

|

## 61991J0020

URTEIL DES GERICHTSHOFES (DRITTE KAMMER) VOM 6. MAI 1992. - P. DE JONG GEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG: HOGE RAAD - NIEDERLANDE. - MEHRWERTSTEUERBERICHTIGUNG - SECHSTE MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE - RECHTSSACHE C-20/91.

*Sammlung der Rechtsprechung 1992 Seite I-02847*

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

## Schlüsselwörter

++++

*Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Steuerbare Umsätze - Entnahme eines Gegenstands aus dem Betrieb für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen - Errichtung eines Wohnhauses auf einem privat erworbenen und im privaten Besitz stehenden Grundstück im Rahmen der beruflichen Tätigkeit und zur privaten Nutzung - Steuerbarkeit nur des Gebäudes*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 5 Absatz 6 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b)*

## Leitsätze

*Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie 77/388, der die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn dieser Gegenstand zu einem Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, ist dahin auszulegen, daß in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger - ein Bauunternehmer - ein Grundstück allein zur Verwendung für private Zwecke erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, nur das Haus, nicht aber das Grundstück im Sinne dieser Vorschrift für den privaten Bedarf entnommen wird.*

*Besteuerungsgrundlage ist also gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie nur der Wert des errichteten Gebäudes, nicht aber der Wert des Grundstücks.*

## Entscheidungsgründe

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 19. Dezember 1990, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Januar 1991, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 5 Absatz 6 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Bauunternehmer P. de Jong (im folgenden: Kläger) und der niederländischen Finanzverwaltung, zu dem es nach der Berichtigung eines Umsatzsteuerbescheids kam.

3 Am 15. August 1978 kaufte der Kläger unter Befreiung von der Umsatzsteuer ein Grundstück mit Gebäude.

4 Am 30. Juli 1979 verkaufte er ungefähr die Hälfte des Grundstücks an einen Dritten, ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Danach riß er das Gebäude ab und errichtete zwei Wohnhäuser, das eine - 1980 fertiggestellte - für Rechnung des Käufers auf dem verkauften Grundstücksteil, das andere - 1981 fertiggestellte - auf dem anderen Grundstücksteil für sich selbst.

5 Der Kläger brachte die Umsatzsteuer in Abzug, die ihm für Gegenstände und Leistungen in Rechnung gestellt worden war, die bei der Errichtung der Häuser geliefert und erbracht worden waren. Als er eines der beiden Wohnhäuser für private Zwecke verwendete, gab er in der Erklärung über die von ihm zu entrichtende Umsatzsteuer einen Betrag in Höhe der Steuer an, die er für Gegenstände und Dienstleistungen abgezogen hatte, zu deren Lieferung und Erbringung es beim Bau des für seinen privaten Bedarf verwendeten Wohnhauses gekommen war.

6 Die niederländische Finanzverwaltung war jedoch der Ansicht, nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe g des niederländischen Gesetzes über die Umsatzsteuer umfasse die Besteuerungsgrundlage nicht nur den Wert des Hauses, sondern auch den Wert des bebauten Grundstücks, weil Haus und dazugehöriges Grundstück als eine einzige Lieferung von Gegenständen anzusehen seien. Dementsprechend nahm sie einen Betrag in Höhe von 26 168 HFL - dies sind 18 % des Grundstückswertes - in den Bescheid über die Berichtigung der Umsatzsteuer auf.

7 Der vom Kläger hiergegen angerufene Gerichtshof Amsterdam verwarf dessen Ansicht, das Grundstück habe immer zu seinem Privatvermögen gehört und sei bei der Errichtung des Hauses nicht in das Vermögen seines Unternehmens übergegangen. Dementsprechend bestätigte das Gericht den Berichtigungsbescheid.

8 Gegen dieses Urteil erhob der Kläger Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden. Dabei machte er geltend, der Gerichtshof habe die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 8 Absatz 4 des niederländischen Gesetzes über die Umsatzsteuer unrichtig bestimmt.

9 Der Hoge Raad ist der Ansicht, die niederländischen Vorschriften über die Umsatzsteuer müssten im Einklang mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie angewandt werden. Er setzte daher das Verfahren aus und legte folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1) Muß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie so ausgelegt werden, daß ein Steuerpflichtiger - und zwar ein Bauunternehmer -, der ein Grundstück nur zu dem Zweck erwirbt, es für seinen privaten Bedarf zu nutzen, sodann auf dem Grundstück mit seinem Unternehmen ein Gebäude - und zwar ein Wohnhaus - errichtet und schließlich das Gebäude mit der bebauten Fläche sowie gegebenenfalls dem übrigen dazugehörigen Grund und Boden für seinen eigenen Bedarf nutzt, nicht nur das Gebäude, sondern dieses Gebäude zusammen mit der bebauten Fläche und

*gegebenenfalls dem übrigen dazugehörigen Grund und Boden im Sinne der genannten Richtlinienbestimmung aus seinem Unternehmen entnommen hat?*

*2) Ist die in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie für die Gleichstellung einer Entnahme mit einer Lieferung aufgestellte Voraussetzung, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben, dahin zu verstehen, daß im Falle der Entnahme eines Grundstücks, das aus einem Gebäude mit der bebauten Fläche und gegebenenfalls dem übrigen dazugehörigen Grund und Boden besteht, aus dem Unternehmen - wobei der Grund und Boden nicht zum Abzug berechtigt hat - weder im Hinblick auf das Grundstück als Ganzes noch im Hinblick auf einen Teil desselben, und zwar das Gebäude, eine Lieferung vorliegt.*

*3) Ist für den Fall, daß die zweite Frage dahin zu beantworten ist, daß im Hinblick auf das Grundstück als Ganzes eine Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie erfolgt ist, Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie dahin zu verstehen, daß die dort genannte Besteuerungsgrundlage dem Selbstkostenpreis des Grundstücks als Ganzem, also einschließlich des Selbstkostenpreises für Grund und Boden, entspricht, oder ist Besteuerungsgrundlage nur der Teil des Selbstkostenpreises, der zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat?*

*10 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des rechtlichen Rahmens des Ausgangsverfahrens, des Verfahrensablaufs sowie der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.*

*11 Im vorliegenden Fall geht es im wesentlichen um die beiden folgenden Vorschriften:*

*- In Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie heisst es:*

*"Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf ..., wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben ..."*

*- Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ist bei den in Artikel 5 Absatz 6 genannten Umsätzen die Besteuerungsgrundlage*

*"der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden".*

*Zur ersten Frage*

*12 Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob ein Steuerpflichtiger - ein Bauunternehmer -, der ein Grundstück allein für die private Verwendung erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus errichtet, um es selbst zu bewohnen, das Grundstück den Gegenständen seines Unternehmens für seinen privaten Bedarf im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie entnimmt.*

13 Die niederländische Regierung hat in ihren schriftlichen Erklärungen die Ansicht vertreten, durch den Bau eines Wohnhauses auf einem dem Unternehmen für diesen Zweck zur Verfügung gestellten Grundstück sei im Hinblick auf die Umsatzsteuer eine neue unbewegliche Sache entstanden, die aus dem Gebäude und dem dazugehörigen Grundstück bestehe. Folglich habe der Steuerpflichtige diese Einheit, die sich aus der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit ergebe, für seinen privaten Bedarf entnommen.

14 Die deutsche Regierung und die Kommission, die davon ausgehen, daß der Steuerpflichtige das Grundstück für private Zwecke erworben und nicht für berufliche Zwecke verwendet habe, sind dagegen der Ansicht, das Grundstück habe nie zum Betriebsvermögen gehört und könne daher nicht entnommen worden sein. Der Umstand, daß ein Unternehmer als Steuerpflichtiger ein Wohnhaus für private Zwecke auf einem ihm persönlich gehörenden Grundstück errichte, habe nicht zur Folge, daß das Grundstück zu einem Gegenstand des Unternehmens werde.

15 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie soll sicherstellen, daß ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleichbehandelt werden. Deswegen läßt es diese Vorschrift nicht zu, daß ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt, und daß er so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil genießt.

16 Diese Voraussetzungen für die Anwendung des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie sind in Ansehung eines Grundstücks, das - wie im vorliegenden Fall - einem Bauunternehmer privat gehört und auf dem er im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit für sich selbst ein Wohnhaus errichtet, nicht erfüllt.

17 Ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand ausschließlich für seinen privaten Bedarf erwirbt, handelt nämlich als Privatperson und nicht als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie. Demgemäß greifen die Vorschriften der Richtlinie über den Erwerb von Gegenständen durch ein Unternehmen nicht ein, insbesondere Artikel 17 Absatz 2, wonach Steuerpflichtige zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt sind, sowie die in den Artikeln 18 und 22 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Verwaltungs- und Buchführungsvorschriften.

18 Ausserdem stünde die Besteuerung eines Grundstücks bei einer Sachlage wie der in der ersten Frage beschriebenen nicht im Einklang mit dem in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung, denn sie würde zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen, je nachdem ob ein Unternehmer ein Haus im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit und als Steuerpflichtiger errichtet oder ob er als gewöhnlicher Verbraucher handelt und einen Dritten mit der Errichtung des Hauses auf seinem Grundstück beauftragt. Im letzteren Falle wäre nämlich die Mehrwertsteuer nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie nur auf den Preis des Hauses und nicht auf den Preis des Grundstücks zu entrichten.

19 Unabhängig davon, ob Grundstück und Gebäude nach innerstaatlichem Recht untrennbar miteinander verbunden sind, und entgegen der von der niederländischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vertretenen Ansicht ist demgemäß bei der Anwendung von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie zwischen der Besteuerung eines Grundstücks, das einem Steuerpflichtigen als Privatperson gehört, und der Besteuerung eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige auf diesem Grundstück im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit errichtet, zu unterscheiden.

20 Was die Besteuerung eines Grundstücks angeht, das einem Bauunternehmer privat gehört und auf dem er im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit für sich selbst ein Wohnhaus errichtet, so folgt aus der oben getroffenen Feststellung, daß das Grundstück nie zum Vermögen des Unternehmens gehört hat und daß es deshalb nicht im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie entnommen worden sein kann. Besteuerungsgrundlage ist also gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nur der Wert des errichteten Gebäudes, nicht aber der Wert des Grundstücks.

21 Auf die erste Frage ist demnach zu antworten, daß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger - ein Bauunternehmer - ein Grundstück allein zur Verwendung für private Zwecke erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, nur das Haus, nicht aber das Grundstück im Sinne dieser Vorschrift für den privaten Bedarf entnommen wird.

Zur zweiten und zur dritten Frage

22 Wie aus der Begründung des Vorlageurteils ausdrücklich hervorgeht, hat der Hoge Raad die zweite und die dritte Frage nur für den Fall gestellt, daß die erste Frage bejaht wird. Weil die erste Frage zu verneinen ist, braucht auf die zweite und die dritte Frage nicht eingegangen zu werden.

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

23 Die Auslagen der deutschen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

*DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)*

*auf die ihm vom Hoge Raad der Niederlande mit Urteil vom 19. Dezember 1990 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:*

*Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger - ein Bauunternehmer - ein Grundstück zur Verwendung für private Zwecke erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, nur das Haus, nicht aber das Grundstück im Sinne dieser Vorschrift für den privaten Bedarf entnommen wird.*