

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 1. März 2012(1)

Rechtssache C-334/10

X

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden)

„Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie – Vorsteuerabzug – Umgestaltungen an einem Betriebsgebäude, um Teile davon vorübergehend privat zu nutzen – Besteuerung der privaten Nutzung“

I – Einleitung

1. Innerhalb der umfangreichen Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem hat sich schon früh ein Spezialgebiet mit eigener ausführlicher Rechtsprechung herausgebildet, das sich allein mit dem Vorsteuerabzug beim Bezug von Investitionsgütern beschäftigt, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke des Steuerpflichtigen verwendet werden.(2) Dies betrifft vor allem Gebäude und Pkw, die ein Steuerpflichtiger über Jahre hinweg sowohl unternehmerisch als auch privat nutzt. Nur die unternehmerische Nutzung dieser Gegenstände ist für die Besteuerung des unternehmerisch geschaffenen Mehrwerts relevant und nur insoweit ist deshalb die steuerliche Vorbelastung dieser Gegenstände zu neutralisieren. Die steuertechnische und praktische Umsetzung dieses einfachen Prinzips bereitet aber manche Schwierigkeit.

2. Geklärt ist in diesem Zusammenhang das Recht auf Vorsteuerabzug bei einem Gebäude, das von Beginn an sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke erbaut wurde. Der Steuerpflichtige hat hier die Möglichkeit, zunächst den vollen Vorsteuerabzug für den Bau des Gebäudes geltend zu machen, muss aber als Ausgleich in der Folgezeit die private Nutzung des Gebäudes versteuern.(3) Im Ergebnis wird damit über die Zeit der ursprüngliche Vorsteuerabzug teilweise wieder korrigiert.

3. Wie steht es aber nun – und diese Frage stellt das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen – um den Vorsteuerabzug bei nachträglichen Umbauten an einem zunächst rein unternehmerisch genutzten Gebäude, um dieses teilweise und auch nur vorübergehend als private Wohnung zu benutzen?

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Art. 17 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(4) in
der für das Jahr 2000 anzuwendenden Fassung(5) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) regelt
„Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ auszugsweise wie folgt:

„...“

(2) 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 im Inland 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,

...“

5. Die Umsätze des Steuerpflichtigen werden regelmäßig nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie
besteuert, der auszugsweise besagt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

...“

6. Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie erweitert die Steuerpflicht des Art. 2 Nr. 1 der
Sechsten Richtlinie wie folgt:

„(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) 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;

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen
privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde
Zwecke.

...“

7. Der Abschnitt VIII „Besteuerungsgrundlage“ der Sechsten Richtlinie enthält Art. 11, der
vorsieht:

„A. Im Inland

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

...

c) bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des
Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung;

...“

B – *Niederländisches Recht*

8. Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts gewährt Art. 15 des Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968) dem Unternehmer ein Recht auf Vorsteuerabzug für Dienstleistungen, die für Zwecke des Unternehmens durchgeführt worden sind.

III – Sachverhalt und Vorlagefragen

9. Im Ausgangsverfahren ist die Rechtmäßigkeit eines Nacherhebungsbescheids für die Umsatzsteuer des Jahres 2000 umstritten.

10. Die Steuerpflichtige ist eine offene Handelsgesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, die aber gleichwohl als solche Klägerin des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren ist. Sie betrieb im Jahr 2000 einen Großhandel für Autolacke. Ihre einzigen Gesellschafter sind ein Ehepaar.

11. Das Ehepaar erwarb im Jahr 1999 ein Lagergebäude und nutzte es im Rahmen des Großhandelsbetriebs. Anfang des Jahres 2000 wurde ein Teil des Dachgeschosses des Lagergebäudes für die vorübergehende Bewohnung durch die zwei Gesellschafter und ihre Kinder ausgebaut. Dabei wurden zwei Dachgauben, eine Diele, ein Badezimmer und eine Toilette eingebaut. Für diese Arbeiten wurde Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

12. Das so umgebaute Dachgeschoss wurde 23 Monate lang als Wohnung genutzt. Danach wurde es für die betriebliche Verwendung hergerichtet und als Büro und Unterweisungsraum genutzt. Dachgauben, Diele, Badezimmer und Toilette blieben bestehen.

13. Die Steuerpflichtige brachte die Mehrwertsteuer, die für diese Ausbauarbeiten des Dachgeschosses entrichtet wurde, vollständig in Abzug. Die niederländische Steuerverwaltung versagte jedoch den Abzug, soweit die Arbeiten auf die Dachgauben und auf die Diele entfielen, denn nur der Einbau des Badezimmers und der Toilette habe auch unternehmerischen Zwecken gedient.

14. Diese Entscheidung wurde durch das erstinstanzliche Gericht mit der Begründung bestätigt, dass die Arbeiten zum Einbau der Dachgauben und der Diele ausschließlich deshalb durchgeführt worden seien, damit die zwei Gesellschafter dort wohnen konnten.

15. Hiergegen wendet sich die Steuerpflichtige mit ihrer Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden, der dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Steht einem Steuerpflichtigen, der einen Teil eines zu seinem Unternehmen gehörenden Investitionsgutes vorübergehend für seinen eigenen Bedarf verwendet, ? gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und b, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c sowie Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ? das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben für dauerhafte Umgestaltungen zu, die ausschließlich im Hinblick auf die private Verwendung durchgeführt wurden? Macht es für die Beantwortung dieser Frage einen Unterschied, ob dem Steuerpflichtigen bei der Anschaffung des Investitionsgutes Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, die er abgezogen hat?

16. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die niederländische Regierung und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

IV – Rechtliche Würdigung

17. Beide Vorlagefragen, die ich im Folgenden gemeinsam behandeln werde, betreffen das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug in der vom vorlegenden Gericht dargelegten besonderen Konstellation.
18. Die Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug ergeben sich im vorliegenden Fall aus Buchst. a des Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Danach muss ein Steuerpflichtiger zum einen Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen bezogen haben, für die er Mehrwertsteuer entrichtet hat (Eingangsumsätze). Zum anderen müssen diese Eingangsumsätze für Zwecke seiner besteuerten Umsätze (Ausgangsumsätze) verwendet werden.
19. Die Eingangsumsätze, bei denen die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall umstritten ist, sind allein die Dienstleistungen, die für den Ausbau des Dachgeschosses im Hinblick auf die Errichtung von zwei Dachgauben und einer Diele bezogen wurden (im Folgenden: Umgestaltungen).
20. Gegenstand der Vorlagefragen ist hingegen nicht das Recht auf Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Anschaffung des bereits bestehenden Gebäudes, an dem die Umgestaltungen vorgenommen wurden. Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Anschaffung dieses Gebäudes ist – im Rahmen der zweiten Vorlagefrage – nur insoweit von Bedeutung, wie sie Einfluss auf den Vorsteuerabzug bezüglich der Umgestaltungen haben könnte.
21. Diese Umgestaltungen müssten nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie für besteuerte Ausgangsumsätze verwendet werden, um ein Recht auf Vorsteuerabzug zu geben. Da bei den Umgestaltungen zunächst ein privater Verwendungszweck im Vordergrund stand, später aber eine unternehmerische Nutzung in Form der Verwendung des Dachgeschosses als Büro und Unterweisungsraum erfolgte, ist zusätzlich die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern zu beachten, worauf alle Verfahrensbeteiligten zu Recht hingewiesen haben.
22. Letztere Rechtsprechung, deren Bedingungen für den Vorsteuerabzug sich nicht unmittelbar den Bestimmungen der Richtlinie entnehmen lassen, werde ich zunächst darstellen (unter A), um danach zu untersuchen, ob sie im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen kann (unter B).
- A – Die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern*
1. Zuordnung eines Investitionsgutes
23. Nach ständiger Rechtsprechung – die letztlich auf das Urteil Lennartz zurückgeht⁽⁶⁾ – hat ein Steuerpflichtiger, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen.⁽⁷⁾
24. Entscheidet er sich für die volle Zuordnung des Investitionsgutes zum Unternehmen, so ist die beim Erwerb des Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.⁽⁸⁾
25. Dies betrifft nicht nur die Vorsteuer, die beim Kauf eines fertigen Gegenstands anfällt,

sondern auch – was insbesondere bei Gebäuden relevant ist – die für die Herstellung eines Gegenstands geschuldete Vorsteuer(9), etwa für den Bezug von Baumaterialien oder die Inanspruchnahme von Baudienstleistungen. In diesem Fall beziehen sich Fragen der Zuordnung des Gegenstands und seiner Verwendung notwendigerweise auf den hergestellten Gegenstand und nicht auf die zur Herstellung in Anspruch genommenen Leistungen.

2. Verwendung für besteuerte Ausgangsumsätze

26. Als Konsequenz der vollständigen Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstands zum Unternehmen ist die Verwendung des Gegenstands, soweit sie zu privaten Zwecken erfolgt, gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a – in Verbindung mit Art. 2 Nr. 1 – der Sechsten Richtlinie zu besteuern.(10) Dadurch soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige gegenüber einem Endverbraucher einen ungerechtfertigten Vorteil genießt(11) und der private Endverbrauch des Steuerpflichtigen nicht besteuert wird(12).

27. Vor diesem Hintergrund stellt die Verwendung des Gegenstands zu privaten Zwecken einen besteuerten Ausgangsumsatz im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dar.(13) Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach dieser Vorschrift sind damit auch für den privat genutzten Teil des Investitionsgutes erfüllt. Ist die Besteuerung der privaten Verwendung hingegen nicht möglich, kann trotz vollumfänglicher Zuordnung des Investitionsgutes insoweit kein Vorsteuerabzug gewährt werden. Eine solche Situation kann sich ergeben, wenn der Tatbestand des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht erfüllt ist.(14)

28. Darüber hinaus ist die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern nach dem Urteil Puffer auch dann nicht anzuwenden, wenn das Investitionsgut zwar teilweise für private und teilweise für unternehmerische Zwecke verwendet wird, der Steuerpflichtige das Investitionsgut aber im unternehmerischen Bereich ausschließlich für Ausgangsumsätze verwendet, die von der Steuer befreit sind.(15) In einem solchen Fall existiert zwar eine gemischte Verwendung des Gutes, allerdings liegen im unternehmerischen Bereich keine besteuerten Umsätze vor. Daraus ergibt sich, dass nach der Rechtsprechung die unternehmerische Verwendung des Gegenstands – zumindest teilweise – besteuert werden muss, damit überhaupt ein Recht auf Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Investitionsgut entstehen kann.

29. Im Ergebnis ist somit zur Beurteilung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich des Erwerbs oder der Herstellung eines teilweise privat genutzten Investitionsgutes sowohl die Besteuerung seiner unternehmerischen als auch seiner privaten Verwendung zu überprüfen.

3. Sinn und Zweck

30. Die dargestellte Rechtsprechung ist mehrfach grundsätzlich in Frage gestellt worden, vom Gerichtshof aber wiederholt nach gründlicher Überprüfung bestätigt worden.(16)

31. Der Grund dafür, dem Steuerpflichtigen im Fall der gemischten Nutzung eines Investitionsgutes die volle Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen und damit grundsätzlich den vollen Vorsteuerabzug trotz teilweise privater Nutzung zu gewähren, liegt darin, ihm spätere Änderungen der Nutzung, in Form einer Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils, ohne steuerliche Nachteile zu ermöglichen.(17)

32. Hätte nämlich der Steuerpflichtige bei gemischter Nutzung eines Investitionsgutes nur die Möglichkeit einer teilweisen Zuordnung des Gegenstands im Umfang der unternehmerischen Verwendung, wäre der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil endgültig ausgeschlossen. Der privat genutzte Teil des Gegenstands verbliebe dann im Privatvermögen. Eine spätere

Verwendung des dem Privatvermögen zugeordneten Teils eines Gegenstands für unternehmerische Zwecke kann nachträglich nicht mehr zu einem Recht auf Vorsteuerabzug führen. Die Sechste Richtlinie sieht hierfür keinen Berichtigungsmechanismus vor.(18)

33. Durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(19) wurde dieses Problem durch den Unionsgesetzgeber mittlerweile gelöst, allerdings erst für spätere Zeiträume als den im Ausgangsverfahren maßgeblichen.(20) Nach dem in die aktuell geltende Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(21) eingefügten Art. 168a wird bei gemischt genutzten Grundstücken – und für die Mitgliedstaaten optional auch bei sonstigen Gegenständen – nur noch ein teilweises Vorsteuerabzugsrecht gewährt. Dieser teilweise Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts wird allerdings nunmehr verbunden mit einer Berichtigungsmöglichkeit bei später veränderten Verwendungsanteilen.

B – *Anwendung der Rechtsprechung im vorliegenden Fall*

34. Es bleibt somit zu klären, ob einem Steuerpflichtigen in der Konstellation des Ausgangsverfahrens nach der dargestellten Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern der vollständige Abzug der Vorsteuer hinsichtlich der Umgestaltungen gestattet ist.

35. Wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, bestünden hieran keine Zweifel, wenn die Umgestaltungen vor dem Erwerb des Gebäudes durchgeführt worden wären. Beim Erwerb eines teilweise als Lagergebäude und teilweise als Wohnung zu nutzenden Gebäudes hätte die Steuerpflichtige das Recht gehabt, das Gebäude vollständig ihrem Unternehmen zuzuordnen, so dass ihr das Recht auf vollen Vorsteuerabzug zugestanden hätte, während die Nutzung der Wohnung für private Zwecke nachfolgend zu besteuern gewesen wäre.

36. Gleiches hätte für den Fall gegolten, dass die Steuerpflichtige das Gebäude selbst errichtet und von vornherein einen Teil des Gebäudes für Wohnzwecke vorgesehen hätte.

37. Vor diesem Hintergrund ist die Frage zu klären, ob allein der Umstand, dass die Umgestaltungen erst nachträglich erfolgten, zu einer anderen Beurteilung des Rechts auf Vorsteuerabzug führen kann. Dazu muss erstens festgestellt werden, ob dem Steuerpflichtigen das Recht zur vollständigen Zuordnung eines Investitionsgutes zum Unternehmensvermögen im Hinblick auf die Umgestaltungen zugestanden wird (dazu unter 1). Zweitens muss sowohl die Besteuerung der unternehmerischen wie der privaten Verwendung dieses Investitionsgutes untersucht werden (dazu unter 2).

1. Zuordnung eines Investitionsgutes zum Unternehmen

38. Wie bereits dargelegt, richtet sich das Recht auf Vorsteuerabzug bei Dienstleistungen zur Herstellung eines Investitionsgutes nach der Zuordnung des hergestellten Investitionsgutes zum Unternehmensvermögen.(22) Hinsichtlich des hergestellten Investitionsgutes muss ein Recht auf vollumfängliche Zuordnung zum Unternehmensvermögen bestehen. Nur dann existiert ein grundsätzliches Recht auf vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich der Dienstleistungen zu seiner Herstellung.

39. Da es sich im vorliegenden Fall um Umgestaltungen an einem bereits bestehenden Gebäude handelt, ist zunächst zu klären, was insoweit als hergestelltes Investitionsgut anzusehen ist (dazu unter a und b), bevor die Berechtigung zu seiner vollständigen Zuordnung zum Unternehmen geprüft werden kann (dazu unter c).

a) Einheitliche oder gesonderte Behandlung der Umgestaltungen

40. Im vorliegenden Fall bestehen zwei mögliche Sichtweisen: Man kann die Umgestaltungen als – nachträgliche – Herstellungskosten des Gebäudes betrachten oder als Herstellungskosten für ein eigenes Investitionsgut.

41. Sähe man die Umgestaltungen als Teil der Herstellungskosten des gesamten Gebäudes, so hinge für sie das Recht auf Vorsteuerabzug von der Zuordnung des Gebäudes ab, an dem die Umgestaltungen vorgenommen wurden. War das Gebäude dem Unternehmen vollumfänglich zugeordnet, so würde hinsichtlich der Umgestaltungen grundsätzlich ein Recht auf vollständigen Abzug der Vorsteuer bestehen.

42. Vor diesem Hintergrund wäre es von vornherein unerheblich, dass die Umgestaltungen der Herstellung einer rein für private Zwecke zu nutzenden Wohnung dienen. Denn wenn ein Steuerpflichtiger eine Vielzahl von Gegenständen und Dienstleistungen bezieht, um ein Gebäude herzustellen, wird der Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern ebenfalls nicht für jeden Eingangsumsatz einzeln beurteilt.(23)

43. Ein Steuerpflichtiger kann das von ihm hergestellte Gebäude vielmehr insgesamt dem Unternehmen zuordnen. Er hat infolge dessen grundsätzlich das Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer hinsichtlich aller Eingangsumsätze, die zur Herstellung des Gebäudes dienen. Dies gilt, obwohl sich regelmäßig einzelne Eingangsumsätze – wie etwa die Lieferung eines Fensters, das im privat genutzten Bereich eingebaut wird – identifizieren ließen, die ausschließlich privaten Zwecken dienen.

44. Auch die vom vorliegenden Gericht zitierte Rechtsprechung in der Rechtssache Bakcsi spricht nicht unmittelbar gegen eine gemeinsame Behandlung der späteren Umgestaltungen mit den ursprünglichen Herstellungskosten. In jener Rechtssache hatte der Gerichtshof zwar festgestellt, dass die Zuordnung eines Investitionsgutes keine Bedeutung hat für die Frage, ob hinsichtlich der Eingangsumsätze für die Nutzung und Wartung dieses Investitionsgutes ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.(24) Danach ist das Recht auf Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze, die der Nutzung und Wartung beispielsweise eines Gebäudes dienen, unabhängig davon zu beurteilen, ob dieses Gebäude dem Unternehmen zugeordnet ist.

45. Das vorliegende Gericht hat jedoch selbst bereits darauf hingewiesen, dass die Ausgaben für die Umgestaltungen des vorliegenden Falls keine Nutzungs- oder Unterhaltungskosten darstellen.(25) Auch aus meiner Sicht sind diese Umgestaltungen keine Eingangsumsätze, die den Gebrauch oder die Erhaltung des Gebäudes im laufenden Betrieb sicherstellen, sondern sie gestalten das Gebäude selbst, indem sie seine Form und Nutzungsmöglichkeit verändern. Das Urteil Bakcsi findet hier somit keine Anwendung.

46. Allerdings ergibt sich aus dieser Rechtsprechung der Grundsatz, dass die Zuordnung eines Eingangsumsatzes zum Unternehmen prinzipiell für jeden Eingangsumsatz getrennt betrachtet werden muss.

47. Diese Sichtweise entspricht auch der ständigen Rechtsprechung im Bereich der

Besteuerung der Ausgangsumsätze. Danach ergibt sich aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie, dass jede Lieferung eines Gegenstands oder Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist.(26)

48. Weiterhin ist die Rechtsprechung zu beachten, nach der nur derjenige, der beim Bezug eines Eingangsumsatzes in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger handelt, zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann.(27) Wer einen Gegenstand ausschließlich für seinen privaten Bedarf erwirbt, handelt aber als Privatperson und nicht als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie.(28)

49. Würde man aber den Vorsteuerabzug hinsichtlich jeglicher nachträglicher Umgestaltungen von der Zuordnung des Gebäudes abhängig machen, müsste man ihn auch bei nachträglichen Umgestaltungen zulassen, die dauerhaft rein privaten Zwecken dienen. Damit würde der genannten Rechtsprechung meines Erachtens nicht mehr genügt. Denn ein vollständig und dauerhaft privat verwendeter Eingangsumsatz kann nicht als das Handeln eines Steuerpflichtigen angesehen werden. Andernfalls wäre die im Mehrwertsteuersystem erforderliche Abgrenzung zwischen dem Handeln einer Person als Steuerpflichtiger und als Privatperson nicht mehr möglich.

50. Darüber hinaus wären die Konsequenzen einer einheitlichen Betrachtung der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Gebäudes und nachträglicher Umgestaltungen auch nicht mit dem Grundsatz steuerlicher Neutralität vereinbar. Nach diesem Grundsatz muss ein Steuerpflichtiger die Belastung durch die Mehrwertsteuer nur tragen, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen betrifft, die er für seinen Eigenverbrauch und nicht für seine steuerbare unternehmerische Tätigkeit verwendet.(29)

51. Eine einheitliche Betrachtungsweise von Gebäude und nachträglichen Umgestaltungen hätte aber auch zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger, der an einem Gebäude dauerhafte, rein unternehmerisch motivierte Umgestaltungen vornähme, insoweit keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnte, wenn das Gebäude zuvor vollständig dem Privatvermögen zugeordnet war. Die auf die Umgestaltungen entrichtete Mehrwertsteuer müsste der Steuerpflichtige demnach endgültig tragen, obwohl ihr Ergebnis für seine unternehmerische Tätigkeit verwendet würde.

52. Vor diesem Hintergrund bildet die durch die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern implizit anerkannte einheitliche Behandlung von Eingangsumsätzen, die zur Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes dienen,(30) eine Ausnahme, die aus praktischen Gründen insbesondere im Hinblick auf den engen zeitlichen Zusammenhang der Herstellungsleistungen gerechtfertigt ist. Jene Gesamtbetrachtung trägt dem Umstand Rechnung, dass bei der Vielzahl von Eingangsumsätzen, die für die Herstellung eines Gebäudes erforderlich sind, eine Zuordnung jedes einzelnen Eingangsumsatzes zu jeweils privaten oder unternehmerischen Zwecken erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten und beträchtlichen Verwaltungsaufwand zur Folge hätte. Gleiches gilt jedoch nicht im Verhältnis der ursprünglichen Herstellung eines Gebäudes zu nachträglichen Umgestaltungen, die jeweils isoliert betrachtet werden können, da sie ohne Weiteres gegenständlich trennbar sind und in keinem engen zeitlichen Zusammenhang stehen.

53. Im Übrigen ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs seit langem anerkannt, dass verschiedene Teile eines einheitlichen Gegenstands unterschiedlich dem Privat- oder Unternehmensvermögen zugeordnet sein können.(31) Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist es somit nichts Ungewöhnliches, einzelne Gebäudeteile unterschiedlich zu behandeln.

54. Im Ergebnis sollte somit der Vorsteuerabzug bei nachträglichen Umgestaltungen an einem Investitionsgut nicht von der Zuordnung des Investitionsgutes selbst abhängig sein. Insoweit teile ich die Auffassung der niederländischen Regierung, wonach allein die Tatsache, dass das

Gebäude als solches dem unternehmerischen Bereich des Steuerpflichtigen zugeordnet wurde, nicht zu der automatischen Einordnung der Umgestaltungen ebenfalls zum unternehmerischen Bereich führt.

b) Umbaumaßnahmen als eigenes Investitionsgut

55. Wenn der Vorsteuerabzug hinsichtlich der nachträglichen Umgestaltungen somit grundsätzlich unabhängig von der Zuordnung des Gebäudes zu betrachten ist, stellt sich anschließend die Frage, ob durch diese Umgestaltungen ein eigenes Investitionsgut hergestellt wurde.

56. Insofern wäre die Sichtweise zunächst naheliegend, dass sämtliche Umbaumaßnahmen, die zur Herstellung der Wohnung im Dachgeschoss dienten, gemeinsam zur Herstellung eines eigenen Investitionsgutes in Form der Wohnung geführt haben. Dazu gehörten nicht nur die Dachgauben und die Diele, die infolge der im Ausgangsverfahren umstrittenen Umgestaltungen entstanden sind. Auch das eingebaute Badezimmer und die Toilette, für deren Errichtung der Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug bereits zugestanden wurde, wären dann Teil dieses eigenen Investitionsgutes.

57. Ob die Herstellung der Dachgauben und der Diele von der Herstellung des Badezimmers und der Toilette für die Bestimmung des relevanten Investitionsgutes getrennt werden muss, ist eine Frage der tatsächlichen Umstände, die durch das vorliegende Gericht zu beurteilen ist. Für diese Beurteilung ist entscheidend, ob die Umbaumaßnahmen für die Dachgauben, die Diele, das Badezimmer und die Toilette in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang gestanden haben, der mit dem Zusammenhang der Herstellungsleistungen eines Gebäudes vergleichbar ist.

58. In jedem Fall besteht meines Erachtens kein überzeugender Grund, die eingebaute Wohnung insgesamt oder separat die Dachgauben und die Diele nicht als eigenes Investitionsgut ansehen zu können.

59. Wie bereits Generalanwalt Mengozzi herausgearbeitet hat, sind die wesentlichen Merkmale der Definition des Investitionsgutes, wie sie im Zusammenhang mit der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern zu verwenden ist, die Langlebigkeit des Gutes und die gleichzeitige Abschreibung ihrer Anschaffungskosten.⁽³²⁾ Diese Merkmale würden sowohl die hergestellte Wohnung als auch die aufgrund der hier umstrittenen Umgestaltungen hergestellten Dachgauben und Diele erfüllen.

60. An diesem Befund ändert auch der Umstand nichts, dass sowohl die Wohnung als auch die Dachgauben und die Diele Teil eines anderen Investitionsgutes sind.

61. Zwar hat sich Generalanwalt Mengozzi dafür ausgesprochen, bei Gegenständen, die nach der Anschaffung eines Investitionsgutes in dieses eingebaut wurden und dabei dessen Wert erhöht haben, im Interesse der Einfachheit des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern nicht anzuwenden, sondern die Vorsteuer unmittelbar aufzuteilen. Er bezog sich dabei jedoch allein auf Erhaltungsaufwendungen, also den Ersatz eines bereits bestehenden Teils eines Investitionsgutes durch ein neues.⁽³³⁾

62. Der vorliegende Fall betrifft hingegen keine solchen Erhaltungsaufwendungen, sondern die Herstellung neuer Gebäudeteile, die zuvor nicht vorhanden waren. Da die Herstellung neuer Gebäudeteile, die gemischt genutzt werden, nicht übermäßig oft vorkommen dürfte, ist auch nicht zu erwarten, dass die mehrwertsteuerliche Berücksichtigung mehrerer Investitionsgüter innerhalb

eines Gebäudes eine zu komplexe Aufgabe darstellt.

63. Aufgrund der Feststellung, dass sogar die Dachgauben und die Diele für sich genommen ein eigenes Investitionsgut darstellen können, erübrigt sich schließlich auch die Prüfung der Frage, ob die Grundsätze der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern auch auf andere Gegenstände als Investitionsgüter anzuwenden sind.(34)

c) Teilweise private Nutzung

64. Schließlich hängt das grundsätzliche Recht auf Abzug der vollständigen Vorsteuer hinsichtlich der Umgestaltungen noch davon ab, dass das hergestellte Investitionsgut – vorliegend also entweder die eingebaute Wohnung oder die Dachgauben und die Diele – sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird. In diesem Fall könnte das Investitionsgut dem Unternehmen vollumfänglich zugeordnet werden.

65. Stellt das vorliegende Gericht fest, dass die eingebaute Wohnung insgesamt als eigenes Investitionsgut anzusehen ist, wäre diese Zuordnung zum Unternehmen möglich. Denn im Ausgangsverfahren scheint festzustehen, dass Teile der eingebauten Wohnung – nämlich das Badezimmer und die Toilette – von Beginn an auch für unternehmerische Zwecke genutzt wurden.(35) Die im Ausgangsverfahren umstrittenen Umgestaltungen zum Einbau der Dachgauben und der Diele wären dann Teil der Herstellung eines Gegenstands, der sowohl für private als auch für unternehmerische Zwecke verwendet wurde. In diesem Fall wäre die eingebaute Wohnung nicht anders zu behandeln, als ein zur gemischten Nutzung errichtetes privates Gebäude. Welchem Zweck dabei der Einbau der Dachgauben und der Diele isoliert betrachtet diene, wäre unerheblich, da die gemischte Verwendung des Investitionsgutes insgesamt entscheidend ist.(36)

66. Das vorliegende Gericht richtet seine Vorlagefragen jedoch allein auf den Vorsteuerabzug bei Umgestaltungen, die ausschließlich im Hinblick auf eine private Verwendung durchgeführt wurden. Vor dem Hintergrund meiner bisherigen Feststellungen ist diese Frage berechtigt, sofern es sich bei den Dachgauben und der Diele um ein eigenes Investitionsgut handelt. Um die Vorlagefrage für den Fall zu beantworten, dass das vorliegende Gericht im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung zu diesem Schluss kommen sollte, will ich die Prüfung im Folgenden unter der Prämisse fortsetzen, dass die Dachgauben und die Diele ein eigenes Investitionsgut darstellen.

67. In diesem Fall ergibt sich eine Besonderheit des vorliegenden Falls im Vergleich zur bisherigen Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern. Denn die Dachgauben und die Diele wurden zeitlich aufeinander folgend für unterschiedliche Zwecke genutzt: Das Ehepaar hat die Dachgauben und die Diele nach dem vom vorliegenden Gericht dargestellten Sachverhalt zunächst ausschließlich für private Zwecke im Rahmen ihrer Privatwohnung und danach ausschließlich für unternehmerische Zwecke im Rahmen der Nutzung des Dachgeschosses als Büro und Unterweisungsraum verwendet. Ob in einem solchen Fall eine gemischte Verwendung im Sinne der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern angenommen werden kann, muss daher im Folgenden näher untersucht werden.

i) Das Urteil Lennartz

68. In diesem Zusammenhang hat die niederländische Regierung zu Recht auf die Notwendigkeit der Prüfung hingewiesen, ob das Ehepaar beim Bezug der Dienstleistungen für die Umgestaltungen überhaupt als Steuerpflichtiger gehandelt hat. Denn nur wer beim Bezug eines Eingangsumsatzes in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger handelt, kann zum Vorsteuerabzug

berechtigt sein.(37) Nach der Rechtsprechung handelt aber ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand ausschließlich für seinen privaten Bedarf erwirbt, als Privatperson und nicht als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie.(38)

69. Würde nur auf die anfängliche Nutzung abgestellt, dann hätte das Ehepaar die Umgestaltungen allein für den privaten Bedarf bezogen, folglich nicht als Steuerpflichtiger gehandelt und deshalb kein Recht auf Vorsteuerabzug.

70. Würde nur auf die anfängliche Nutzung abgestellt, wäre auch die Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern nicht anwendbar. Weder läge eine gemischte Nutzung vor, noch existierte eine – neben der privaten Verwendung – besteuerte unternehmerische Verwendung des Investitionsgutes.

71. Zur Beantwortung der Frage, ob eine anfänglich rein private, danach rein unternehmerische Nutzung von Beginn an als teilweise unternehmerische Verwendung zu betrachten ist, erscheint es mir hilfreich, wieder dorthin zurückzukehren, wo alles begann: zum Urteil Lennartz.

72. In jenem Urteil legte der Gerichtshof die Grundlagen der seitdem ständigen Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern. In jenem Urteil äußerte er sich auch zu Fragen einer erst später beginnenden unternehmerischen Nutzung. Der Gerichtshof stellte dort fest, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon abhängt, in welcher Eigenschaft eine Person zu dem Zeitpunkt handelt, in dem sie die Eingangsumsätze bezieht.(39) Eine Person, die Gegenstände für unternehmerische Zwecke erwirbt, tue dies auch dann als Steuerpflichtiger, wenn sie die Gegenstände nicht sofort für diese Zwecke verwendet.(40)

73. Ob Eingangsumsätze für spätere unternehmerische Zwecke bezogen werden, ist danach eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen ist. Dazu gehören die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum.(41)

74. Obwohl dieses Urteil ganz zu Beginn der Entwicklung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Investitionsgutes steht, enthält es doch bereits die grundlegenden Weichenstellungen.

75. Wie bereits gezeigt wurde, ist der Grund für die Entwicklung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern das Fehlen einer Berichtigungsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen im Fall der späteren unternehmerischen Verwendung eines dem Privatvermögen zugeordneten Gegenstands. Bezieht ein Steuerpflichtiger Gegenstände als Teil seines Privatvermögens, so ist der Vorsteuerabzug endgültig ausgeschlossen, selbst wenn dieser Gegenstand später für unternehmerische Zwecke verwendet wird.(42)

76. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen, der Investitionsausgaben tätigt, bei denen feststeht, dass sie zwar nicht sofort, aber später vollständig für unternehmerische Zwecke verwendet werden, insoweit den Vorsteuerabzug vollständig zu versagen. Die zunächst rein private, dann rein unternehmerische Nutzung stellt vielmehr den Fall mit den größtmöglichen steuerlichen Nachteilen dar, die für den Steuerpflichtigen bei einer Änderung der Nutzung eines Gegenstands entstehen können und deren Verhinderung der Grund für die Entwicklung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern ist.

77. Diese aus der Entstehung der Rechtsprechung gezogenen Schlüsse scheinen mir auch mit dem insoweit jüngsten Urteil in der Rechtssache Puffer zu vereinbaren.

78. Zwar hat der Gerichtshof dort festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern für Steuerpflichtige ausgeschlossen ist, die nur von der Steuer befreite Umsätze tätigen. In jenem Fall bewirkt ein Steuerpflichtiger aufgrund der Steuerbefreiung seiner Tätigkeit jedoch niemals, auch nicht in der Zukunft, besteuerte Umsätze. Nach Sinn und Zweck der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern besteht bei einer rein steuerbefreiten Tätigkeit auch gar kein Grund zu ihrer Anwendung, da nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die unternehmerische Verwendung eines Investitionsgutes zu keinem Zeitpunkt den Vorsteuerabzug eröffnen kann.

79. Ein solcher Fall ist aber vorliegend nicht gegeben. Der Handel mit Autolacken, den die Steuerpflichtige betrieb, stellt keine von der Steuer befreite Tätigkeit dar.

ii) Der Nachweis der späteren unternehmerischen Verwendung

80. Es liegt auf der Hand, dass durch die Eröffnung eines Rechts auf vollständige Zuordnung eines Investitionsgutes zum Unternehmensvermögen trotz anfänglich rein privater Nutzung eine gewisse Missbrauchsgefahr entsteht.

81. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich nach der Rechtsprechung der mit dem Bezug eines Eingangsumsatzes verbundene Zweck allein aus der durch objektive Anhaltspunkte belegten Verwendungsabsicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt dieses Bezugs und nicht aus der späteren tatsächlichen Verwendung des Eingangsumsatzes ergibt. Dies hat der Gerichtshof für den Fall der ersten Investitionsausgaben eines Steuerpflichtigen vor Aufnahme des tatsächlichen Betriebs des Unternehmens ausdrücklich festgestellt.⁽⁴³⁾ Es besteht aus meiner Sicht kein Grund, dies bei späteren Investitionsausgaben im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs anders zu sehen.

82. Es ist aber zu betonen, dass auch nach dieser Rechtsprechung objektive Anhaltspunkte für die Absicht des Steuerpflichtigen vorliegen müssen, ein zunächst rein privat genutztes Investitionsgut später für unternehmerische Zwecke zu verwenden. Als objektive Gesichtspunkte zählte bereits das Urteil Lennartz die Art des Gegenstands sowie den Zeitraum bis zur beabsichtigten Verwendung für unternehmerische Zwecke auf.⁽⁴⁴⁾

83. Daraus ist zu folgern, dass es Investitionsgüter gibt, wie beispielsweise eine im Lagergebäude eines Großhandels für Autolacke nachträglich eingebaute Sauna, die ihrer Art nach im betriebenen Unternehmen regelmäßig nur privaten Zwecken dienen können. Auch wird die objektive Belegbarkeit einer späteren unternehmerischen Verwendungsabsicht umso stärker abnehmen, je weiter sie in der Zukunft liegt.

84. Darüber hinaus ist zu betonen, dass die bloße Möglichkeit einer späteren unternehmerischen Verwendung in keinem Fall ausreicht. Eine solche Annahme würde den Vorsteuerabzug für sämtliche Eingangsumsätze eröffnen, die ein Steuerpflichtiger bezieht. Die in der Zukunft geplante unternehmerische Verwendung muss konkret und belegbar sein. Insoweit ist davon auszugehen, dass eine anfängliche private Nutzung zunächst die ausschließliche private Nutzungsabsicht vermuten lässt. Diese Vermutung müsste durch den Steuerpflichtigen mittels objektiver Nachweise widerlegt werden.

85. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Umgestaltungen zunächst rein für private Zwecke, nämlich den Einbau von Teilen einer Wohnung, erbracht wurden. Daran schloss sich eine

unternehmerische Nutzung der Räumlichkeiten als Büro und Unterweisungsraum an. Da sowohl die Diele als auch die Dachgauben nach der Herrichtung der Räumlichkeiten für Betriebszwecke bestehen blieben, sind die Umbauten später für unternehmerische Zwecke verwendet worden.

86. Aus der Darstellung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens ergibt sich aus meiner Sicht jedoch nicht klar, ob diese anschließende unternehmerische Nutzung schon bei Ausführung der Umgestaltungen, also beim Bezug der Eingangsumsätze, beabsichtigt und durch objektive Anhaltspunkte belegt war.

87. Die Vorlagefrage spricht auf der einen Seite von Umgestaltungen, die ausschließlich im Hinblick auf eine private Verwendung durchgeführt wurden. Versteht man dies so, dass eine unternehmerische Nutzung dieser Eingangsumsätze zum Zeitpunkt der Durchführung der Umgestaltungen nicht geplant war, so wäre insoweit ein Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen. Zum Zeitpunkt des Bezugs der Eingangsumsätze hätte das Ehepaar insoweit nicht als Steuerpflichtiger gehandelt, da es mit dem Leistungsbezug allein private Zwecke verbunden hätte. Ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Umgestaltungen würde dann nicht bestehen.

88. Auf der anderen Seite war die Nutzung eines Teils des Lagergebäudes als Wohnung für das Ehepaar nach der Darstellung des vorlegenden Gerichts von vornherein nur vorübergehend geplant. Insoweit könnten Pläne des Ehepaars existiert haben, wie die Umbauten nach Aufgabe der Wohnung zu nutzen sein würden. Darüber hinaus könnte die Entscheidung der Vorinstanz, die zusammen mit dem Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt wurde, so zu verstehen sein, dass die spätere betriebliche Nutzung von Anfang an beabsichtigt war.(45)

89. Ob von Beginn an die Absicht zur späteren unternehmerischen Verwendung der Dachgauben und der Diele bestand und diese Absicht durch objektive Anhaltspunkte belegt war, muss als Tatfrage deshalb letztlich das vorlegende Gericht feststellen.

2. Verwendung für besteuerte Eingangsumsätze

90. Stellt das vorlegende Gericht die seit Bezug der Eingangsumsätze bestehende Absicht zur gemischten Verwendung der Dachgauben und der Diele fest oder nimmt es an, dass die eingebaute Wohnung insgesamt das relevante Investitionsgut darstellt, hätte die steuerpflichtige Gesellschaft nach der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilweise privat genutzten Investitionsgütern ein Recht auf vollumfängliche Zuordnung dieser Gegenstände zum Unternehmen gehabt.

91. Um insoweit auch ein Recht auf vollständigen Abzug der Vorsteuer zu haben, hätte die Steuerpflichtige die Absicht haben müssen, die Umgestaltungen gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in vollem Umfang für besteuerte Eingangsumsätze zu verwenden. Dies ist im vorliegenden Fall abhängig von der beabsichtigten Verwendung des hergestellten Investitionsgutes.

92. Soweit die Verwendung des Investitionsgutes für unternehmerische Zwecke beabsichtigt war – im Fall der eingebauten Wohnung hinsichtlich der teilweisen unternehmerischen Nutzung des Badezimmers und der Toilette, im Fall der Dachgauben und der Diele ab ihrer Verwendung als Teil des Büros und des Unterweisungsraums –, werden die Eingangsumsätze nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie im Rahmen der Handelstätigkeit der Steuerpflichtigen besteuert.

93. Soweit eine Verwendung des Investitionsgutes für private Zwecke beabsichtigt war, kommt eine Besteuerung der Ausgangsumsätze nach den Tatbeständen des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 in Verbindung mit Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie in Betracht.

a) Verwendung eines Gegenstands nach dem Buchst. a des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie

94. Nach dem Buchst. a des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen zu besteuern.

95. Wenn die eingebaute Wohnung bzw. die Dachgauben und die Dielen ein eigenständiges Investitionsgut darstellen, das dem Unternehmen vollständig zugeordnet werden darf, ist danach ihre private Verwendung für den Bedarf des Ehepaares selbständig zu besteuern.

96. Aufgrund dieser Eigenständigkeit ist es auch unerheblich, ob das Investitionsgut, mit dem die eingebaute Wohnung bzw. die Dachgauben und die Diele tatsächlich verbunden sind, zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Deshalb ist dem Hoge Raad auf seine zweite Vorlagefrage zu antworten, dass es für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage keinen Unterschied macht, ob dem Steuerpflichtigen bei der Anschaffung des Investitionsgutes Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, die er abgezogen hat.

97. Im Übrigen ist die private Verwendung der eingebauten Wohnung bzw. der Dachgauben und der Dielen im vorliegenden Fall auch nicht von der Steuer befreit.

98. Zwar hat der Gerichtshof in der Rechtssache BLM (C-436/10) noch darüber zu befinden, ob Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie, der die Vermietung von Grundstücken von der Steuer befreit, auf die nach Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie grundsätzlich zu besteuernende Verwendung eines Gebäudeteils für private Zwecke Anwendung findet. Die Frage stellt sich dort aber im Hinblick auf die besondere Konstellation eines von der steuerpflichtigen Gesellschaft rechtlich zu unterscheidenden Nutzers des Gebäudeteils.

99. Im vorliegenden Fall besitzt die steuerpflichtige Gesellschaft aber zum einen keine eigene Rechtspersönlichkeit. Zum anderen gehen die Vorlagefragen davon aus, dass die Steuerpflichtige das Investitionsgut für sich selbst und nicht für eine andere Person verwendet. Für diesen Fall ist bereits entschieden, dass die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie auf den Steuertatbestand des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie keine Anwendung findet.(46)

100. Damit wird im Ergebnis auch die beabsichtigte Verwendung des relevanten Investitionsgutes für private Zwecke nach Art. 2 Nr. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie besteuert.

b) Unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen nach dem Buchst. b des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie

101. Der Tatbestand des Buchst. b des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie kann im vorliegenden Fall hingegen keine Anwendung finden.

102. Die Ausgangsumsätze sind nicht in der Nutzung der Dienstleistungen der Umgestaltungen durch das Ehepaar zu sehen, wie zum Teil vorgetragen wurde. Diese Dienstleistungen müssen der steuerpflichtigen Gesellschaft erbracht worden sein, um ein Recht auf Vorsteuerabzug zu begründen. Sie stellen deshalb die Eingangsumsätze dar.

103. Die Ausgangsumsätze bestehen vielmehr in der Nutzung der durch die Eingangsumsätze hergestellten Gegenstände, also der eingebauten Wohnung bzw. der Dachgauben und der Diele. Da es folglich um die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes geht, ist hierfür allein der Tatbestand des Buchst. a des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie anzuwenden.

V – Ergebnis

104. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

Einem Steuerpflichtigen, der einen Teil eines zu seinem Unternehmen gehörenden Investitionsgutes vorübergehend für seinen eigenen Bedarf verwendet, steht gemäß Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben für dauerhafte Umgestaltungen zu, die ausschließlich im Hinblick auf die private Verwendung durchgeführt wurden und durch die ein eigenes Investitionsgut entsteht, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Durchführung der Umgestaltungen die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, das dadurch hergestellte Investitionsgut für Zwecke seiner unternehmerischen besteuerten Umsätze zu verwenden, auch wenn diese Verwendung erst im Anschluss an die private Verwendung erfolgen soll. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug besteht unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen bei der Anschaffung des Investitionsgutes, an dem die Umgestaltungen vorgenommen wurden, Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, die er abgezogen hat.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Erstmals im Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, Slg. 1991, I-3795), zuletzt im Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11).

3 – Siehe hierzu im Einzelnen die Nrn. 23 ff.

4 – ABl. L 145, S. 1.

5 – Für das Jahr 2000 ist Art. 17 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28f anzuwenden, der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) eingefügt und, soweit hier relevant, 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) geändert wurde. Diese Fassung ist im vorliegenden Fall maßgeblich, da die Umbauten, hinsichtlich derer das Recht auf Vorsteuerabzug im Ausgangsverfahren umstritten ist, im Jahr 2000 durchgeführt wurden.

6 – Urteil Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 35).

7 – Urteile vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Slg. 1995, I-2775, Randnr. 20), vom 8. März 2001, Bakcsi (C-415/98, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 25), vom 8. Mai 2003, Seeling (C-269/00, Slg. 2003, I-4101, Randnr. 40), vom 21. April 2005, HE (C-25/03, Slg. 2005, I-3123,

Randnr. 46), vom 14. Juli 2005, Charles und Charles-Tijmens (C-434/03, Slg. 2005, I-7037, Randnr. 23), vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 34), vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 21), vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Slg. 2009, I-839, Randnr. 32), vom 23. April 2009, Puffer (C-460/07, Slg. 2009, I-3251, Randnr. 39), und Eon Aset Menidjunt (zitiert in Fn. 2, Randnr. 53).

8 – Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung); vgl. bereits Urteil Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 35).

9 – Urteile Seeling (zitiert in Fn. 7, Randnrn. 43 und 47), Wollny (zitiert in Fn. 7, Randnr. 24) und Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 42).

10 – Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 – Urteile Wollny (zitiert in Fn. 7, Randnr. 32) und Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 54); in diesem Sinne bereits Urteil vom 26. September 1996, Enkler (C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 33).

12 – Vgl. Urteil vom 27. Juni 1989, Kühne (50/88, Slg. 1989, 1925, Randnr. 29).

13 – Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

14 – In diesem Sinne Urteil Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zitiert in Fn. 7, Randnrn. 38 bis 40); danach besteht kein Recht auf Abzug der Vorsteuer, soweit das Investitionsgut für eine Tätigkeit verwendet wird, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, die aber nicht als „unternehmensfremd“ im Sinne des Tatbestands des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzusehen ist.

15 – In diesem Sinne Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 49).

16 – Urteile Charles und Charles-Tijmens (zitiert in Fn. 7) und Puffer (zitiert in Fn. 7); vgl. speziell für Grundstücke das Urteil Seeling (zitiert in Fn. 7).

17 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 10. November 1992, Mohsche (C-193/91, Slg. 1993, I-2615, Nr. 18), und vom 6. April 1995, Armbrecht (C-291/92, Slg. 1995, I-2775, Nrn. 39 und 49).

18 – Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 44). Vor diesem Hintergrund sind auch etwaige finanzielle (Liquiditäts-)Vorteile, die dem Steuerpflichtigen aus dieser Regelung im Vergleich mit einem Endverbraucher erwachsen, hinzunehmen: in diesem Sinne Urteil Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnrn. 55 bis 57); vgl. auch Urteil Wollny (zitiert in Fn. 7, Randnr. 38).

19 – ABl. L 10, S. 14.

20 – Die Richtlinie 2009/162/EU war gemäß ihrem Art. 2 zum 1. Januar 2011 umzusetzen.

21 – ABl. L 347, S. 1.

22 – Siehe oben, Nr. 25.

23 – Siehe oben, Nr. 25.

24 – Vgl. Urteil Bakcsi (zitiert in Fn. 7, Randnr. 33).

25 – Vorabentscheidungsersuchen, unter 3.4.6.

26 – Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Slg. 2009, I-11079, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung); vgl. bereits Urteil vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, Slg. 1999, I-973, Randnr. 29), zu Dienstleistungen.

27 – In diesem Sinne Urteile Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 8) und vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Slg. 2005, I-4685, Randnr. 32).

28 – Urteil vom 6. Mai 1992, de Jong (C-20/91, Slg. 1992, I-2847, Randnr. 17).

29 – Urteil HE (zitiert in Fn. 7, Randnr. 48).

30 – Vgl. Urteile Seeling (zitiert in Fn. 7, Randnr. 43 und 47), Wollny (zitiert in Fn. 7, Randnr. 24) und Puffer (zitiert in Fn. 7, Randnr. 42).

31 – Urteil Armbrecht (zitiert in Fn. 7, Randnrn. 19 und 20).

32 – Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 22. Dezember 2008, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Slg. 2009, I-839, Nr. 67).

33 – Vgl. Schlussanträge Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zitiert in Fn. 32, Nr. 73).

34 – Vgl. dazu die Schlussanträge Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zitiert in Fn. 32, Nrn. 59 ff.).

35 – Vgl. hierzu das Urteil des Gerichtshof te Leeuwarden vom 7. September 2007, BK 1024/04, unter 2.5, das als Entscheidung der Vorinstanz mit dem Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt wurde.

36 – Vgl. oben, Nrn. 42 und 43.

37 – In diesem Sinne Urteile Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 8) und Waterschap Zeeuws Vlaanderen (zitiert in Fn. 27, Randnr. 32).

38 – Urteil de Jong (zitiert in Fn. 28, Randnr. 17).

39 – In diesem Sinne Urteil Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 8); ebenso Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 38)

40 – Urteil Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 14).

41 – In diesem Sinne Urteile Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 21), Bakcsi (zitiert in Fn. 7, Randnr. 29) und Eon Aset Menidjmont (zitiert in Fn. 2, Randnr. 58).

42 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 20. Januar 2005, Charles und Charles-Tijmens (C-434/03, Slg. 2005, I-7037, Nr. 75).

43 – Urteil vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Slg. 2000, I-4321, Randnrn. 34 und 35); vgl. auch Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 – Urteil Lennartz (zitiert in Fn. 2, Randnr. 21).

45 – Vgl. Urteil des Gerichtshof te Leeuwarden vom 7. September 2007, BK 1024/04, unter 2.3.

46 – Urteil Seeling (zitiert in Fn. 7).