

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
FRANCIS G. JACOBS

vom 16. Mai 2002<sup>1</sup>

1. In diesem Fall ersucht der deutsche Bundesfinanzhof den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Frage, ob ein Mitgliedstaat die Verwendung einer Wohnung für private Wohnzwecke in Geschäftsgebäuden, die insgesamt dem Unternehmen zugeordnet sind, als gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>2</sup> steuerbefreit mit der Folge ansehen kann, dass der Abzug der Mehrwertsteuer, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes vorgenommen wurde, insoweit ausgeschlossen ist.

**Die relevanten Vorschriften der Sechsten Richtlinie**

2. Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterwirft der Mehrwertsteuer:

„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger

als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

3. Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie behandelt als Dienstleistungen gegen Entgelt:

„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“.

4. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Satz 1 Buchstabe c bestimmt, dass die Besteuerungsgrundlage „bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ ist.

5. Artikel 13 Teil B legt eine Reihe obligatorischer Befreiungen von der Mehrwertsteuer fest. Artikel 13 Teil B Buchstabe b

<sup>1</sup> — Originalsprache: Englisch.

<sup>2</sup> — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

befreit unter bestimmten, hier nicht relevanten Voraussetzungen:

„die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken...“

6. Artikel 13 Teil C bestimmt:

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

- a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;
- b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben d), g) und h).

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

7. Artikel 17 betrifft das Recht eines Steuerpflichtigen, von der auf steuerpflichtige

Lieferungen zu entrichtenden Bruttoumsatzsteuer die Vorsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die für diese Lieferungen verwendet wurden. Die Abzugsregelung gewährleistet, dass die Händler nicht selbst letztlich mit der Steuer belastet werden, die sie einziehen, indem sie sie auf den Verkaufspreis ihrer Lieferungen aufschlagen: Die Mehrwertsteuer wird nur vom Endverbraucher getragen, der, da er nicht Steuerpflichtiger ist, nicht zum Abzug berechtigt ist.

8. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt:

„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“.

9. Manchmal kann indessen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs erforderlich werden. Artikel 20 Absätze 2<sup>3</sup> und 3 legt die Voraussetzungen für die Be-

3 — In der Fassung der Änderung durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18).

richtigung im Hinblick auf Investitionsgüter fest, wenn der Umfang, in dem diese Güter für steuerbare Umsätze genutzt werden, sich im Laufe 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 20 Jahre verlängert werden.

(3) Bei der Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums wei-

terhin 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 Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen.

...“

#### Die relevanten Vorschriften des nationalen Rechts

10. § 1 — „Steuerbare Umsätze“ — des Umsatzsteuergesetzes 1993 in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung (im Folgenden: UStG)<sup>4</sup> zählt die Umsätze auf, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Nach § 1 Absatz 2 Buchstabe b gehört dazu steuerbarer „Eigenverbrauch“, dessen dort genannte Definition Fälle einbezieht, in denen ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

11. Nach § 4 — „Steuerbefreiungen bei Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch“ — Nummer 12 Satz 1

4 — BGBl. I S. 565.

Buchstabe a UStG gehört zu den steuerbefreiten Umsätzen die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken.

12. Nach § 9 Absatz 1 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 4 Nummer 12 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Nach § 9 Absatz 2<sup>5</sup> ist der Verzicht auf Steuerbefreiung bei der Vermietung und der Verpachtung eines Grundstücks nur zulässig, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

13. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks nach § 4 Nummer 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 des Gesetzes ist danach nicht zulässig, da diese Vorschrift einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen voraussetzt.

14. § 15 Absatz 2 UStG schließt den Vorsteuerabzug für Lieferungen, die zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, aus.

15. Der vorliegende Fall ist nicht das erste Mal, dass der Gerichtshof mit den deutschen Vorschriften über die mehrwertsteuerliche Behandlung der privaten Verwendung von Unternehmensgegenständen befasst ist. Ich habe Art und Wirkung dieser Vorschriften bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Armbrecht<sup>6</sup> erläutert, und es mag hier hilfreich sein, diese Erklärung zu wiederholen:

„[D]en deutschen Durchführungsbestimmungen [liegt] das Prinzip zugrunde..., 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.

...

5 — Geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 1993, BGBl. I S. 2310.

6 — Rechtssache C-291/92 (Slg. 1995, I-2775, Nrn. 22 und 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.“

#### Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

16. Der Kläger ist Inhaber eines Baumpflege- und Gartenbaubetriebes, der der Regelbesteuerung unterliegt. Im Jahr 1995 errichtete er ein Gebäude, das er (insgesamt) seinem Unternehmen zuordnete. Seit dessen Fertigstellung nutzt er es teilweise unternehmerisch und teilweise für private Wohnzwecke.

17. In seiner Umsatzsteuererklärung für 1995 zog der Kläger den auf das gesamte Gebäude entfallenden Vorsteuerbetrag ab. Im Hinblick auf die private Verwendung

des Gebäudes erklärte er steuerpflichtigen Eigenverbrauch. Dagegen beurteilte das Finanzamt die private Nutzung des Gebäudes als steuerfreien Eigenverbrauch und versagte den Vorsteuerabzug insoweit.

18. Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamtes und wies die Klage des Klägers ab.

19. Der Kläger legte Revision beim Bundesfinanzhof ein. Er trägt vor, nach Gemeinschaftsrecht sei die private Nutzung der Wohnung steuerpflichtig und daher der Abzug des auf den als Wohnung genutzten Teil des Gebäudes entfallenden Betrages nicht ausgeschlossen.

20. In seinem Vorlagebeschluss führt der Bundesfinanzhof aus, dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigem und Endverbraucher sicherstellen solle, indem er verhindere, dass zu privaten Zwecken verwendete Betriebsgegenstände nicht besteuert würden, und verweist auf die Rechtssachen Kühne<sup>7</sup>, Mohsche<sup>8</sup> und Fillibeck<sup>9</sup>.

7 — Urteil vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache C-50/88 (Slg. 1989, 1925, Randnr. 8).

8 — Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91 (Slg. 1993, I-2615, Randnr. 8).

9 — Urteil vom 16. Oktober 1997 in der Rechtssache C-258/95 (Slg. 1997, I-5577, Randnr. 25).

21. Er fügt indessen hinzu, dass es fraglich sei, wie weit diese Gleichstellung reiche, ob insbesondere die (teilweise) Verwendung des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen wie eine steuerfreie „Vermietung“ oder „Verpachtung von Grundstücken“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie angesehen werden könne.

22. Der Bundesfinanzhof schließt daraus, dass die Frage auch nach dem Urteil Armbrecht<sup>10</sup> des Gerichtshofes nicht abschließend geklärt sei. Er weist darauf hin, dass ich in meinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache ausgeführt hätte, dass die deutsche Regelung, die einen Steuerpflichtigen, der ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück privat nutze, dem Mieter gleichstelle, auf einem Verständnis der Steuerneutralität beruhe, das der Rechtsprechung des Gerichtshofes widerspreche<sup>11</sup>. Hierauf sei der Gerichtshof in seinem Urteil jedoch nicht eingegangen.

23. Der Bundesfinanzhof hat daher dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Darf ein Mitgliedstaat die nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG einer Dienstleistung gegen

Entgelt gleichgestellte Verwendung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken in einem insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäude als steuerfrei (gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG, aber ohne Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten) behandeln mit der Folge, dass der Abzug der im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes angefallenen Mehrwertsteuer als Vorsteuer insoweit gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen ist?

24. Der Kläger, die deutsche Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und waren in der mündlichen Verhandlung vertreten.

#### Erörterung

25. Der Kläger und die Kommission sind im Gegensatz zur deutschen Regierung der Ansicht, dass die Vorlagefrage zu verneinen sei. Ich stimme dem zu.

26. Ausgangspunkt muss der in der Rechtsprechung des Gerichtshofes<sup>12</sup> fest verankerte Grundsatz sein, dass ein Steuer-

10 — Zitiert oben, Fußnote 6.

11 — Vgl. Nrn. 22 ff. und 47 der Schlussanträge.

12 — Vgl. insbesondere Urteil Armbrecht, zitiert in Fußnote 6, Randnr. 20.

pflichtiger die Wahl hat, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstands im Hinblick auf die Anwendung der Richtlinie in sein Unternehmen integriert sein soll oder nicht. Ordnet ein Steuerpflichtiger einen für unternehmerische und private Zwecke genutzten Gegenstand dem Unternehmen zu, so ist die Mehrwertsteuer grundsätzlich vollständig abzugsfähig<sup>13</sup>. Es ist klar, dass der Gerichtshof mit dem Wort „grundsätzlich“ in dem Fall ausschließen wollte, dass die Sechste Richtlinie eine andere Regelung vorsieht; von diesem Fall abgesehen, hat der Gerichtshof ein unbeschränktes „Recht auf Abzug“ auch da betont, wo die Nutzung der Gegenstände für unternehmerische Zwecke sehr begrenzt ist<sup>14</sup>.

27. Wenn ein Steuerpflichtiger diese Wahl getroffen hat und die Mehrwertsteuer vollständig abgezogen worden ist, so soll Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a — der die private Verwendung solcher Gegenstände als Erbringung von Dienstleistungen behandelt — die Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen und Endverbrauchern dadurch sicherstellen, dass er die Nichtbesteuerung von Unternehmensgegenständen für private Zwecke verhindert; er verlangt daher die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstandes, wenn er zum Abzug der Steuer berechtigt hat, mit der er beim Erwerb belastet war<sup>15</sup>.

28. Es mag auf den ersten Blick überraschend erscheinen, dass ein Gegenstand,

der teilweise für private Zwecke verwendet wird, als insgesamt dem Unternehmen zugeordnet behandelt werden kann. Eine derartige Betrachtung kann jedoch in manchen Fällen die Steuerneutralität fördern, indem sie ermöglicht, Änderungen im Umfang der privaten Nutzung während der Lebensdauer des Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen oder im Verhältnis zwischen einem steuerpflichtigen Verkäufer und einem steuerpflichtigen Erwerber angemessen zu berücksichtigen<sup>16</sup>.

29. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes erlaubt daher zwei alternative Methoden, Gegenstände, die teilweise für private Zwecke verwendet werden, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer zu behandeln: Ein Steuerpflichtiger kann entweder die Gegenstände in dem entsprechenden Umfang insgesamt aus der Mehrwertsteuerregelung heraushalten oder sie in sein Unternehmen integrieren, die Vorsteuer auf die Gegenstände abziehen und die Steuern für die Nutzung gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a entrichten. Die deutsche Regelung ermöglicht indessen eine dritte Methode, wenn es sich bei den fraglichen Gegenständen um ein Grundstück handelt: In diesem Fall stellt sie die Dienstleistung, die gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a als erbracht gilt, mit einer Vermietung gleich und behandelt sie als aufgrund der Befreiung, die im Fall einer echten Vermietung oder Verpachtung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie anwendbar wäre, steuerfrei<sup>17</sup>. Auf der Grundlage, dass die Vermietung steuerfrei ist, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

13 — Urteil vom in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 26).

14 — Urteil Lennartz, zitiert in Fußnote 13, Randnr. 29.

15 — Vgl. Urteil Kühne, zitiert in Fußnote 7, Randnr. 8, und Urteil Fillibeck, zitiert in Fußnote 9, Randnr. 25.

16 — Zur weiteren Diskussion durch ein Beispiel veranschaulicht; vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Armbrrecht, zitiert in Fußnote 6, Nrn. 34 bis 36.

17 — Sofern nicht der Vermieter/Verpächter steuerpflichtig ist und für eine Besteuerung nach Artikel 13 Teil C Buchstabe a optiert hat.

30. Dieses Vorgehen stützt die deutsche Regierung darauf, dass sich aus dem Wortlaut des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a ergebe, dass alle auf die Erbringung von Dienstleistungen anwendbaren Vorschriften der Richtlinie grundsätzlich auch auf die private Verwendung von Betriebsgegenständen anwendbar seien. Im vorliegenden Fall impliziere die Behandlung der privaten Nutzung eines Grundstücks als Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie die analoge Anwendung von Artikel 13 Teil B Buchstabe b. Dass keine Nutzung durch einen Dritten bestehe, schließe diese Auslegung nicht aus: Dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a die private Verwendung als Erbringung von Dienstleistungen behandle, zeige, dass ein Drittbezug nicht entscheidend sei.

31. Meiner Ansicht nach, und wie auch der Kläger und die Kommission vortragen, kann Artikel 13 Teil B Buchstabe b diese Auslegung nicht tragen.

32. Nach ständiger Rechtsprechung stellen die Befreiungen nach Artikel 13 der Richtlinie autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar, so dass die Grundlage für die Bemessung der Mehrwertsteuer einheitlich nach Gemeinschaftsvorschrift bestimmt ist<sup>18</sup>. Ferner sind die für die Erläuterung der Befreiungen verwendeten Begriffe strikt auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz des Artikels 2 der Richtlinie darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger er-

bringt, der Umsatzsteuer unterliegt<sup>19</sup>. Auch wenn das Erfordernis einer strikten Auslegung nicht bedeutet, dass die zur Erläuterung der Befreiungen verwendeten Begriffe eng oder restriktiv auszulegen sind und damit den Befreiungen ihre intendierte Wirkung nehmen<sup>20</sup>, ist es doch klar, dass Befreiungen jedenfalls nicht im Wege der Analogie erweitert werden können, wie dies das Vorbringen der deutschen Regierung zu erfordern scheint.

33. Insbesondere hat der Gerichtshof in einer Reihe jüngerer Urteile die Bedeutung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie ausgelegt. Erstens hat er festgestellt, dass der Begriff „Vermietung eines Grundstücks“ Verträge nicht erfasse, in denen die Parteien keine Dauer für das Recht vereinbart haben das Grundstück zu gebrauchen, was ein wesentliches Element eines Mietvertrags sei<sup>21</sup>. Zweitens hat er festgestellt, dass die Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b im Wesentlichen darin bestehe, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht übertrage, seine Sache zu gebrauchen

18 — Vgl. z. B. Urteile vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-358/97 (Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 51) und vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-359/97 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 63 und die dort zitierten älteren Urteile).

19 — Vgl. insbesondere im Hinblick auf die Befreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-326/99 (Goed Wonen, Slg. 2001, I-6831, Randnr. 46, und die dort zitierten Urteile).

20 — Vgl. ferner Rechtssache C-267/00, in der das Urteil am 21. März 2002 ergangen ist, (London Zoological Society, Slg. 2001, I-3353, Nr. 19 meiner Schlussanträge vom 13. Dezember 2001).

21 — Urteile Kommission/Irland, Randnr. 56, und Kommission/Vereinigtes Königreich, Randnr. 68, beide zitiert in Fußnote 18.



und andere davon auszuschließen<sup>22</sup>. Die Befreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b kann daher meiner Auffassung nach nicht auf eine fiktive Verpachtung des Steuerpflichtigen an sich selbst angewandt werden, bei der es per definitionem keine echte Vereinbarung über Mietzins oder Dauer (oder irgendetwas anderes) geben kann.

34. Wenn der Gesetzgeber darüber hinaus beabsichtigt hätte, dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 13 Teil B Buchstabe b zu sehen wäre, wäre zu erwarten gewesen, dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a eine ausdrückliche Verweisung auf Artikel 13 Teil B Buchstabe b enthielte<sup>23</sup>: Schließlich hätte das zur Folge, dass eine steuerpflichtige Lieferung zu einer befreiten würde.

35. Außerdem enthält der Ansatz der deutschen Regierung eine Auslegung des Artikels 6 Absatz 2, die widersprüchlich ist. Diese Bestimmung sagt ausdrücklich, dass die dort festgelegten Regeln über die private Verwendung des Gegenstandes anzuwenden sind, „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat“. Die deutschen Vorschriften, die Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a angeblich umsetzen, gewähren jedoch keinen Vorsteuerabzug auf den Gegenstand, wenn dieser ein Grundstück ist.

36. Der Gerichtshof hat schließlich festgestellt, worauf die Kommission hinweist, dass sich der Einzelne gegenüber einem Mitgliedstaat vor einem nationalen Gericht sowohl auf Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a als auch auf Artikel 13 Teil B Buchstabe b berufen kann<sup>24</sup>. Es wäre vielleicht überraschend, wenn zwei Bestimmungen, die unabhängig von einander für hinreichend klar, genau und unbedingt erachtet worden sind, um unmittelbare Wirkung zu erzeugen, ohne entsprechenden expliziten oder impliziten Hinweis so auszulegen wären, als wären sie voneinander abhängig.

37. Da ich die Auffassung der deutschen Regierung, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe b auf die private Verwendung von Grundstücken, die dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordnet sind, analog anwendbar sei, nicht teile, brauche ich mich nicht mit ihrem Vorbringen zu der Bedeutung und der Wirkung von Artikel 13 Teil C auseinanderzusetzen, wonach die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen<sup>25</sup> das Recht einräumen können, für eine Besteuerung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu optieren.

38. Ich bin daher der Ansicht, dass die deutsche Regelung über die mehrwertsteuerliche Behandlung der privaten Verwendung von Grundstücken, die in das Unternehmensvermögen integriert sind, durch einen Steuerpflichtigen der Systematik der Sechsten Richtlinie widerspricht. Der Kläger ist daher berechtigt, die auf das

22 — Urteile vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-409/98 (Mirror Group, Slg. 2001, I-7175, Randnr. 31) und vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99 (Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21 sowie die dort zitierten Urteile).

23 — Vgl. in einem ähnlichen Zusammenhang meine Schlussanträge in der Rechtssache Molsche, zitiert in Fußnote 8, Randnr. 14.

24 — Vgl. Urteile Kühne, zitiert oben, Fußnote 7, Randnr. 27, Molsche, zitiert oben, Fußnote 8, Randnr. 19, und vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 32).

25 — Auch wenn sich die englische Fassung auf „taxpayers“ (Steuerzahler) bezieht, ist klar, dass „Steuerpflichtige“ gemeint sind: vgl. z. B. die französische Fassung, die den Begriff „assujettis“ verwendet, und die deutsche Fassung, die von „Steuerpflichtigen“ spricht.

gesamte Gebäude entfallende Vorsteuer voll abzuziehen; er wird eine jährliche Steuer gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie zu zahlen haben.

39. Die deutsche Regierung trägt hingegen vor, dass dieser Ansatz einem Steuerpflichtigen in der Situation des Klägers einen Liquiditätsvorteil und einen Steuervorteil verschaffen würden, die er nach der deutschen Regelung nicht hätte.

40. Erstens würde der Steuerpflichtige dadurch einen Liquiditätsvorteil erlangen, dass er den vollen Nutzen aus dem Abzug von Anfang an habe, während die Steuer nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a, die gerade bezwecke, den Abzug auszugleichen, über den Zeitraum der privaten Nutzung gestaffelt werde.

41. Meiner Ansicht nach, und wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung vortrug, ergibt sich dieser Vorteil aus dem System des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a und wird anscheinend vom Gerichtshof — der in den zahlreichen Urteilen zu Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a niemals hat anklingen lassen, dass diese Bestimmung mit einem Fehler behaftet sei — als eine hinnehmbare Folge des Systems der privaten Verwendung betrachtet. Der privaten Verwendung von Gegenständen könnte ebenso durch eine Berichtigung des vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzugs Rechnung getragen werden. Indessen ergibt sich aus der Begründung des

Vorschlags der Kommission für die Sechste Richtlinie<sup>26</sup>, dass akzeptiert wurde, dass das gleiche Ziel durch andere Mittel hätte erreicht werden können (insbesondere durch Berichtigungen bereits vorgenommener Abzüge), dass aber die „Gleichstellung mit einer steuerbaren Lieferung aus Gründen der Steuerneutralität und der Vereinfachung gewählt [wurde]“<sup>27</sup>. Daher wurde die Umsatzsteuer nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a speziell als eine Alternative zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gewählt<sup>28</sup>.

42. Zweitens trägt die deutsche Regierung vor, dass ein Steuerpflichtiger in der Situation des Klägers einen Steuervorteil erlangen würde, wenn er das Gebäude mehr als zehn Jahren nach dessen Erwerb und vollem Vorsteuerabzug veräußern würde. Eine Erörterung dieses Vorbringens macht eine kurze Erläuterung der Systematik erforderlich, die in der Sechsten Richtlinie für die Berichtigung von Vorsteuerabzügen verwendet wird.

43. Artikel 20 der Richtlinie regelt die spätere Berichtigung der Vorsteuerabzüge, die beim Erwerb von Investitionsgütern vorgenommen wurden, um spätere Änderungen der Verwendung berücksichtigen zu können. Artikel 20 Absatz 2 bestimmt einen Berichtigungszeitraum von fünf Jah-

26 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/93, Kommentar zu Artikel 5 Absatz 3, dem Vorläufer von Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie, der innerhalb des Artikels 5 — Lieferungen von Gegenständen — Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a entspricht.

27 — Vgl. ferner P. Farmer und R. Lyal, *EG Tax Law*, 1994, S. 102.

28 — Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Lennartz, zitiert in Fußnote 13, Nr. 59.

ren, der für Grundstücke auf 20 Jahre (ursprünglich<sup>29</sup> zehn Jahre) verlängert werden kann. Artikel 20 Absatz 3 betrifft die Situation, dass Investitionsgüter während des Berichtigungszeitraums veräußert werden: Wenn der Steuerpflichtige das Investitionsgut innerhalb dieses Zeitraums liefert, soll seine Nutzung bis zum Ablauf dieses Zeitraums insgesamt steuerpflichtig oder steuerfrei sein (je nach dem, ob die Lieferung steuerpflichtig ist oder nicht). Deutschland hat anscheinend den Fünfjahreszeitraum nach Artikel 20 Absatz 2 gemäß der ursprünglichen Wahlmöglichkeit für Grundstücke auf zehn Jahre verlängert.

44. Die deutsche Regierung stellt fest, dass die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c bei Dienstleistungen gemäß Artikel 6 Absatz 2 der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung sei. Wenn diese Dienstleistung in der privaten Verwendung des Grundstücks bestehe, bestünden diese Ausgaben hauptsächlich aus der Abschreibung des Grundstücks oder des Teils, der privater Nutzung unterliege. Es sei unwahrscheinlich, dass das Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb voll abgeschrieben sei und dass folglich der Vorsteuerabzug durch die jährliche Steuer vollständig ausgeglichen sei. Wenn daher ein Steuerpflichtiger das Grundstück nach dem Zeitraum von zehn Jahren veräußere, ohne dass Mehrwertsteuer auf diese Lieferung zu entrichten sei<sup>30</sup>, so komme er in den Genuss des

vollständigen Vorsteuerabzugs, ohne dass dieser Abzug noch berichtigt werden könnte. Dieses Ergebnis ist nach Ansicht der deutschen Regierung unvereinbar mit dem Prinzip der Steuerneutralität.

45. Auch wenn diesen Bedenken eine gewisse Berechtigung nicht abzuspochen ist, lassen sie sich jetzt zumindest teilweise durch die Option beheben, eine Berichtigung innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren zuzulassen. Der Kläger weist außerdem auf eine weitere Anomalie hin, die sich aus den deutschen Vorschriften über die private Verwendung von Grundstücken ergebe. Wenn ein vollständiger Abzug der auf das Grundstück, das dem Unternehmen zugeordnet sei und in den zehn auf seinen Erwerb folgenden Jahren vollständig für unternehmerische Zwecke genutzt werde, entfallenden Vorsteuer erfolgt sei, gebe es keine Möglichkeit, diesen Abzug zu berichtigen, um so der nachfolgenden privaten Verwendung des Grundstücks Rechnung zu tragen, wenn diese private Verwendung zehn Jahre nach seinem Erwerb beginne. Selbst wenn — wie im vorliegenden Fall — die private Verwendung bei Erwerb des Grundstücks beginne, bestehe keine Möglichkeit, Berichtigungen des Anteils der Vorsteuer vorzunehmen, dessen Abzug erlaubt gewesen sei, um Änderungen in dem Anteil der privaten und der unternehmerischen Verwendung nach Ablauf des Zeitraums von zehn Jahren Rechnung zu tragen. Steuerliche Neutralität könne nur dann erreicht werden, wenn der volle Abzug von Anfang an erlaubt werde, da in diesem Fall die private Verwendung während ihrer gesamten Dauer gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a besteuert werde.

29 — Vor der Änderung durch die Richtlinie 95/7, zitiert in Fußnote 3, die am 25. Mai 1995 in Kraft trat.

30 — Vermutlich, weil die Lieferung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe g befreit wäre. Es ist jedoch zu beachten, dass der Veräußerer in manchen Fällen die Besteuerung nach den deutschen Vorschriften, die Artikel 13 Teil C Buchstabe b umsetzen, wählen kann.

## Antrag

46. Ich bin daher der Auffassung, dass die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten ist:

Ein Mitgliedstaat kann die Verwendung einer Wohnung in einem Geschäftsgebäude, das insgesamt dem Unternehmen zugeordnet ist, zu privaten Wohnzwecken nicht als nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage steuerbefreit ansehen.