

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

14. September 2006*

In der Rechtssache C-72/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Finanzgericht München (Deutschland) mit Entscheidung vom 1. Februar 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Februar 2005, in dem Verfahren

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

gegen

Finanzamt Landshut

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, der Richterin N. Colneric sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (Berichterstatter) und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: P. Léger,
Kanzler: K. Sztranc-Sławiczek, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom
30. März 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, vertreten durch J. Wollny und H. Wollny,
- des Finanzamts Landshut, vertreten durch Regierungsdirektor D. Baumann,
- der deutschen Regierung, vertreten durch U. Forsthoff als Bevollmächtigten,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Hill, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 15. Juni
2006

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c 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 (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits über die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die Nutzung eines Teils eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat, für seinen privaten Bedarf.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

- 4 Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie stellt „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“, einer Dienstleistung gegen Entgelt gleich.

- 5 Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ist die Bemessungsgrundlage „bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“.

- 6 Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„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,

...“

7 Artikel 20 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

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

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

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

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

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

(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 Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen.

...“

Nationales Recht

- 8 § 3 Absatz 9a Nummer 1 des Umsatzsteuergesetzes (BGBl. 1993 I S. 565, im Folgenden: UStG) stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer Leistung gegen Entgelt gleich.
- 9 Die Bemessungsgrundlage für Leistungen im Sinne des § 3 Absatz 9a Nummer 1 wird in § 10 UStG definiert. In seiner bis 30. Juni 2004 geltenden Fassung bestimmte dieser, dass der Umsatz bei diesen Leistungen „nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben“, bemessen wird.

10 In seiner ab 1. Juli 2004 geltenden Fassung sieht § 10 Absatz 4 Nummer 2 UStG vor:

„Der Umsatz wird bemessen ... nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Zu diesen Ausgaben gehören auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts, soweit das Wirtschaftsgut dem Unternehmen zugeordnet ist und für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird. Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 500 Euro, sind sie gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a entspricht.“

11 § 15a UStG betrifft die Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Er bestimmt in Absatz 1:

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

12 § 7 Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bestimmt in Bezug auf Gebäude, die Wohnzwecken dienen und nach dem 1. Januar 1925 fertig gestellt worden sind: „Bei Gebäuden sind ... als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Abnutzung abzuziehen: ... jährlich 2 vom Hundert“.

Sachverhalt und Vorlagefrage

- 13 Im Jahr 2003 errichtete die Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, bestehend aus Herrn und Frau Wollny (im Folgenden: Hausgemeinschaft), ein Gebäude, das sie in vollem Umfang dem Unternehmen zuordnete. In diesem Gebäude befinden sich die privat genutzten Wohnräume der beiden Gemeinschafter sowie die an einen der Gemeinschafter vermieteten Räume einer Steuerkanzlei. Der Anteil der vermieteten Räume beträgt 20,33 % des Gebäudes. Diese Vermietung unterliegt der Mehrwertsteuer.
- 14 In ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 2003 sowie für Januar bis März 2004 machte die Hausgemeinschaft die gesamte ihr im Zusammenhang mit den Herstellungskosten des Gebäudes in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer geltend. Unter Berufung auf die Absetzung für die Abnutzung eines Gebäudes nach § 7 Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a EStG setzte sie als Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung von 79,67 % des Gebäudes monatlich jeweils 1/12 von 2 % der auf diesen privat genutzten Teil entfallenden Herstellungskosten an.
- 15 Dagegen vertrat das Finanzamt Landshut unter Berufung auf ein Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. April 2004 (BStBl. I 2004, S. 468) die Auffassung, dass für die Besteuerungsgrundlage auf den in § 15a UStG vorgesehenen Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge von zehn Jahren abzustellen sei. Es berichtigte daher die Berechnung der Hausgemeinschaft und setzte als monatliche Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung eines Teils des Gebäudes 1/12 von 10 % der insoweit entstandenen Herstellungskosten an.

- 16 Nachdem das Finanzamt Landshut die Einsprüche der Hausgemeinschaft gegen die auf der Grundlage der in der vorstehenden Randnummer dargelegten Berechnung erlassenen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide zurückgewiesen hatte, erhob die Hausgemeinschaft Klage beim Finanzgericht München.
- 17 Nach Ansicht des Finanzgerichts München hängt die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung eines Gebäudes ab, das insgesamt dem Unternehmen der Hausgemeinschaft zugeordnet ist. Da Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie den Begriff „Betrag der Ausgaben“ nicht definiert, sei unklar, wie dieser Begriff auszulegen sei.
- 18 Die Urteile des Gerichtshofes vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94 (Enkler, Slg. 1996, I-4517) und vom 8. Mai 2003 in der Rechtssache C-269/00 (Seeling, Slg. 2003, I-4101, Randnr. 54) enthielten Anhaltspunkte, die für die Auffassung der Hausgemeinschaft sprächen, und solche, die für die Auffassung der deutschen Steuerverwaltung sprächen.
- 19 Das Finanzgericht München hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wie ist der Begriff „Betrag der Ausgaben“ in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen? Umfasst der Betrag der Ausgaben für die privat genutzte Wohnung in einem dem Unternehmen insgesamt zugeordneten Gebäude (neben den laufenden Aufwendungen) auch entsprechend den jeweiligen innerstaatlichen Regelungen die jährlichen Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden und/oder den in Anlehnung an den jeweiligen innerstaatlichen Vorsteuerabzugs-Berichtigungszeitraum berechneten jährlichen Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten, die zum Mehrwertsteuerabzug berechtigt haben?

Zur Vorlagefrage

- 20 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems die Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abgezogen werden können. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der folgenden Stufe für die Zwecke besteuerten Umsätze verwendet, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Soweit jedoch die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Urteil vom 30. März 2006 in der Rechtssache C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24).
- 21 Wird ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet, hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (Urteil vom 14. Juli 2005 in der Rechtssache C-434/03, *Charles und Charles-Tijmens*, Slg. 2005, I-7037, Randnr. 23).
- 22 Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden, so ist die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar (vgl. Urteile *Seeling*, Randnr. 41, und *Charles und Charles Tijmens*, Randnr. 24).
- 23 Nach Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist jedoch die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den

privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt hat. Diese Verwendung, die also einen besteuerten Umsatz im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellt, wird nach deren Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c auf der Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung besteuert (Urteil Charles und Charles-Tijmens, Randnr. 25).

24 Daher ist ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen (Urteil Seeling, Randnr. 43).

25 Die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage geht in diesem Zusammenhang dahin, wie der Begriff „Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auszulegen ist. Das Gericht möchte der Sache nach wissen, ob dieser Betrag nach den jeweiligen innerstaatlichen Regeln über die Absetzung für die Abnutzung des Gebäudes oder nach dem im nationalen Recht gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie festgelegten Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu bestimmen ist.

26 Der fragliche Begriff ist in einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift enthalten, die für die Erläuterung seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Daraus folgt, dass die Auslegung dieses Begriffes in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt sein kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Februar 1977 in der Rechtssache 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Slg. 1977, 113, Randnrn. 10 und 11).

- 27 Ganz allgemein entspricht dieser Begriff den Ausgaben, die mit dem Gegenstand selbst verknüpft sind (vgl. Urteil Enkler, Randnr. 36). Er umfasst Ausgaben wie die Aufwendungen für den Erwerb oder die Herstellung des Gegenstands, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben und ohne die die fragliche private Nutzung nicht möglich gewesen wäre.
- 28 Da die Sechste Richtlinie jedoch nicht die Angaben enthält, die für eine einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabenbetrags erforderlich sind, verfügen die Mitgliedstaaten hinsichtlich dieser Grundsätze über einen gewissen Ermessensspielraum, vorausgesetzt, sie verkennen nicht den Sinn und Zweck der fraglichen Vorschrift und ihre Stellung im Gefüge der Sechsten Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Randnrn. 16 und 17).
- 29 Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften zur Ermittlung dieses Ausgabenbetrags vorgenommene Verweisung auf den gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie festgesetzten Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge mit dem Sinn und Zweck des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie und seiner Stellung im Gefüge der Richtlinie vereinbar ist.
- 30 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie soll die Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung — oder allgemein die Nutzung für unternehmensfremde Zwecke — eines vom Steuerpflichtigen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands festlegen, die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Richtlinie einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt und die infolgedessen der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 31 Mit dieser Gleichstellung soll verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb oder bei der Herstellung eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung dieser Steuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand ganz oder teilweise privat nutzt (vgl. Urteil vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88, Kühne, Slg. 1989, 1925, Randnr. 8).

- 32 Wie die deutsche Regierung und — in der mündlichen Verhandlung — die Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen haben, soll mit dieser Regelung zum einen die Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen mit dem Endverbraucher gewährleistet werden, indem verhindert wird, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber dem Endverbraucher genießt, der einen Gegenstand kauft und dafür Mehrwertsteuer entrichtet (vgl. in diesem Sinne Urteil Enkler, Randnrn. 33 und 35, und Urteil vom 20. Januar 2005 in der Rechtssache C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Slg. 2005, I-743, Randnr. 23).
- 33 Zum anderen soll nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems (vgl. Randnr. 20 des vorliegenden Urteils) der Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Erhebung der Mehrwertsteuer sichergestellt werden (vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens, Nr. 60).
- 34 Obwohl sich ihr Anwendungsbereich nicht vollständig mit dem des Artikels 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie deckt, ist die in Artikel 20 der Richtlinie getroffene Regelung über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge wie die vorgenannte Bestimmung auf Fälle anwendbar, in denen ein Gegenstand, dessen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt, später einer Verwendung zugeordnet wird, die kein Abzugsrecht eröffnet (vgl. Urteil Uudenkaupungin kaupunki, Randnr. 30). Wie der Generalanwalt in Nummer 98 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, beziehen sich sowohl Artikel 6 Absatz 2 als auch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie auf Fälle, in denen ein Gegenstand zugleich für betriebliche und für private Zwecke genutzt wird.
- 35 Darüber hinaus wird mit der Berichtigungsregelung dasselbe Ziel verfolgt wie mit der Mehrwertsteuerbelastung der privaten Nutzung eines Investitionsguts. Zum einen soll nämlich dadurch, dass der Steuerpflichtige zur Zahlung von Beträgen gezwungen wird, die den Vorsteuerabzügen entsprechen, zu deren Vornahme er nicht berechtigt war, verhindert werden, dass ihm ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher verschafft wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004 in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Gemeinde Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 90, sowie Urteil Uudenkaupungin kaupunki, Randnr. 30).

- 36 Zum anderen soll ein Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Erhebung der Mehrwertsteuer sichergestellt werden (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens, Nr. 60).
- 37 In Anbetracht dieser gemeinsamen Zielsetzung und der sich nach der Systematik der Sechsten Richtlinie insoweit ergänzenden Rolle der Artikel 6 und 20 verkennt ein Mitgliedstaat nicht den ihm zustehenden Ermessensspielraum, wenn er für die Zwecke der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung eines Unternehmensgegenstands die Anwendung der Regeln über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorsieht.
- 38 Wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung und der Generalanwalt in Nummer 95 seiner Schlussanträge ausgeführt haben, trägt diese Lösung außerdem dazu bei, den Liquiditätsvorteil zu verringern, den eine gestaffelte Besteuerung dem Steuerpflichtigen, der eine Unternehmensimmobilie privat nutzt, gegenüber dem Endverbraucher verschafft, der die gesamte Mehrwertsteuer beim Erwerb oder bei der Herstellung eines solchen Gebäudes zu entrichten hat.
- 39 Darüber hinaus lässt sich, wie die deutsche Regierung und — in der mündlichen Verhandlung — die Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen haben, durch diese Lösung verhindern, dass es bei einer von der Mehrwertsteuer befreiten Veräußerung des Gebäudes nach Ablauf des Zeitraums für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu einem un versteuerten Endverbrauch kommt. Durch die Gleichstellung des Zeitraums, über den sich die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die private Nutzung des in Rede stehenden Gebäudes erstreckt, mit dem Berichtigungszeitraum wird sichergestellt, dass vor einer etwaigen steuerfreien Wiederveräußerung des Gebäudes, die nach Ablauf dieses Zeitraums erfolgt, der gesamte dem Vorsteuerabzug entsprechende Mehrwertsteuerbetrag für diese Nutzung erhoben wird.
- 40 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die in den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften gewählte Lösung mit der Zielsetzung des Artikels 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vereinbar ist.

- 41 Zwar hat sich der Gerichtshof, wie die Hausgemeinschaft geltend gemacht hat, in Randnummer 36 des Urteils Enkler im Zusammenhang mit den Artikeln 6 Absatz 2 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c auf Ausgaben „wie die Abschreibungen für die Abnutzung des Gegenstands“ bezogen.
- 42 Dies kann jedoch, soll nicht der den Mitgliedstaaten insoweit zustehende Ermessensspielraum verkannt werden, nicht so verstanden werden, dass die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung einer Unternehmensimmobilie keine andere Wahl hätten als die Anwendung der nationalen Regeln über die Abschreibung für die Abnutzung der Immobilie unter Ausschluss aller anderen Methoden, die — wie die in den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften gewählte — ebenfalls mit der Zielsetzung des Artikels 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vereinbar sind.
- 43 Entgegen der Auffassung der Hausgemeinschaft steht dieser Beurteilung auch das Urteil Seeling nicht entgegen.
- 44 In jener Rechtssache, die ebenfalls einen Fall der gemischten Nutzung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Gebäudes betraf, hatte sich die deutsche Regierung für die Gleichstellung der privaten Nutzung dieses Gebäudes mit einer nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreiten Vermietung von Immobilien ausgesprochen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ihre Auffassung hatte sie u. a. darauf gestützt, dass mit der von ihr vertretenen Lösung, anders als mit derjenigen, bei der die gesamten Herstellungskosten des Gebäudes vorsteuerabzugsfähig wären und die private Nutzung des Gebäudes abschnittsweise besteuert würde, ein unsteuerter Endverbrauch vermieden werden könne, wenn das Gebäude nach Ablauf des in Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Berichtigungszeitraums steuerfrei veräußert würde.

- 45 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass eine solche private Nutzung keine Vermietung im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellt (Urteil Seeling, Randnrn. 49 bis 52).
- 46 In diesem Zusammenhang hat er in Randnummer 54 des Urteils Seeling Folgendes ausgeführt: Wenn die Tatsache, dass der Steuerpflichtige ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und somit die für die gesamten Herstellungskosten geschuldeten Vorsteuerbeträge abziehen kann, zur Folge haben kann, dass ein Letztverbrauch nicht versteuert wird, weil bei dem in Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Berichtigungszeitraum der Vorsteuerabzug, der im Zeitpunkt der Herstellung eines Gebäudes erfolgt, nur teilweise korrigiert werden kann, so ist dies das Ergebnis einer bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers und kann nicht dazu führen, dass eine weite Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b dieser Richtlinie geboten wäre.
- 47 Der Gerichtshof hat daher festgestellt, dass es nur begrenzt möglich ist, über die Dauer des Berichtigungszeitraums nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie auszuschließen, dass es zu einem unversteuerten Endverbrauch kommt, wenn die gestaffelte Erhebung der Mehrwertsteuer für die private Nutzung einer Unternehmensimmobilie über einen längeren Zeitraum als den Berichtigungszeitraum zulässig ist.
- 48 Wie die deutsche Regierung vorgetragen und der Generalanwalt in Nummer 90 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann diese Feststellung jedoch nicht so verstanden werden, dass sie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit nimmt, sich zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage einer solchen privaten Nutzung im Interesse einer Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen und Endverbrauchern einer Methode zu bedienen, die — wie Staffelung der Erhebung über einen Zeitraum, der dem Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge entspricht — es erlaubt, so weit wie möglich zu verhindern, dass es bei einer von der Mehrwertsteuer befreiten Veräußerung des Gegenstands durch den Steuerpflichtigen zu einen unversteuerten Endverbrauch kommt.

- 49 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort auf einen in mehreren schriftlichen Erklärungen sowie in der mündlichen Verhandlung angesprochenen Punkt zu geben, ist schließlich noch, der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs folgend, klarzustellen, dass die Kosten des Erwerbs des Grundstücks, auf dem das teilweise privat genutzte Gebäude errichtet worden ist, in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für diese private Nutzung einzubeziehen sind, sofern auf diese Kosten Mehrwertsteuer erhoben wurde und der Steuerpflichtige, der dieses Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat, den Vorsteuerabzug erhalten hat.
- 50 Zum einen ist nämlich der Begriff „Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin zu verstehen, dass er alle dafür anfallenden Kosten einschließlich derjenigen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks erfasst, ohne die die in Rede stehende private Nutzung nicht möglich gewesen wäre.
- 51 Zum anderen würde der Ausschluss der vorsteuerabzugsfähigen Kosten des Erwerbs des Grundstücks von der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer den Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzug und der Steuererhebung auf der folgenden Stufe zerreißen.
- 52 Im vorliegenden Fall ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob auf den Erwerb des Grundstücks, auf dem das fragliche Gebäude errichtet worden ist, durch die Klägerin Mehrwertsteuer erhoben wurde und ob diese den Vorsteuerabzug erhalten hat.
- 53 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung eines Teils eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat, auf einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, der sich nach dem gemäß Artikel 20 dieser Richtlinie vorgesehenen

Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bestimmt, nicht entgegensteht. Diese Besteuerungsgrundlage muss die Kosten des Erwerbs des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet ist, enthalten, sofern dieser Erwerb der Mehrwertsteuer unterworfen war und der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erhalten hat.

Kosten

- 54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er der Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung eines Teils eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat, auf einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, der sich nach dem gemäß Artikel 20 dieser Richtlinie vorgesehenen Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bestimmt, nicht entgegensteht.

Diese Besteuerungsgrundlage muss die Kosten des Erwerbs des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet ist, enthalten, sofern dieser Erwerb der Mehrwertsteuer unterworfen war und der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erhalten hat.

Unterschriften