestimmung Bezug nimmt,

definiert die Lieferungen, die von den Befreiungen ausgeschlossen sind, wie folgt:

11. Artikel 13 Teil C enthält folgenden wichtigen Vorbehalt für die genannten Befreiungen:

„a) die Lieferung von Gebäuden und Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

„Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, z. B. den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitpunkt zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben ... g) und h).

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

12. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt:

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.“

„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“.

13. Artikel 20 Absätze 2 und 3 legt Regeln für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Investitionsgüter fest, wenn sich der Umfang, in dem solche Gegenstände für die Zwecke steuerbarer Umsätze verwendet werden, mit der Zeit ändert:

„(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 zehn Jahre verlängert werden.

(3) Bei Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre. Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als steuerpflichtig, wenn die Lieferung des genannten Investitionsgutes steuerpflichtig ist; sie gilt als steuerfrei, wenn die Lieferung steuerfrei ist. Die Berichtigung wird in diesen Fällen für den gesamten noch verbleibenden Beziehungszeitraum auf einmal vorgenommen.“

Die erste Frage

14. Die Frage des Bundesfinanzhofs stellt sich im Rahmen von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie. Es wird danach gefragt, ob der unternehmerisch genutzte Teil eines Grundstücks ein selbständiger Gegenstand im Sinne des Artikels ist. In diesem Zusammenhang mißt die deutsche Regierung dem Umstand große Bedeutung bei, daß die Pension des

Klägers nach deutschem Zivilrecht einen einheitlichen Gegenstand bilde und im Grundbuch als eine Parzelle eingetragen sei. Ein großer Teil der Erörterung dreht sich um diesen Punkt. Allerdings meine ich, daß diese Erörterung am Kern vorbeigeht.

Wohnung, sondern auch aus dem Grundstück bestehen. Er kann eindeutig nicht als Lieferant eines Grundstücks an seinen Kunden behandelt werden, da es dem Kunden bereits gehört. Auch deshalb konnte Herr de Jong nicht so behandelt werden, als ob er sich selbst ein Grundstück geliefert hätte, das er bereits als Privatmann besaß. Der Umstand, daß es erforderlich war, in Artikel 5 eine Sonderregelung aufzunehmen, spricht, wenn überhaupt davon die Rede sein kann, dafür, daß ein Gebäude in aller Regel zusammen mit dem Grundstück, auf dem es steht, als einheitliches Grundstück im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 übertragen wird.

15. Es kann, so denke ich, wenig Zweifel daran bestehen, daß Artikel 5 Absatz 1 für die Bestimmung des Umfangs der zu übertragenden Eigentumsrechte auf das nationale Recht verweist und daß im vorliegenden Fall der Kläger seine Befähigung, über die gesamte Pension zu verfügen, im Sinne dieser Bestimmung übertragen hat. Dies gilt unbeschadet der Urteile des Gerichtshofes, auf die in diesem Verfahren verwiesen worden ist. Zwar hat der Gerichtshof im Urteil De Jong² festgestellt, daß in einem Fall, in dem ein Bauunternehmer ein Grundstück zur Verwendung für private Zwecke erwirbt und darauf ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, nur das Haus, nicht aber das Grundstück für den privaten Bedarf entnommen wird; das Grundstück gehörte nie zum Vermögen des Unternehmens und konnte daher nicht im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 entnommen worden sein. Dies war jedoch ein besonderer Fall. Es sei daran erinnert, daß die Befugnis der Mitgliedstaaten, die Ablieferung von Bauwerken durch einen Bauunternehmer auf einem Grundstück, das ihm nicht gehört, als Lieferung von Gegenständen (anstatt als Erbringung von Dienstleistungen) zu betrachten, auf einer Sonderregelung in Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe b beruht. Diese Bestimmung ermächtigt einen Mitgliedstaat jedoch nicht, einen Bauunternehmer, der auf dem Grundstück seines Kunden eine Wohnung errichtet, als Lieferanten von Gegenständen zu betrachten, die nicht nur aus der

16. Auch eine Verweisung auf das Urteil *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*³ hilft meines Erachtens nicht weiter. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, daß sich der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ nicht auf die Eigentumsübertragung in der durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Form bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfaßt, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer; daher kann eine Lieferung eines Gegenstands auch dann vorliegen, wenn das rechtliche Eigentum an dem Gegenstand nicht übertragen wird. Dieses Urteil beseitigt jedoch nicht die Notwendigkeit, das nationale Recht für die Bestimmung des Umfangs der Rechte heranzuziehen, die im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 übertragen worden sind, was aus dem Umstand deutlich wird, daß es der Gerichtshof dem nationalen Gericht

2 — Rechtssache C-20/91 (Slg. 1992, I-2847).

3 — Rechtssache 320/88 (Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Slg. 1990, I-285).

überlassen hat, festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen worden ist.

17. Schließlich ist es auch unerheblich, daß nach deutschem Zivilrecht Teileigentum an einem Grundstück unter bestimmten Umständen möglich ist, da sich hier keine Frage dieser Art stellt.

18. Damit ist die Angelegenheit jedoch noch nicht abgeschlossen. Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie ist in Zusammenhang mit Artikel 2 Absatz 1 zu lesen, wonach Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nur dann der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sie von einem „Steuerpflichtige[n] als solche[m]“ durchgeführt werden. Meines Erachtens ist die eigentliche Frage in dieser Rechtssache die, ob ein Händler, der über die privat genutzten Teile eines Grundstücks verfügt, vollständig in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger oder teilweise als Privatperson handelt. Mit anderen Worten, es ist erforderlich, zu überlegen, ob der Steuerpflichtige teilweise als Privatperson Inhaber der nach dem nationalen Recht definierten Eigentumsrechte ist. Da sich dem Wortlaut von Artikel 2 Absatz 1 selbst wenig entnehmen läßt, muß diese Frage anhand der Zielsetzung und der Systematik der Richtlinie beantwortet werden.

19. Bevor ich mich dieser Frage zuwende, muß ich einen Punkt untersuchen, den die

deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung aufgeworfen hat. Die Regierung trägt vor, der deutsche Gesetzgeber sei berechtigt, von einem Steuerpflichtigen zu verlangen, für eine Besteuerung eines Grundstücks im ganzen zu optieren, da Artikel 13 Teil C die Mitgliedstaaten ermächtigt, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken und die Modalitäten seiner Ausübung zu bestimmen. Daher stelle sich die erste Frage des vorliegenden Gerichts nicht.

20. Dieser Standpunkt ist jedoch mit der Grundstruktur der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar. Wie ich bereits ausgeführt habe, definiert Artikel 2 Absatz 1 den Geltungsbereich der Steuer. Diese Bestimmung unterwirft Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, der Mehrwertsteuer. Artikel 13 regelt eine Reihe von Steuerbefreiungen für bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen. Solche Lieferungen und Dienstleistungen lassen keine Steuerpflicht entstehen, fallen aber dennoch in den Steueranwendungsbereich im Sinne von Artikel 2 Absatz 1. Sie sind von Lieferungen und Dienstleistungen zu unterscheiden, die nicht in den Steueranwendungsbereich nach Artikel 2 Absatz 1 fallen, wie Verkäufe durch Privatpersonen.

21. Der Standpunkt der deutschen Regierung verkennt diese Grundstruktur. Artikel 13 Teil C ermächtigt die Mitgliedstaaten, den

Umfang des Rechts auf Option für die Besteuerung einzuschränken. Die Ausübung einer Option für die Besteuerung verwandelt eine befreite Lieferung oder Dienstleistung in eine steuerpflichtige und verleiht dem Steuerpflichtigen das Abzugsrecht. Sie kann jedoch eine Lieferung oder Dienstleistung, die nicht in den Anwendungsbereich der Steuer fällt, nicht in eine steuerpflichtige Lieferung oder Dienstleistung umwandeln. Mit anderen Worten, die Option für die Besteuerung kann nur innerhalb des durch Artikel 2 Absatz 1 festgelegten Rahmens erfolgen. Daher vertritt das nationale Gericht völlig zu Recht die Ansicht, daß sich im vorliegenden Fall als erstes die Frage danach stelle, ob die Verfügung über den privat genutzten Teil der Pension in den Anwendungsbereich der Steuer fällt. Wenn dies nicht der Fall ist, kann sie nicht durch die Ausübung der Option für die Besteuerung in den Anwendungsbereich der Steuer gelangen. Zudem gibt, wie ich im folgenden erläutern werde, das Problem, das sich in der vorliegenden Rechtssache stellt, ein allgemeineres Problem im Zusammenhang mit der deutschen Regelung der privaten Nutzung wieder.

22. Dies ist die vierte von den deutschen Gerichten vorgelegte Rechtssache, in der der Gerichtshof Gelegenheit hat, die Bestimmungen der Richtlinie über die private Nutzung zu behandeln⁴. Aus diesen Entscheidungen ergibt sich, daß den deutschen Durchführungsbestimmungen das Prinzip zugrunde liegt, daß ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände oder Dienstleistungen für private Zwecke nutzt, für die Zwecke der Mehrwertsteuer seinen Kunden gleichgestellt

werden muß, um die Steuerneutralität zwischen Steuerpflichtigen und Privatpersonen zu gewährleisten. Die deutsche Regelung verlangt deshalb von Steuerpflichtigen, Gegenstände, die teilweise für den unternehmerischen und teilweise für den privaten Gebrauch erworben werden, dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige gilt als gemäß Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie für diese Gegenstände voll vorsteuerabzugsberechtigt, muß jedoch dann für die private Nutzung dieser Gegenstände gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a eine jährliche Steuer entsprechend der Abschreibung der Gegenstände entrichten. Wenn er die Gegenstände später verkauft, wird auf den Verkauf gemäß Artikel 2 Absatz 1 in vollem Umfang Mehrwertsteuer erhoben.

23. Die Systematik der deutschen Regelung verlangt, daß der Steuerpflichtige verpflichtet ist, auch dann eine Steuer für die private Nutzung zu entrichten, wenn er beim Erwerb der Gegenstände die Vorsteuer nicht abziehen konnte, weil diese beispielsweise von einer Privatperson erworben wurden (Rechtssache Kühne, unten unter Nr. 29). Sie verlangt auch, daß er verpflichtet sein muß, Steuern für die private Nutzung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Gebrauch der Gegenstände zu entrichten, selbst wenn die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistungen nicht abzugsfähig war, weil diese Dienstleistungen von der Steuer befreit waren oder nicht besteuert wurden (siehe Rechtssache Mohsche, unten unter Nr. 30). In beiden Fällen würde ein Kunde des Unternehmens des Steuerpflichtigen die volle Mehrwertsteuer auf die Gegenstände oder Dienstleistungen entrichten müssen, selbst wenn der Steuerpflichtige die Vorsteuer für diese Gegenstände und Dienstleistungen nicht abziehen konnte.

⁴ — Siehe Rechtssache 50/88 (Kühne/Finanzamt München III, Slg. 1989, 1925) Rechtssache C-97/90 (Lennartz/Finanzamt München III, Slg. 1991, I-3795) und Rechtssache C-193/91 (Finanzamt München III/Molsche, Slg. 1993, I-2615).

24. Aus den Erklärungen des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung wird deutlich, daß die Anwendung der deutschen Bestimmungen auf Grundstücke zwar komplexer ist, jedoch auf den gleichen Grundsätzen beruht. Es sei bemerkt, daß nach der Sechsten Richtlinie die Vermietung und die Lieferung von Grundstücken (mit Ausnahme von Bauland und Neubauten) grundsätzlich von der Steuer befreit sind, siehe Artikel 13 Teil B Buchstaben b, g und h. Artikel 13 Teil C ermächtigt jedoch die Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine Besteuerung solcher Umsätze vorbehaltlich der Beschränkungen, die sie festlegen, zu optieren. Die deutsche Regelung beschränkt das Gebrauchmachen von der Option auf Fälle, in denen der Kunde das Grundstück für die Zwecke seines Unternehmens nutzt. Die Beschränkung ist logisch, da der Zweck der Option darin besteht, es zu ermöglichen, daß die Steuer bei Geschäften zwischen Steuerpflichtigen normal funktioniert.

25. Nach der Logik der deutschen Regelung ist die private Nutzung eines Grundstücks einer von der Steuer befreiten Wohnungsvermietung durch das Unternehmen gleichgestellt. Mit anderen Worten, private Nutzung gilt als Lieferung durch den Steuerpflichtigen gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a, ist jedoch gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b von der Steuer befreit. Dies führt dazu, daß der Steuerpflichtige im Gegensatz zu der Lage bei anderen Gegenständen beim Erwerb eines Grundstücks nicht berechtigt ist, die Mehrwertsteuer entsprechend dem Anteil der privaten Nutzung des Grundstücks abzuziehen, da sich dieser Anteil auf eine von der Steuer befreite Lieferung bezieht. Er ist jedoch auch nicht verpflichtet, Steuern gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a für die private Nutzung zu entrichten.

26. Ein weiterer Gesichtspunkt der deutschen Durchführungsbestimmungen ist bemerkenswert. Bei anderen Gegenständen als Grundstücken finden jährliche Änderungen des Grades der privaten Nutzung ihren Niederschlag in der Höhe der Steuer für die private Nutzung. Bei Grundstücken ist dies nicht möglich, da es keine jährliche Besteuerung gibt. Jedoch folgt nach den nationalen Bestimmungen zur Durchführung von Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie, der die Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Investitionsgüter regelt, eine Berichtigung. Nach diesen Bestimmungen finden Änderungen der Anteile der besteuerten Nutzung und der von der Steuer befreiten privaten Nutzung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit dem Erwerb des Grundstücks ihren Niederschlag in der Berichtigung des ursprünglichen Abzugs, der auf dem im Jahr des Erwerbs anwendbaren Anteil beruht. Unterstellen wir daher als Beispiel, daß ein Steuerpflichtiger ein Grundstück erwirbt, das er im ersten Jahr zu 80 % der steuerpflichtigen Nutzung und zu 20 % der privaten Nutzung unterzieht. Verringert sich im zweiten Jahr seine private Nutzung auf 10 %, kann er einen zusätzlichen Abzug für dieses Jahr von $1/10 \times (20 \% - 10 \%)$ der Steuer vornehmen. Verkauft der Steuerpflichtige innerhalb des Berichtigungszeitraums von zehn Jahren das Grundstück an einen Steuerpflichtigen und optiert er für die Besteuerung des Grundstücks, so wird er so behandelt, als ob er das Grundstück für den Rest des Zeitraums von zehn Jahren zu steuerpflichtigen Zwecken nutzt, und er erhält eine teilweise Erstattung. Nach Ablauf des Berichtigungszeitraums von zehn Jahren erfolgt jedoch keine weitere Berichtigung. Optiert daher ein Steuerpflichtiger für die Besteuerung des Verkaufs eines Grundstücks nach dem Zeitraum von zehn Jahren, muß er Steuer auf den gesamten Verkaufspreis entrichten, obwohl er endgültig die Steuer für den privat genutzten Teil des Grundstücks getragen hat.

Somit wird das Grundstück nach den deutschen Bestimmungen im Ergebnis über zehn Jahre hinweg linear abgeschrieben.

Die einschlägige Rechtsprechung

27. Die französische Regierung teilt die Ansicht der deutschen Regierung, wonach ein Grundstück, das zu gemischten Zwecken genutzt wird, grundsätzlich als einheitlicher Gegenstand des Unternehmens anzusehen sei. Ihre Antwort auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofes deutet darauf hin, daß die französische Regelung, obwohl sie etwas anders funktioniert, auf ähnlichen Grundsätzen wie die deutsche beruht. Das Problem stellt sich in geringerem Umfang, da die französischen Bestimmungen anders als die deutschen Bestimmungen keine Option für die Besteuerung des Verkaufs gebrauchter Gebäude vorsehen. Ein gebrauchtes Gebäude unterliegt jedoch automatisch der Mehrwertsteuer, wenn es erstmals innerhalb von fünf Jahren nach seiner Vollendung verkauft wird. Wie im Fall der deutschen Bestimmungen führt der steuerpflichtige Verkauf zu einem zusätzlichen Abzug in bezug auf die für private Zwecke verwendeten Teile.

28. Die portugiesische Regierung gibt in ihrer Antwort auf die Fragen des Gerichtshofes an, daß nach portugiesischem Recht eine Option in bezug auf die Gesamtheit der Grundstücke ausgeübt werden müsse. Schließlich führt das Vereinigte Königreich aus, daß nach seinem Recht ein Steuerpflichtiger die Option für die Besteuerung nur in bezug auf unternehmerisch genutzte Teile eines Grundstücks ausüben könne. Der Verkauf privat in Anspruch genommener Teile wird als von der Steuer befreite Lieferung angesehen.

29. Der Gerichtshof hat in seinen Vorabentscheidungen die deutschen Bestimmungen nur beschränkt gebilligt. In seinem Urteil Kühne hat er entschieden, daß für die private Nutzung eines ohne Vorsteuerabzug von einer Privatperson erworbenen Gebrauchtwagens keine Steuer gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a fällig wurde. Der Gerichtshof hat festgestellt, daß die genannte Vorschrift

„die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will und demgemäß die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstands nur dann verlangt, wenn er zum Abzug der Steuer berechtigt hat, mit der er beim Erwerb belastet war“.

30. In ähnlicher Weise hat der Gerichtshof im Urteil Mohsche entschieden, daß der Begriff „Verwendung eines Gegenstands“ in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a Hilfsdienstleistungen für diese Verwendung nicht einschließt. Das Urteil hat bewirkt, daß der Wert von Hilfsdienstleistungen, für die kein Vorsteuerabzug erfolgt ist, nicht in die

Besteuerungsgrundlage für die private Verwendung einbezogen wird.

Randnummer 26 des Urteils hat der Gerichtshof ausgeführt:

31. Somit hat der Gerichtshof in diesen Urteilen zwar die Grundmethode, die die deutsche Regelung für die Berücksichtigung der privaten Nutzung anwendet, nicht in Frage gestellt, er hat jedoch die dieser zugrunde liegende Auffassung abgelehnt, daß ein Steuerpflichtiger seinen Kunden gleichzustellen sei. Es reicht aus, daß der Steuerpflichtige der gleichen Steuerbelastung unterliegen sollte, der er unterlegen wäre, wenn er die in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen selbst privat erworben hätte. Somit wird deutlich, daß der den deutschen Bestimmungen über die private Nutzung einschließlich der privaten Nutzung eines Grundstücks zugrunde liegende Begriff der Steuerneutralität von dem Verständnis abweicht, das der Gerichtshof von den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie hat. Hier liegt die Wurzel des Problems in der vorliegenden Rechtssache.

„Zur Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, daß nach Artikel 6 der Sechsten Richtlinie die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt ist, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Aus Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c ergibt sich, daß ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand erwirbt, den er teilweise für private Zwecke verwendet, als Erbringer einer entgeltlichen, auf der Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung besteuerten Dienstleistung anzusehen ist. Folglich wird bei einer Person, die einen Gegenstand teilweise für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze und teilweise für private Zwecke verwendet und die zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstands die gezahlte Vorsteuer ganz oder zum Teil zurückerhalten hat, angenommen, daß sie den Gegenstand in vollem Umfang für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 verwendet. Demgemäß hat diese Person grundsätzlich ein Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb der Gegenstände geschuldeten Vorsteuer.“

32. Von besonderer Bedeutung für den vorliegenden Fall ist ein drittes Urteil, auf das sich die deutschen Gerichte beziehen, nämlich das Urteil Lennartz⁵. Der Gerichtshof wurde um Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Bestimmung ersucht, die Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb von Investitionsgütern versagte, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke genutzt wurden, sofern die unternehmerische Nutzung nicht einen bestimmten Mindestanteil erreichte. Zur Beantwortung dieser Frage mußte der Gerichtshof zuerst die Regelung der Sechsten Richtlinie in bezug auf die private Nutzung von Investitionsgütern beurteilen. In

33. Der Grundsatz, daß Investitionsgüter, die sowohl zu betrieblichen als auch zu

5 — Zitiert in Fußnote 4.

privaten Zwecken genutzt werden, als dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand behandelt werden sollten, für den die Vorsteuer grundsätzlich in vollem Umfang abzugsfähig ist, stand in vollem Umfang im Einklang mit der Ansicht, die die französische und die deutsche Regierung in ihren Erklärungen in dieser Rechtssache vertreten haben. Da jedoch sowohl Frankreich als auch Deutschland glaubten, es sei unangemessen, Steuerpflichtigen das Recht zum vollen Abzug in Fällen zu gewähren, in denen die unternehmerische Nutzung geringfügig war, erließen beide Mitgliedstaaten Bestimmungen, die den Abzug in solchen Fällen versagten. Im Unterschied zu Frankreich hat Deutschland jedoch den Rat nicht gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie um Genehmigung seiner Bestimmung ersucht. Der Gerichtshof hat festgestellt, daß die Steuerbehörden in Ermangelung einer solchen Genehmigung die Bestimmung Steuerpflichtigen nicht entgehen lassen können.

34. Auf den ersten Blick mag es seltsam erscheinen, daß ein Kraftfahrzeug, das teilweise für private Zwecke genutzt wird, behandelt wird, als ob es insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wäre. Eine solche Lösung kann jedoch unter verschiedenen Umständen die Neutralität der Steuer dadurch fördern, daß sie es ermöglicht, Änderungen im Umfang der privaten Nutzung während der praktischen Lebensdauer des Fahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen oder im Verhältnis zwischen einem steuerpflichtigen Verkäufer und einem steuerpflichtigen Erwerber angemessen zu berücksichtigen. Dies mag ein einfaches Beispiel verdeutlichen:

35. Ein in München tätiger Rechtsanwalt kauft ein neues Kraftfahrzeug, das er im ersten Jahr zu 30 % für betriebliche Zwecke

verwendet. Im zweiten Jahr erwirbt er einen wichtigen neuen Mandanten in Hamburg und reist regelmäßig per Auto zu den Geschäftsräumen seines Mandanten. Somit erhöht sich die unternehmerische Nutzung im zweiten Jahr auf 80 %. Im dritten Jahr sind einige der Probleme seines neuen Mandanten gelöst, und die Nutzung zu unternehmerischen Zwecken verringert sich auf 50 %. Am Ende des Jahres verkauft er das Kraftfahrzeug an einen anderen Steuerpflichtigen, dessen betriebliche Nutzung im ersten Jahr 25 % beträgt.

36. Nach der Auslegung des Gerichtshofes im Urteil Lennartz wäre der Rechtsanwalt berechtigt, den Wagen ganz seinem Unternehmen zuzuordnen und die gesamte beim Erwerb des Fahrzeugs entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, da er behandelt würde, als ob er es vollständig für die Zwecke steuerbarer Umsätze benutzte. Im ersten bis dritten Jahr müßte er eine Steuer für private Nutzung gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a entrichten, die je nach dem Grad der privaten Nutzung in dem betreffenden Jahr variieren würde. Die Steuer würde nach den Kosten, die dem Unternehmen für die Zurverfügungstellung des Fahrzeugs entstünden, berechnet, die einen Betrag für die Abschreibung der Kapitalkosten des Fahrzeugs enthielten. Beim Verkauf des Wagens am Ende des dritten Jahres würde er Steuer auf den Verkaufspreis des Gebrauchtwagens entrichten. Das Verfahren würde dann bei dem Erwerber erneut beginnen, der berechtigt wäre, die vom Verkäufer berechnete Steuer abzuziehen, jedoch eine Steuer für die private Nutzung entrichten müßte.

37. Die dargestellte Behandlung steht im Einklang mit den Grundprinzipien der

Steuer, soweit ein Steuerpflichtiger mit der Mehrwertsteuer nur in bezug auf seinen privaten Verbrauch von Gegenständen und Dienstleistungen belastet wird und in bezug auf seine steuerbaren betrieblichen Tätigkeiten nicht mit Mehrwertsteuer belastet wird. Daher hat der Gerichtshof zwar in den Urteilen Kühne und Mohnsche bestimmte Gesichtspunkte der deutschen Regelung für mit der Richtlinie unvereinbar erklärt, jedoch im Urteil Lennartz den Grundmechanismus für die Berechnung der privaten Nutzung, der von der französischen und der deutschen Regierung befürwortet wird, anerkannt.

Die Tragweite des Urteils Lennartz

38. Der Kläger und die Kommission bemühen sich, einen Unterschied zwischen der Rechtssache Lennartz und der vorliegenden Rechtssache damit zu begründen, daß ein Kraftfahrzeug anders als ein Grundstück nicht sachgerecht in zwei Teile geteilt werden könne; Generalanwalt Van Gerven teilt diesen Standpunkt. Ich halte eine solche Unterscheidung weder für notwendig noch für angebracht. Erstens war der Gerichtshof in der Rechtssache Lennartz mit der Frage befaßt, ob ein Steuerpflichtiger *berechtigt war*, beim Erwerb des Kraftwagens Vorsteuer abzuziehen. Der Streit entstand gerade deshalb, weil Herr Lennartz seinen Kraftwagen wegen der Mindestanforderung an die Nutzung nach deutschem Recht nicht als dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand behandeln durfte, obwohl er dies wünschte. Im vorliegenden Fall stellt sich das gegenteilige Problem, nämlich, ob ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen *verlangen* darf, die privat genutzten Teile eines

Grundstücks seinem Unternehmen zuzuordnen.

39. Zweitens ist schwer einzusehen, daß eine Unterscheidung erheblich wäre, die darauf, daß ein Kraftfahrzeug im Unterschied zu einem Grundstück nicht geographisch teilbar ist, oder auf der — einigermaßen fraglichen — Auffassung beruht, daß es nicht gleichzeitig für unternehmerische und private Zwecke genutzt werden könnte. Der Grund dafür, es einem Steuerpflichtigen zu gestatten, die Mehrwertsteuer beim Erwerb von Gegenständen vollständig abzuziehen und die private Nutzung durch eine regelmäßige Steuer zu berücksichtigen, besteht darin, es zu ermöglichen, Schwankungen im Umfang der unternehmerischen und privaten Nutzung zu berücksichtigen; diese Überlegung dürfte in gleicher Weise für Grundstücke gelten.

40. Schließlich ist, wie ich im folgenden erläutern werde, eine feste geographische Aufteilung eines Grundstücks in unternehmerisch und privat genutzte Teile mit der Systematik der Richtlinie unvereinbar und kann zu einer Doppelbesteuerung führen.

41. Es gibt jedoch einen bedeutenden Unterschied zwischen den Gegenständen, um die es in der Rechtssache Lennartz ging, und denjenigen, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, und dieser Unterschied ist für die Lösung des vorliegenden Falles erheblich. In der Rechtssache Lennartz ging es um Gegenstände, die im gewöhnlichen

Verlauf der Ereignisse während ihrer praktischen Lebensdauer, die mit angemessener Genauigkeit eingeschätzt werden kann, an Wert verlieren. Daß diese Methode weniger gut funktioniert, wenn die Gegenstände nicht an Wert verlieren, sondern sich ihr Wert steigert, läßt sich durch eine leichte Anpassung des angeführten Beispiels verdeutlichen:

42. Ein in München tätiger Rechtsanwalt kauft einen neuen Sportwagen aus einer Serie mit beschränkter Stückzahl für 100 000 DM zuzüglich Mehrwertsteuer. Er nutzt den Wagen zu 50 % für unternehmerische Zwecke. Nach fünf Jahren verkauft er ihn zu einem erhöhten Preis von 150 000 DM zuzüglich Mehrwertsteuer an einen anderen Steuerpflichtigen, dessen unternehmerische Nutzung 50 % beträgt.

43. Nach der Methode der Rechtssache Lenartz bringt der Rechtsanwalt das Kraftfahrzeug in sein Unternehmen ein, zieht die beim Kauf entrichtete Vorsteuer ab und entrichtet für seine private Nutzung während der fünf Jahre seines Eigentums eine jährliche Steuer. Er verkauft den Wagen dann und berechnet dem Käufer Mehrwertsteuer auf den vollen Verkaufspreis. Es sei erstens darauf hingewiesen, daß der Rechtsanwalt für den privaten Anteil zweimal Steuer entrichtet: einmal durch die jährliche Steuer für die private Nutzung und noch einmal — da der Wagen nicht an Wert verliert — beim Weiterverkauf des Fahrzeugs. Zweitens wird die vom Erwerber erhobene Steuer für die private Nutzung nach seinem Kaufpreis von 150 000 DM berechnet, während sich dann, wenn er den Wagen von einer Privatperson gekauft hätte, seine (mittelbare) Mehrwertsteuerbelastung auf die Mehrwertsteuer

beschränkt hätte, die der Verkäufer auf den ursprünglichen Kaufpreis von 100 000 DM entrichtet hatte.

44. Ein solches Ergebnis läßt sich nicht mit den den Urteilen des Gerichtshofes in den Rechtssachen Kühne und Mohsche zugrunde liegenden Prinzipien vereinbaren, wonach ein Steuerpflichtiger in die gleiche Lage versetzt werden sollte, in der er sich befunden hätte, wenn die in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen im privaten Bereich verblieben wären.

45. Die Schwächen der Methode bei ihrer Anwendung auf Gegenstände, die nicht in vorhersehbarer Weise an Wert verlieren, werden durch die deutschen Bestimmungen in bezug auf die private Nutzung von Grundstücken verschärft. Wie bereits erläutert, wird nach der deutschen Regelung ein Grundstück über zehn Jahre hinweg abgeschrieben, indem die private Inanspruchnahme eines Grundstücks als von der Steuer befreite Lieferung behandelt wird und die Bestimmungen über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge in Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie angewandt werden. Die deutsche Regelung führt daher dazu, daß der Verkauf des Grundstücks immer dann voll besteuert wird, wenn das Grundstück nach zehn Jahren Eigentum verkauft wird, ohne daß die vom Verkäufer getragene Mehrwertsteuer auf die privat genutzten Teile erstattet wird. Mehr noch, die vom Käufer getragene Steuerbelastung für die private Nutzung wird nach dem Verkaufspreis berechnet, den der letzte Verkäufer in Rechnung stellt, anstatt nach dem Preis, zu dem der ursprüngliche Verkäufer erworben hat.

46. Somit wird deutlich, daß ein Steuerpflichtiger, sofern er nicht ein Grundstück mit ungewöhnlich kurzer Lebensdauer erwirbt, entweder selbst mehr Steuer entrichten muß oder veranlaßt, daß sein Käufer mehr Steuer entrichten muß, als er entrichten würde, wenn er getrennte Wohnräume benutzte, deren Verkauf nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

47. Dieses Ergebnis entspricht zwar der Logik der deutschen Regelung, die einen Steuerpflichtigen, der ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück privat nutzt, dem Mieter im Rahmen eines von der Steuer befreiten Mietverhältnisses gleichstellt. Jedoch beruhen, wie bereits ausgeführt worden ist, die deutschen Bestimmungen auf einem Verständnis des Begriffes der Steuerneutralität, das im Gegensatz zur Rechtsprechung des Gerichtshofes steht.

Die Lösung des vorliegenden Falles

48. Daher ist eine Lösung anzustreben, die mit dem Ziel der Steuerneutralität nach dem Verständnis des Gerichtshofes in Einklang steht. Es ist klar, daß die Methode des Urteils Lennartz eine genauere Berücksichtigung der privaten Nutzung ermöglichen könnte. Dies ist jedoch nicht unter allen Umständen der Fall, insbesondere nicht in der Form, in der sie von den deutschen Bestimmungen auf Grundstücke angewandt wird.

49. Daher teile ich die Ansicht des Generalanwalts Van Gerven, daß ein Steuerpflichtiger in der Lage sein sollte, zu wählen, ob er den privat genutzten Anteil eines Gegenstands in sein Unternehmen einbringt.

Optiert er dafür, die Gegenstände ganz in das Unternehmen einzubringen, muß er private Nutzungen gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a versteuern. Der Vorteil der Option für diese Methode besteht für den Steuerpflichtigen darin, daß jede Verringerung des Umfangs der privaten Nutzung in späteren Jahren berücksichtigt wird. Entschließt sich der Steuerpflichtige jedoch dafür, einen Teil des Gegenstands seinem Unternehmen zu entnehmen, so trägt er endgültig die Steuer auf den privaten Anteil, wie er im Jahr des Erwerbs festgelegt worden ist. Es sei jedoch bemerkt, daß er, falls der Anteil der privaten Nutzung in einem der folgenden Jahre den Anteil im Jahr des Erwerbs übersteigt, so behandelt wird, als ob er in diesem Jahr eine Lieferung gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a in bezug auf die zusätzliche Nutzung getätigt hätte, soweit er Gegenstände, die seinem Unternehmen zugeordnet sind, zu privaten Zwecken nutzt. Diese Option könnte von einem Steuerpflichtigen bevorzugt werden, der der Ansicht ist, daß sich der Grad seiner privaten Nutzung von Gegenständen wahrscheinlich nicht in bedeutendem Maße ändern wird, und der eine einfache Verwaltung bevorzugen würde oder der einen Gegenstand erwirbt, der nicht während seiner praktischen Lebensdauer, die genau bestimmbar ist, an Wert verliert. Es sei bemerkt, daß der Umstand, daß dem Steuerpflichtigen eine Wahlmöglichkeit gegeben wird, nicht zur Steuervermeidung führen wird. Im Gegenteil, sie wird es ermöglichen, die private Nutzung in Einklang mit dem Grundsatz zu berücksichtigen, daß die steuerliche Belastung soweit wie möglich derjenigen gleichen sollte, die getragen worden wäre, wenn die Gegenstände im privaten Bereich des Steuerpflichtigen verblieben wären.

50. Wie ich bereits ausgeführt habe (unter Nr. 39) halte ich es nicht für erforderlich

oder angebracht, zwischen Grundstücken und anderen Kategorien von Vermögensgegenständen oder zwischen verschiedenen Vermögensgegenständen je nachdem zu unterscheiden, ob sie sich für eine geographische Aufteilung zwischen unternehmerischer Nutzung und privater Nutzung eignen. Grundstücke sind nicht die einzige Kategorie von Vermögensgegenständen, die sich schlecht für die Lennartz-Methode eignen. Ferner dürfte es keinen Grund dafür geben, daß ein Steuerpflichtiger nicht auf jede Kategorie von Gegenständen die einfachere Methode anwenden könnte, Gegenstände teilweise dem Unternehmen zu entnehmen; es ist seine Angelegenheit, Vor- und Nachteile unter Berücksichtigung der Art des Gegenstands und seiner beabsichtigten Nutzung gegeneinander abzuwägen. Eine Aufteilung in private und unternehmerische Teile läßt sich ohne weiteres auf der Grundlage des Verhältnisses zwischen unternehmerischer und privater Nutzung im Jahr des Erwerbs vornehmen. Die Zuordnung der privaten Nutzung auf der Grundlage einer festgelegten geographischen Aufteilung des Grundstücks könnte ferner zu einer Doppelbesteuerung führen. Nehmen wir beispielsweise an, daß ein Hotelier ein Hotel gekauft hat, das aus einem Hauptgebäude und einem Nebengebäude besteht. Am Anfang nimmt der Hotelier drei Räume im Hauptgebäude privat in Anspruch. Später werden am Hauptgebäude Umbauten ausgeführt, und er verlegt seine Privatwohnung für ein Jahr in das Nebengebäude. Dann kehrt er nach Abschluß der Umbauten in einen anderen Teil des Hauptgebäudes zurück. Bei einer geographischen Einteilung würden die drei ursprünglich in Anspruch genommenen Räume endgültig in die private Nutzung übergehen, und in bezug auf die neue Wohnung würde eine zusätzliche steuerliche Belastung für private Nutzung (oder nach dem deutschen System Berichtigung der Vorsteuerabzüge) entstehen. Mit anderen Worten, er hätte endgültig die Steuer für Räume getragen, die er nicht mehr in Anspruch

nimmt. Somit wird deutlich, daß nur eine Einteilung entsprechend dem Prozentsatz der privaten Nutzung zu einem vernünftigen Ergebnis führen kann. Eine solche Einteilung könnte auch auf andere Gruppen von Gegenständen wie Kraftfahrzeuge oder Computer angewandt werden, da sie auf der Nutzung beruht, der der Gegenstand zugeführt wird.

51. Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß auf die Frage 1 geantwortet werden sollte, daß ein Steuerpflichtiger, der sich beim Erwerb eines Vermögensgegenstands dafür entscheidet, einen Teil des Gegenstands seinem Unternehmen zu entnehmen, bei der Verfügung über den privaten Teil nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie handelt.

Die zweite und die dritte Frage

52. Die Antworten auf die zweite und die dritte Frage ergeben sich aus der Antwort auf die erste Frage. Mit der zweiten Frage wird Auskunft darüber begehrt, ob ein Grundstück, das gemischt genutzt wird, so zu betrachten ist, als ob es im ganzen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmens im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie verwendet wird. Die Antwort auf diese Frage hängt davon ab, ob sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, einen Teil des Grundstücks dem Unternehmen zu entnehmen. Tut er dies, so gehören die privat genutzten Teile niemals zu den dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen, mit dem Ergebnis, daß er nicht so betrachtet werden kann, als ob er Vermögensgegenstände für die private Nutzung im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a entnimmt. Er

muß daher nicht so behandelt werden, als ob er in bezug auf die privat genutzten Teile eine Lieferung nach dieser Bestimmung vornimmt. Solche Teile werden daher nicht für die Vornahme steuerpflichtiger unternehmerischer Lieferungen genutzt. Sie fallen nicht unter das Mehrwertsteuersystem und müssen außer Betracht bleiben.

53. Ähnliche Erwägungen gelten für die dritte Frage. Der Zweck der Bestimmungen über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Artikel 20 Absatz 2 besteht darin, die

Berichtigung des ursprünglichen Abzugs zu ermöglichen, um Schwankungen des Grades der steuerpflichtigen Nutzung von Investitionsgütern Rechnung zu tragen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, die privat genutzten Teile eines Grundstücks aus der Mehrwertsteuerregelung herauszuhalten, trägt er die Steuern auf diese Teile endgültig. Dies kann nicht der Berichtigung gemäß Artikel 20 Absatz 2 unterliegen. In einem solchen Fall ist Artikel 20 Absatz 2 nur auf den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstücks anwendbar.

Ergebnis

54. Daher bin ich der Meinung, daß die Vorlagefragen wie folgt beantwortet werden sollten:

- 1) Verfügt ein Steuerpflichtiger über einen Gegenstand, bei dessen Erwerb er sich dafür entschieden hatte, einen Teil dieses Gegenstands seinem Unternehmen zu entnehmen, so handelt er in bezug auf die Verfügung über den privaten Teil nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG.
- 2) Unter derartigen Umständen wird nur der Teil des Gegenstands, der dem Unternehmen zugeordnet ist, für die Zwecke von Umsätzen im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie verwendet.
- 3) Unter derartigen Umständen ist jede Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie auf den Teil des Gegenstands beschränkt, der dem Unternehmen zugeordnet ist.