

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 10. April 2014(1)

Rechtssache C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad [Niederlande])

„Mehrwertsteuer – Steuerbare Umsätze – Lieferung gegen Entgelt – Erstbezug von Räumlichkeiten durch eine Gemeinde, die auf eigenem Grund und Boden der Gemeinde errichtet wurden – Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt, und Tätigkeiten, die als Steuerpflichtige ausgeübt werden“

1. Eine Gemeinde (die nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) nicht als Steuerpflichtige für Tätigkeiten oder Leistungen gilt, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt bzw. erbringt) gab die Errichtung eines Bürogebäudes auf einem ihr gehörenden Grundstück in Auftrag. Für die Bauarbeiten wurde ihr Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Das Gebäude wird vor allem für die von der Gemeinde im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten verwendet, daneben aber auch für steuerpflichtige und steuerbefreite wirtschaftliche Tätigkeiten. Aus Gründen, die offenbar mit der Einrichtung eines nationalen Mehrwertsteuerausgleichsfonds zusammenhängen, der die Gemeinde von der Vorsteuer entlasten kann, möchte diese den Erstbezug des Gebäudes als steuerpflichtige Lieferung an sich selbst behandeln lassen. Die Steuerbehörde ist damit nicht einverstanden. Der Hoge Raad der Niederlande möchte wissen, ob eine solche Behandlung als steuerpflichtige Lieferung an sich selbst mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist.

Rechtlicher Rahmen

Sechste Richtlinie

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

3. Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Dies umfasst alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden sowie „die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“.

4. Gemäß Art. 4 Abs. 5 gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts in der Regel nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im

Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Für solche Tätigkeiten und Leistungen gelten sie allerdings dann als Steuerpflichtige, wenn eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Sie gelten außerdem als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D der Sechsten Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten (bei denen es sich ausnahmslos um Tätigkeiten mit gewerblichem oder wirtschaftlichem Charakter handelt).

5. In Art. 5 Abs. 1 ist die Lieferung eines Gegenstands definiert als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Nach Art. 5 Abs. 5 können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen als solche Lieferungen betrachten. Gemäß Art. 5 Abs. 6 wird die „Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn eine Berechtigung zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer bestand.

6. Art. 5 Abs. 7 Buchst. a sieht vor, dass die Mitgliedstaaten einer Lieferung gegen Entgelt auch gleichstellen können „die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde“.

7. Gemäß Art. 6 Abs. 1 gilt als Dienstleistung „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“. Nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a umfasst dies „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“. Gemäß Art. 6 Abs. 3 haben die Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen die Möglichkeit, die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte.

8. Die von Art. 5 Abs. 6 und 7 und Art. 6 Abs. 2 und 3 erfassten (fiktiven) Umsätze werden mitunter auch als „Lieferungen an sich selbst“ bezeichnet.

9. Gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c ist die Besteuerungsgrundlage bei den in Art. 5 Abs. 6 und 7 genannten Umsätzen 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, und bei den in Art. 6 Abs. 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.

10. Nach Art. 17 Abs. 1 entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige gemäß Art. 17 Abs. 2 befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer u. a. die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden (Art. 17 Abs. 2 Buchst. a), sowie die Mehrwertsteuer, die nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a und Art. 6 Abs. 3 geschuldet wird (Art. 17 Abs. 2 Buchst. c).

11. Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze

verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist nach Art. 17 Abs. 5 „der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt“ (mit näherer Regelung in Art. 19). Dieser *Pro-rata*-Satz wird für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt. Art. 20 sieht eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge in geeigneten Fällen vor, und zwar insbesondere, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war, oder wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, geändert haben. Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren erstreckt. Bei Grundstücken kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

Rechtsprechung zu Lieferungen an sich selbst nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie

12. Im Urteil *Gemeente Vlaardingen*(3), dem ein Sachverhalt zugrunde lag, bei dem eine Gemeinde externe Unternehmen damit beauftragt hatte, auf gemeindeeigenen Sportplätzen Naturrasen durch künstlichen Belag zu ersetzen, hat der Gerichtshof u. a. ausgeführt:

„25 Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie betraf Situationen, in denen die nach der Sechsten Richtlinie im Allgemeinen vorgesehene Abzugsregelung nicht zur Anwendung kommen konnte. Soweit Gegenstände für die Zwecke einer auf der Ausgangsstufe besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet werden, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Werden hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze verwendet, kann es nicht zum Abzug der Steuer kommen, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren (vgl. u. a. Urteile vom 30. März 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24, vom 12. Februar 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Slg. 2009, I-839, Randnr. 28, und vom 16. Februar 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, Randnr. 44). ... Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie [betraf] insbesondere diesen Fall, in dem der Abzug eines Vorsteuerbetrags auf der folgenden Stufe ausgeschlossen ist, weil die auf dieser Stufe ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit ist.

26 ... [D]iese Bestimmung [ermöglichte] den Mitgliedstaaten insbesondere, ihr Steuerrecht so zu gestalten, dass die Unternehmen, die wegen der Ausübung einer von der Mehrwertsteuer befreiten Tätigkeit die Mehrwertsteuer, die sie beim Erwerb von Unternehmensgegenständen gezahlt haben, nicht abziehen können, im Vergleich zu ihren Mitbewerbern, die die gleiche Tätigkeit mit Gegenständen ausüben, die sie ohne Zahlung von Mehrwertsteuer durch eigene Erzeugung oder allgemeiner ‚im Rahmen [ihres] Unternehmens‘ erhalten haben, nicht benachteiligt werden. Damit diese Mitbewerber die gleiche Steuerlast tragen wie diejenigen, die ihre Gegenstände von Dritten erworben haben, ermöglichte Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten, die Zuordnung von im Rahmen des Unternehmens erhaltenen Gegenständen für die Zwecke der Ausübung von mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten des Unternehmens einer gegen Entgelt erfolgten Lieferung im Sinne der Art. 2 Abs. 1 und 5 Abs. 1 dieser Richtlinie gleichzustellen und folglich diese Zuordnung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

27 Damit von dieser Möglichkeit ... in einer Weise Gebrauch gemacht werden kann, die im Mehrwertsteuerbereich tatsächlich jede Ungleichheit zwischen den Steuerpflichtigen, die ihre Gegenstände bei einem anderen Steuerpflichtigen erworben haben, und denjenigen, die sie im Rahmen ihres Unternehmens erworben haben, beseitigt, sind ... die Worte ‚im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, ... Gegenstands‘ dahin zu

verstehen, dass sie nicht nur die vollständig von dem betreffenden Unternehmen selbst hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten Gegenstände, sondern auch die von einem Dritten mit von diesem Unternehmen zur Verfügung gestellten Material hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten Gegenstände umfassen.“

13. Der Gerichtshof hat entschieden, dass nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a in Verbindung mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie „im Fall der Zuordnung durch einen Steuerpflichtigen von Plätzen, die in seinem Eigentum stehen und die er durch einen Dritten hat umbauen lassen, für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeit Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden, und den Kosten für den Umbau dieser Plätze erhoben werden kann, sofern dieser Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer noch nicht entrichtet hat und die in Rede stehenden Plätze nicht unter die Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. h dieser Richtlinie fallen“ (die für „die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der ... Baugrundstücke“ gilt).

14. In seinem zu einem früheren Zeitpunkt ergangenen Urteil Uudenkaupungin kaupunki(4) hatte der Gerichtshof in Rn. 33 in Bezug auf Tätigkeiten einer Gemeinde, die vom Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie *nicht* ausgenommen waren, festgestellt, dass „die Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 nur bei einer Neuordnung des betreffenden Gegenstands zu privaten Zwecken, nicht jedoch im Fall seiner Neuordnung zu einer steuerbefreiten Tätigkeit Anwendung finden“.

Rechtsprechung zur Zuordnung von Gegenständen bei gemischtem Verwendungszweck

15. Der Gerichtshof hat seine ständige Rechtsprechung zur Zuordnung von Gegenständen bei gemischtem Verwendungszweck zum Unternehmensvermögen bzw. zum Privatvermögen zuletzt im Urteil Van Laarhoven(5) zusammengefasst:

„25 ... [D]er Steuerpflichtige [hat], wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für mehrwertsteuerliche Zwecke 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 (vgl. Urteile vom 14. Juli 2005, Charles und Charles-Tijmens, C?434/03, Slg. 2005, I?7037, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 14. September 2006, Wollny, C?72/05, Slg. 2006, I?8297, Randnr. 21).

26 Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, als Unternehmensgegenstand zu behandeln, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar (vgl. Urteile Charles und Charles-Tijmens, Randnr. 24, und Wollny, Randnr. 22).[6]

27 In einem solchen Fall führt allerdings das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung entrichteten Mehrwertsteuer zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands (vgl. Urteile Charles und Charles-Tijmens, Randnr. 30, und Wollny, Randnr. 24). Zu diesem Zweck stellt Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Verwendung zu privaten Zwecken einer Dienstleistung gegen Entgelt gleich, so dass der Steuerpflichtige gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie die Mehrwertsteuer auf die Ausgaben für diese Verwendung entrichten muss (vgl. Urteil vom 8. Mai 2003, Seeling, C?269/00, Slg. 2003, I?4101, Randnrn. 42 und 43).“

16. Den sich bei einer solchen Vorgehensweise für den Steuerpflichtigen ergebenden Vorteil hat Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens (Nr. 74) wie folgt beschrieben:

„... [D]er Steuerpflichtige [kann] auch dann, wenn seine private Entnahme, wie bei jedem anderen Endverbraucher, der Mehrwertsteuer unterliegt, in bestimmten Fällen bestimmte Steuervergünstigungen durch die Anwendung der Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 erlangen, weil u. a.

- der Vorsteuerabzug sofort erfolgt, die Besteuerung aber während der Zeit der privaten Verwendung aufgeschoben ist und schwankt, was zu einem Liquiditätsvorteil führen kann;
- die Mehrwertsteuer von den Kosten der verwendeten Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben wird, die wahrscheinlich niedriger als der Preis sind, zu dem sie von einer Privatperson von einem anderen Händler hätten erworben werden können;
- bei Investitionsgütern einschließlich Grundstücken die Kosten der Inanspruchnahme der ‚Dienstleistung‘ der Verwendung der Gegenstände oder des Grundstücks (und somit die Mehrwertsteuer) für den Steuerpflichtigen im Vergleich zu den Kosten des Erwerbs (und somit der abziehbaren Vorsteuer) besonders niedrig sein können, so dass die private Verwendung tatsächlich unter einer verringerten Steuerbelastung erfolgt – ein Vorteil, der wahrscheinlich mit dem Anteil der privaten Verwendung steigt.“

17. Allerdings ist der Gerichtshof im Urteil Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie(7) (im Folgenden: Rechtssache oder Urteil VNLTO) im Wesentlichen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Grundsätze, nach denen Investitionsgüter nach Wahl dem unternehmerischen bzw. dem privaten Vermögen zugeordnet werden können (also entweder dem als Steuerpflichtigen verwendeten Vermögen oder dem als Privatperson verwendeten Vermögen) nicht auf einen Fall übertragbar seien, in dem ein Steuerpflichtiger sowohl wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht von der Mehrwertsteuer erfasst würden. Deshalb seien Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen anwendbar, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet seien, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet werde, nicht abziehbar sei.

18. Im Unterschied zu der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens, die sich bezogen habe „auf eine Immobilie ..., die dem Betriebsvermögen zugeordnet war, bevor sie teilweise einer privaten Nutzung zugeführt wurde, die begriffsmäßig ein dem Unternehmen des Steuerpflichtigen völlig fremder Zweck ist“, gehe es in der Rechtssache VNLTO um „die nicht besteuerten Umsätze der VNLTO, die in der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder bestehen und nicht als unternehmensfremd betrachtet werden können, da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen“(8).

Niederländisches Recht

19. Nach Art. 3 Abs. 1 der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz in der 2002 geltenden Fassung) gelten als Lieferungen von Gegenständen u. a.:

„c) die Lieferung von Liegenschaften durch den Hersteller, mit Ausnahme von unbebauten Grundstücken, die keine Baugrundstücke sind ...

...

h) das Verfügen über im eigenen Unternehmen hergestellte Gegenstände für Zwecke des Unternehmens, wenn auf diesen Gegenständen, sofern sie von einem Unternehmer bezogen wurden, eine Steuer lastet, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausgeschlossen ist; den im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen werden Gegenstände gleichgestellt, die unter Überlassung von Stoffen, einschließlich Grundstücken, im Auftrag hergestellt worden sind; von der Anwendung dieses Teils ausgenommen sind unbebaute Grundstücke, die keine Baugrundstücke ... sind“(9).

20. Nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 1 des genannten Gesetzes sind einerseits Lieferungen von Liegenschaften und Übertragungen von Rechten, die an diesen Liegenschaften bestehen, mit Ausnahme von Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen zusammen mit dem Grundstück, auf dem sie errichtet sind, wenn die Lieferungen nicht später als zwei Jahre nach dem Erstbezug ausgeführt werden, und andererseits Lieferungen von Baugrundstücken von der Mehrwertsteuer befreit.

21. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Umsatzsteuerdurchführungsverordnung in der 2002 geltenden Fassung) gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf Lieferungen von Liegenschaften als Steuerpflichtige(10).

22. Die Wet op het btw-compensatiefonds (Gesetz über den Mehrwertsteuerausgleichsfonds) trat am 1. Januar 2003 in Kraft. Nach Art. 2 wird ein Mehrwertsteuerausgleichsfonds beim Finanzministerium eingerichtet. Nach Art. 3 haben Einrichtungen des öffentlichen Rechts Anspruch auf Leistungen aus diesem Fonds zur Tragung der Umsatzsteuer, die ihnen für nicht für Unternehmenszwecke verwendete Gegenstände und Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird. Nach Art. 13 Abs. 1 Buchst. a besteht für vor Inkrafttreten des Gesetzes erfolgte Lieferungen kein Leistungsanspruch.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

23. Die Gemeente 's-Hertogenbosch (im Folgenden: Gemeinde) ist eine Gemeinde und gilt als solche gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausübt oder Leistungen erbringt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Sie übt allerdings auch bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten aus bzw. erbringt bestimmte wirtschaftliche Leistungen, und zwar sowohl mehrwertsteuerpflichtige als auch mehrwertsteuerbefreite.

24. Grundsätzlich ist sie daher zum Vorsteuerabzug für Waren und Dienstleistungen berechtigt, die zum Zweck der Ausübung ihrer steuerpflichtigen Tätigkeiten bezogen werden, nicht jedoch für Waren und Dienstleistungen, die entweder zur Ausübung ihrer Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt oder ihrer steuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeiten bezogen werden.

25. Im Jahr 2000 gab die Gemeinde die Errichtung eines Bürogebäudes auf einem ihr gehörenden Grundstück in Auftrag(11). In ihrer Mehrwertsteuererklärung vom Juli 2002 (vor Einführung des Mehrwertsteuerausgleichsfonds) war Vorsteuer in Höhe von 287 999 Euro für die Bauarbeiten ausgewiesen. Die Gemeinde bezog das Gebäude erstmals am 1. April 2003 (nach Einführung des Fonds).

26. Die Gemeinde nutzte das Gebäude zu 94 % für Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer und deshalb ohne Recht auf Vorsteuerabzug), zu 5 % für steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten (die der Mehrwertsteuer unterliegen und zum Vorsteuerabzug berechtigen) und zu 1 % für steuerbefreite wirtschaftliche Tätigkeiten (die der Mehrwertsteuer unterliegen, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen)(12).

27. Den Ausführungen der Gemeinde lässt sich entnehmen, dass sie sich ursprünglich entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Zuordnung von Gegenständen mit gemischtem Verwendungszweck(13) für eine Zuordnung des Gebäudes zu ihrem Unternehmen entschieden hatte, um während der Bautätigkeit die Vorsteuer in vollem Umfang abziehen zu können. Später sei sie dann jedoch aufgrund des Urteils VNLTO(14) zu der Auffassung gelangt, dass eine solche Zuordnung in ihrem Fall nicht möglich sei, und habe diesen Weg nicht weiter verfolgt.

28. Die Gemeinde macht nach wie vor den Abzug des gesamten Vorsteuerbetrags in Höhe von 287 999 Euro für die 2002 bezogenen Leistungen geltend, nunmehr jedoch im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Erstbezug des Gebäudes im Jahr 2003 eine Lieferung an sich selbst gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet op de Omzetbelasting und Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie darstelle; die 2002 auf der Vorstufe bezogenen Leistungen seien daher für die Zwecke der Bewirkung einer steuerpflichtigen Lieferung erworben worden und berechtigten daher zum vollen und sofortigen Vorsteuerabzug.

29. Die Steuerbehörde tritt dieser Ansicht entgegen. Ihrer Meinung nach können lediglich 6 % der im Jahr 2002 berechneten Vorsteuer abgezogen werden, d. h. der Anteil, der den in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Tätigkeiten der Gemeinde entspreche.

30. Der Hoge Raad, der im Rechtsmittelverfahren mit dem Rechtsstreit befasst ist, hält vier verschiedene Auslegungen der Sechsten Richtlinie für denkbar(15), ist sich aber nicht sicher, welche zutreffend ist. Er hat dem Gerichtshof daher folgende Frage vorgelegt:

Ist Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es als Lieferung gegen Entgelt anzusehen ist, wenn eine Gemeinde ein Gebäude in Gebrauch nimmt, das sie auf eigenem Grund und Boden hat bauen lassen und das sie zu 94 % für ihre Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringt, und zu 6 % für ihre Tätigkeiten als Steuerpflichtige – davon zu 1 % für steuerbefreite Leistungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen – nutzen wird?

Zu den verschiedenen Standpunkten

31. Neben den eigenen Ausführungen des Hoge Raad liegen schriftliche Erklärungen der Gemeinde, der griechischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission vor, die alle in der Sitzung vom 22. Januar 2014 mündlich verhandelt haben.

32. Im Wesentlichen wurden dem Gerichtshof zwei grundsätzliche Konstruktionen vorgeschlagen.

33. Die erste (die ich als „Lieferung an sich selbst“-Konstruktion bezeichnen werde und die auch drei der vom Hoge Raad als denkbar angesehenen Varianten umfasst) geht davon aus, dass der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt unter Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zu subsumieren ist. Diese Annahme, der sich die griechische und die niederländische Regierung anschließen, bildet auch die Grundlage der von der Gemeinde nunmehr vertretenen Auffassung.

34. Die zweite Konstruktion (die ich „Zuordnungskonstruktion“ nennen werde) geht davon aus, dass die Gemeinde im Jahr 2002 das Gebäude zum Teil ihrem Unternehmensvermögen und zum Teil ihrem Privatvermögen zugeordnet und auf diese Weise die daraus erwachsende Mehrwertsteuer-Rechtslage festgelegt hat; Art. 5 Abs. 7 Buchst. a findet keine Anwendung. Diese Konstruktion wird nachdrücklich von der Kommission befürwortet und wurde ursprünglich auch von der Gemeinde vertreten. Sie ist aber möglicherweise gegenüber der „Lieferung an sich selbst“-Konstruktion nicht völlig eigenständig; in bestimmten Fällen mag eine Verbindung der beiden Konstruktionen in Betracht kommen (siehe unten, Nr. 39).

35. Bei der „Lieferung an sich selbst“-Konstruktion wird die Gemeinde so gestellt, als habe sie das Gebäude im Jahr 2002 selbst „hergestellt“ (da sie das Grundstück und die Originalfassade des fertigen Gebäudes beigesteuert hat, während sie die übrigen Gegenstände und Dienstleistungen extern bezogen hat) und sodann mit dem Erstbezug im Jahr 2003 an sich selbst „geliefert“; dies entspricht der in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie geregelten Fallgestaltung.

36. Bei der vom Hoge Raad dargestellten ersten Variante dieser Konstruktion sind 6 % der auf die Leistungen im Jahr 2002 in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer abziehbar, was dem Umfang der letztlich für unternehmerische Zwecke erfolgten Nutzung des Gebäudes entspricht. Die Lieferung an sich selbst im Jahr 2003 bleibt dann bei der Erhebung und dem Abzug der Mehrwertsteuer außer Betracht, weil diese nur denselben (unbedeutenden) Anteil der Gebäudenutzung für Unternehmenszwecke betrifft. Diese Variante wird in keiner der dem Gerichtshof eingereichten Erklärungen befürwortet.

37. Bei der zweiten der vom Hoge Raad vorgestellten drei Varianten ist die auf die Leistungen von 2002 entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang abziehbar, weil sie zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden, nämlich der Lieferung an sich selbst im Jahr 2003, für die ebenfalls Mehrwertsteuer in voller Höhe erhoben wird. Sodann sind 5 % der Mehrwertsteuer auf die Lieferung an sich selbst abziehbar (entsprechend dem auf die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten entfallenden Anteil von 5 %), während 95 % (entsprechend dem Anteil von 94 %, der auf die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten entfällt, plus dem auf steuerbefreite wirtschaftliche Tätigkeiten entfallenden Anteil von 1 %) nicht abziehbar sind. Dies entspricht der von der Gemeinde nunmehr vertretenen Auffassung. Auch die Kommission hält diese Konstruktion für denkbar, befürwortet sie jedoch nicht. Für den Fall, dass diese Variante der „Lieferung an sich selbst“-Konstruktion dennoch zutreffen sollte, hält die Kommission eine Kombination mit der Zuordnungskonstruktion in der Weise für angebracht, dass die anschließende Verwendung des Gebäudes durch die Gemeinde für ihre Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt als Verwendung für „unternehmensfremde“ Zwecke der Gemeinde im Sinne der Sechsten Richtlinie und somit als steuerpflichtige Dienstleistung gegen Entgelt gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eingestuft wird.

38. Bei der dritten vom Hoge Raad angeführten Variante ist die Lieferung an sich selbst im Jahr 2003 nur in dem Umfang der Gebäudenutzung für unternehmerische Zwecke, d. h. nur zu 6 % als steuerpflichtige Leistung anzusehen; folglich ist dann nur dieser Anteil der auf die Leistungen im

Jahr 2002 angefallenen Vorsteuer abziehbar. Diese Variante entspricht im Wesentlichen der von der griechischen und der niederländischen Regierung vertretenen Auffassung.

39. Bei Anwendung der *Zuordnungskonstruktion* ist die Gemeinde so zu stellen, als habe sie die Leistungen im Jahr 2002 extern bezogen und diese (sowie das sie einschließende Gebäude) dem Unternehmen zugeordnet, was einen Vorsteuerabzug in voller Höhe ermöglicht. Nach Nutzung des Gebäudes zu 94 % für Zwecke, hinsichtlich deren sie als Nichtsteuerpflichtiger und somit als Endverbraucher gehandelt hat, muss die Gemeinde sich selbst nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nichtabziehbare Mehrwertsteuer auf die Bereitstellung des Gebäudes für diese Zwecke in Rechnung stellen. Hinsichtlich der übrigen 6 % des ursprünglichen Abzugs wird eine Aufteilung in 1 % für die Verwendung zur Bewirkung von steuerbefreiten unternehmerischen Umsätzen und 5 % für die Verwendung zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze vorgenommen. Die Kommission macht hilfsweise geltend, dass diese Konstruktion im Anschluss an die Lieferung an sich selbst im Jahr 2003 nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a eingreife, falls das Vorliegen einer solchen Lieferung festgestellt werden sollte (siehe oben, Nr. 37).

40. Der Hoge Raad befasst sich mit der Zuordnungskonstruktion als solcher nicht, hält es allerdings für denkbar, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie überhaupt nicht anwendbar sei, weil für Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt keinerlei mit dieser Bestimmung verknüpfte Abzugsmöglichkeit vorgesehen sei; in diesem Fall sei selbstverständlich der Weg für die Zuordnungslösung frei. Diese Lösung wird jedoch von der Kommission bevorzugt und entspricht offenbar dem ursprünglichen Kernvorbringen der Gemeinde. Insoweit ist allerdings fraglich – wie insbesondere die niederländische Regierung hervorhebt, aber auch von der Gemeinde eingeräumt wird –, ob im Anschluss an das Urteil VNLTO die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Zuordnung teilweise zum unternehmerischen und teilweise zum privaten Vermögen bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens herangezogen werden kann. Nach Auffassung der Kommission ist dies unproblematisch(16).

Würdigung

Bedeutung des Mehrwertsteuerausgleichsfonds

41. Dem Vorbringen in der vorliegenden Rechtssache lässt sich entnehmen, dass die Gemeinde ihren nunmehr vertretenen Standpunkt offenbar aus Gründen eingenommen hat, die mit der Einrichtung des Mehrwertsteuerausgleichsfonds am 1. Januar 2003 zusammenhängen. Eine im Jahr 2003 eingetretene nichtabziehbare mehrwertsteuerliche Belastung konnte durch den Fonds ausgeglichen werden, während dies bei entsprechenden Belastungen, die im Jahr 2002 eintraten, nicht möglich war. Deshalb scheint es im Interesse der Gemeinde zu liegen, wenn die auf die Leistungen im Jahr 2002 entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang abziehbar wäre und die nichtabziehbare Mehrwertsteuer erst im Jahr 2003 in Rechnung gestellt würde.

42. Aus den in den Gerichtsakten befindlichen Angaben ließ sich zunächst jedoch nicht klar erkennen, inwieweit das Bestehen des Mehrwertsteuerausgleichsfonds für die Prüfung der Vorlagefrage von Belang sein könnte. Es war nicht auszuschließen, dass eine Ausgleichsleistung aus dem Fonds einem Vorsteuerabzug gleichkäme, so dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt worden wäre.

43. Diese Zweifel wurden in der mündlichen Verhandlung größtenteils ausgeräumt. Ich verstehe die Regelung nunmehr dahin, dass die staatliche Finanzierung der Gemeinden in den Niederlanden im Wesentlichen durch den Gemeentefonds erfolgt, auf den die Gemeinden in gewissen Grenzen, die anhand bestimmter Kriterien wie Fläche und Einwohnerzahl festgelegt werden, zur Bestreitung ihrer Ausgaben zurückgreifen können. Bis Ende 2002 erhielten die Gemeinden für alle ihre Ausgaben, einschließlich gegebenenfalls anfallender Mehrwertsteuer,

Pauschalleistungen aus dem Fonds. Der Mehrwertsteuerausgleichsfonds wurde 2003 vom Gemeindefonds abgetrennt – mit dem Ergebnis, dass Mehrwertsteuer jetzt gegenüber den ohne Mehrwertsteuer berechneten Ausgaben gesondert behandelt wird –, um sicherzustellen, dass Ausgleichsansprüche einzig und allein in Bezug auf die Mehrwertsteuer für Leistungen bestehen, die zum Zweck der Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt bezogen werden und daher zur Gänze außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Bei dieser Regelung handelt es sich – wie die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung verdeutlicht und die Kommission bestätigt hat – nicht um eine Steuer-, sondern um eine Haushaltsmaßnahme, mit der schlichtweg eine angemessene Finanzierung der gemeindlichen Ausgaben gewährleistet und Kostenverzerrungen zwischen intern erbrachten und extern bezogenen Dienstleistungen beseitigt werden sollen.

44. Wenn diese Sichtweise richtig ist, dürfte es, wenn man der Gemeinde erlaubt, die im Jahr 2002 bezogenen Leistungen als Vorstufe für eine im Jahr 2003 bewirkte Lieferung an sich selbst zu behandeln, zu keiner offensichtlichen Verzerrung des Mehrwertsteuersystems gegenüber einer Situation kommen, in der eine solche Behandlung nicht zugelassen wird. Im erstgenannten Fall ist die Mehrwertsteuer auf die auf der Vorstufe bezogenen Leistungen im Jahr 2002 abziehbar mit der Folge, dass sie für eine Ausgleichszahlung aus dem Gemeindefonds in jenem Jahr nicht in Betracht kommt, während in zweitgenannten Fall die auf die Lieferung an sich selbst geschuldete Mehrwertsteuer einen Anspruch auf Ausgleich aus dem Mehrwertsteuerausgleichsfonds im Jahr 2003 begründet. Im letztgenannten Fall werden bei der Berechnung der Ausgleichsleistung aus dem Gemeindefonds im Jahr 2002 die Kosten einschließlich Mehrwertsteuer berücksichtigt; im Jahr 2003 wird keine Mehrwertsteuer fällig.

45. Angesichts dessen werde ich der Bedeutung des Mehrwertsteuerausgleichsfonds nicht weiter nachgehen, und meiner Meinung nach braucht dies auch der Gerichtshof nicht zu tun. Sollte das nationale Gericht jedoch feststellen, dass sich der Rückgriff auf den Mehrwertsteuerausgleichsfonds verzerrend auf das Mehrwertsteuersystem auswirken könnte, hat es diese Auswirkungen zu berücksichtigen und bei Streitfragen in dieser Hinsicht erforderlichenfalls den Gerichtshof erneut anzurufen.

Endergebnis

46. Der Gemeinde wurde 2002 Vorsteuer für Leistungen in Rechnung gestellt, die sie letztlich für die Nutzung eines Bürogebäudes bezog, welche zu 94 % für Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (die außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen), zu 5 % für steuerpflichtige Tätigkeiten (die der Mehrwertsteuer unterliegen und zum Vorsteuerabzug berechtigen) und zu 1 % für steuerbefreite Tätigkeiten (die der Mehrwertsteuer unterliegen, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen) erfolgte.

47. Letztlich steht daher ein Ergebnis nur dann mit der Systematik der Sechsten Richtlinie in Einklang, wenn ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des Gebäudenutzungsanteils von 5 % zur Bewirkung steuerpflichtiger Leistungen besteht, nicht aber hinsichtlich des übrigen Anteils(17).

48. Der Hoge Raad und alle Verfahrensbeteiligten, die dem Gerichtshof Erklärungen eingereicht haben, scheinen sich in Bezug auf dieses Endergebnis einig zu sein.

49. Das Problem besteht darin, dieses Endergebnis angesichts der verschiedenen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung dieser Bestimmungen rechtlich korrekt zu erreichen – insoweit besteht nämlich keine Einigkeit.

Bedeutung des Urteils VNLTO

50. Als Erstes ist meines Erachtens zu fragen, ob das Urteil VNLTO(18) des Gerichtshofs der Zuordnungskonstruktion entgegensteht. Sollte dies der Fall sein, erübrigt sich die weitere Prüfung dieses Lösungswegs. Steht das Urteil VNLTO nicht entgegen, bleibt zu untersuchen, ob die „Lieferung an sich selbst“-Konstruktion eingreifen kann und, falls ja, inwieweit die beiden Konstruktionen miteinander vereinbar sind.
51. Nach Lektüre des Urteils VNLTO kann ich kaum der Auffassung der Gemeinde und der niederländischen Regierung widersprechen, wonach der Gerichtshof *de facto* entschieden habe, dass in Fällen, in denen das Unternehmen eines Steuerpflichtigen die Bewirkung sowohl von (steuerpflichtigen oder steuerbefreiten) Umsätzen umfasse, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, als auch von Umsätzen, die außerhalb dieses Anwendungsbereichs lägen, die in der Rechtsprechung zur Zuordnung von Investitionsgütern mit gemischtem Verwendungszweck dargelegte Wahlmöglichkeit und Regelung nicht zur Verfügung stehe. Die Begründung des Urteils hätte zwar ausführlicher und klarer ausfallen können, scheint jedoch der umfassenderen Prüfung von Generalanwalt Mengozzi in den Nrn. 20 bis 57 seiner Schlussanträge in jener Rechtssache zu folgen. Ich kann mich auch vorbehaltlos der Ansicht anschließen, dass die Formulierung „Verwendung ... für den privaten Bedarf ... oder für unternehmensfremde Zwecke“ in Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht ohne Weiteres eine Verwendung für unternehmerische Zwecke umfasst, die aber außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen.
52. In der Rechtssache VNLTO ging es um eine durch Mitgliederbeiträge finanzierte Vereinigung landwirtschaftlicher Unternehmen, die die Interessen des Agrarsektors in Teilen der Niederlande förderte. Da diese Tätigkeit allgemein durch Mitgliederbeiträge und nicht durch spezifische Vergütungen finanziert wurde, wurde sie nicht gegen Entgelt erbracht und fiel daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Daneben erbrachte die VNLTO ihren Mitgliedern und Dritten aber auch individuelle Dienstleistungen, für die sie Rechnungen ausstellte und die Leistungen gegen Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer darstellten. Der Gerichtshof hat sich mit der Frage befasst, ob Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen anwendbar ist, die die VNLTO bezogen und ihrem Unternehmen zugeordnet hatte, wenn die Verwendung zur Bewirkung von Umsätzen erfolgt, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Diese Frage wurde verneint. Die in Rede stehenden Umsätze konnten nicht als unternehmensfremd betrachtet werden, „da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen“(19).
53. Der vorliegende Fall betrifft eine Gemeinde, die nicht als Steuerpflichtiger für Tätigkeiten oder Leistungen gilt, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt bzw. erbringt und die somit außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Diese Tätigkeiten dürften wohl den „Hauptzweck“ der Gemeinde darstellen. Darüber hinaus erbringt sie sowohl steuerpflichtige als auch steuerbefreite Dienstleistungen, die jedoch in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und für die sie als Steuerpflichtiger gilt.
54. Ich bin der Ansicht, dass in beiden Fällen derselbe Grundsatz gelten muss.
55. Meiner Meinung nach ändert daran die Argumentation der Kommission nichts, die vorträgt, dass es in der Rechtssache VNLTO um Dienstleistungen gegangen sei, während die vorliegende Rechtssache Investitionsgüter betreffe, dass in der Rechtssache VNLTO die in Rede stehenden Tätigkeiten bzw. Leistungen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer gefallen seien, weil keine spezifischen Entgelte entrichtet worden seien, während dies in der vorliegenden Rechtssache deshalb nicht der Fall sei, weil die Gemeinde nicht als Steuerpflichtiger gelte, und

schließlich, dass der Gerichtshof im Urteil Uudenkaupungin kaupunki(20) davon ausgegangen sei, dass die Möglichkeit, Investitionsgüter mit gemischtem Verwendungszweck dem Unternehmen zuzuordnen, auch bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt gegeben sei.

56. Erstens bezieht sich die Begründung und die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache VNLTO eindeutig auf „Gegenstände und Dienstleistungen“, und ich sehe keine Anhaltspunkte dafür, dass unter „Gegenständen“ nur „Gegenstände mit Ausnahme von Investitionsgütern“ zu verstehen sein sollen, während Generalanwalt Mengozzi in seiner Würdigung zu dem klaren Ergebnis gelangt(21), dass Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf jenen Sachverhalt auch dann keine Anwendung finde, wenn es um Investitionsgüter gehe. Zweitens bin ich der Meinung, dass der Grund, weshalb Tätigkeiten oder Leistungen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, keine Bedeutung für die Beurteilung der Frage haben kann, ob sie für „unternehmensfremde Zwecke“ verwendet werden; maßgebend ist nach dem Urteil VNLTO vielmehr, ob sie den „Hauptzweck“ der betreffenden Einrichtung darstellen. Schließlich vermag ich dem Urteil Uudenkaupungin kaupunki nicht zu entnehmen, dass der Gerichtshof sich der Auffassung angeschlossen hätte, dass bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt die Möglichkeit bestehe, Investitionsgüter mit gemischtem Verwendungszweck dem Unternehmen zuzuordnen. Die von der Kommission angeführte Rn. 34 des Urteils ist allgemein formuliert und geht auf einen pauschalen Einwand der finnischen Regierung ein, während der Gerichtshof in Rn. 33 deutlich ausführt, dass „die Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 nur bei einer Neuordnung des betreffenden Gegenstands zu privaten Zwecken, nicht jedoch im Fall seiner Neuordnung zu einer steuerbefreiten Tätigkeit Anwendung finden“.

57. Meiner Meinung nach steht daher der Gemeinde nach den vorliegenden Fallumständen nicht die Möglichkeit offen, das Bürogebäude ihrer Tätigkeit als Steuerpflichtige zuzuordnen und dann seine Verwendung für Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt als steuerpflichtige Dienstleistung gegen Entgelt zu behandeln.

Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie

58. Als Nächstes ist zu prüfen, ob und gegebenenfalls mit welcher Folge Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie Anwendung findet.

59. Diese Bestimmung räumt den Mitgliedstaaten eine Option ein. Ich bin jedoch mit der niederländischen Regierung der Auffassung, dass ein Mitgliedstaat, sobald er – wie hier die Niederlande – von dieser Option Gebrauch gemacht hat, die betreffende mehrwertsteuerliche Behandlung bei allen Sachverhalten, bei denen die in der genannten Vorschrift aufgeführten Tatbestandsmerkmale – in ihrer Umsetzung in nationales Recht – erfüllt sind, gleich anwenden muss. Umgekehrt ist selbstverständlich eine Anwendung nicht zulässig, wenn die Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt sind.

60. Bei Auslegung von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet op de Omzetbelasting im Licht von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und der einschlägigen Rechtsprechung gelange ich zu der Auffassung, dass in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger sowohl i) Gegenstände im Rahmen seines Unternehmens herstellt (oder Material, wozu auch Grundstücke gehören, für auf einen Auftrag hin hergestellte Gegenstände zur Verfügung stellt) als auch ii) diese hergestellten Gegenstände für die Zwecke seines Unternehmens verwendet und in denen iii) der komplette Erwerb dieser Gegenstände von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde, die Verwendung dieser Gegenstände für die Zwecke seines Unternehmens als steuerpflichtige Lieferung zu behandeln ist.

61. Diese drei Voraussetzungen gelten kumulativ: Wenn sie alle erfüllt sind, muss die Verwendung für Unternehmenszwecke als steuerpflichtige Lieferung behandelt werden, wenn sie

nicht erfüllt sind, ist eine solche Behandlung unzulässig.

62. Auf den ersten Blick scheinen diese Voraussetzungen im Fall der Gemeinde erfüllt zu sein. Das Bürogebäude wurde auf einen Auftrag hin errichtet, wobei u. a. ein Grundstück und eine Fassade verwendet wurden, die die Gemeinde zur Verfügung gestellt hatte – eine mit dem Sachverhalt in der Rechtssache Gemeinde Vlaardingen vergleichbare Situation. Meines Erachtens ist auch davon auszugehen, dass das Gebäude im Rahmen des Unternehmens der Gemeinde errichtet und für die Zwecke dieses Unternehmens genutzt wurde – der Begriff „Unternehmen“ in Art. 5 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie muss dieselbe Bedeutung haben wie in Art. 6 Abs. 2 im Rahmen einer Lieferung an sich selbst. Schließlich hätte auch der komplette Erwerb des Gebäudes von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Vorsteuer berechtigt, da das Gebäude auch für andere Zwecke als für steuerpflichtige Umsätze genutzt wird.

63. Sodann stellt sich die Frage, ob diese erste Einschätzung aufgrund der Tatsache hinfällig wird, dass das Gebäude lediglich zu 6 % für die Zwecke des Unternehmens der Gemeinde als Steuerpflichtiger genutzt wird.

64. Meines Erachtens ist dies nicht der Fall. Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bezweckt die Beseitigung von Wettbewerbsverfälschungen, die dadurch entstehen, dass in Fällen, in denen die Vorsteuer nicht in vollem Umfang abziehbar ist, diejenigen, die ihre eigenen Eingangsleistungen herstellen, einen Vorteil gegenüber denjenigen genießen, die diese Eingangsleistungen extern beziehen müssen, sofern nicht die Eingangsleistungen in beiden Fällen gleich besteuert werden. Dabei kommt es nicht auf konkrete Zahlen an. Die Höhe des Vorteils ist daher nicht entscheidend. Im Übrigen ließe er sich ohnehin nicht als Prozentsatz ausdrücken: Der Vorteil in Höhe von 6 % einer hohen Mehrwertsteuersumme kann größer sein als der Vorteil in Höhe von 94 % einer niedrigen Summe.

65. Folglich ist die Inbesitznahme des Bürogebäudes durch die Gemeinde (unabhängig davon, wann genau dies erfolgte) im Anschluss an die Errichtung unter Verwendung von Elementen, die von der Gemeinde zur Verfügung gestellt wurden, meiner Ansicht nach als steuerpflichtige Lieferung an sich selbst im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzusehen.

66. Zu beachten ist allerdings unbedingt, dass eine solche Behandlung nicht in Betracht kommt, wenn die Leistungen einfach komplett von einem anderen Steuerpflichtigen bezogen und dann einer bestimmten Nutzung zugeführt werden, um welche Nutzung auch immer es sich handeln mag. Im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem kann es nicht sinnvoll sein, ein und dieselbe Lieferung zunächst als Erwerb (mit voller Besteuerung und vollem Abzug der Vorsteuer) und dann als Lieferung an sich selbst (mit voller Besteuerung und gegebenenfalls keinem oder nur teilweisem Abzug) zu behandeln anstatt als eine einzige Lieferung mit voller Besteuerung und gegebenenfalls keinem oder nur teilweisem Abzug. Wenn sich also die im Ausgangsverfahren in Rede stehende steuerliche Behandlung lediglich auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der externen Auftragnehmer der Gemeinde erstreckte, und zwar unabhängig von den Elementen, die die Gemeinde selbst zu dem fertigen Gebäude beigesteuert hat, bliebe für die Anwendung von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie kein Raum(22).

67. Eine solche Behandlung ist nur angemessen (und zwingend), wenn und soweit alle Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in vollem Umfang erfüllt sind. Sie kann sich daher nicht ausschließlich auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der externen Auftragnehmer der Gemeinde erstrecken. Die Leistung an sich selbst muss die gesamte Lieferung, und zwar naturgemäß einschließlich des Grundstücks und der alten Fassade, betreffen. Andernfalls läge kein Beitrag der Gemeinde vor, so dass der gesamte Umsatz nach den üblichen Regeln zu behandeln wäre. Folglich ist der Mehrwertsteuerbetrag, als dessen Schuldnerin die Gemeinde für die Lieferung an sich selbst gilt, anhand des

Gesamtkaufpreises (oder mangels eines Einkaufspreises anhand des Selbstkostenpreises zum Zeitpunkt der Lieferung) jedes einzelnen Elements des Grundstücks und des Gebäudes nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie zu berechnen – vorausgesetzt, dass auf diese Elemente nicht bereits Mehrwertsteuer erhoben wurde(23).

68. In der Annahme, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf die Lieferung des Gebäudes als Ganzes angewandt werden kann und muss, schließe ich mich der Auffassung der Gemeinde an, wonach letztlich die vom Hoge Raad vorgeschlagene zweite Variante dieser Konstruktion (siehe oben, Nr. 37) durchgreift, die auch von der Kommission akzeptiert, wenngleich nicht favorisiert wird.

69. In Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist die Rede von der „Zuordnung“ eines im Wesentlichen im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenstands „durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens“. In derartigen Fällen kann (und in einem Mitgliedstaat, der von der Option Gebrauch gemacht hat, muss) diese Zuordnung als Lieferung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie gelten und daher der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Bestimmung sieht weder eine Zuordnung solcher Gegenstände für Zwecke, die teilweise im Bereich des Unternehmens des Steuerpflichtigen und teilweise außerhalb des Anwendungsbereichs des Mehrwertsteuersystems liegen, noch die Behandlung einer solchen Zuordnung als eine Lieferung vor, die teilweise gegen Entgelt und teilweise nicht gegen Entgelt erfolgt. Tatsächlich sind die Zwecke, für die eine Lieferung verwendet wird, für die Frage, ob die Lieferung steuerpflichtig ist oder nicht, grundsätzlich ohne Belang (obwohl diese Zwecke für die Frage bedeutsam sein können, ob ein Recht auf Abzug der auf die Lieferung erhobenen Mehrwertsteuer entstehen kann).

70. Liegt also eine Lieferung an sich selbst der in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a vorgesehenen Art vor, handelt es sich dabei zwangsläufig um einen zur Gänze steuerpflichtigen Umsatz, sofern er nicht ganz oder teilweise unter einen Mehrwertsteuerbefreiungstatbestand fällt.

71. In der vorliegenden Rechtssache ist kein Befreiungstatbestand ersichtlich, der auf die Lieferung des Bürogebäudes an sich selbst Anwendung finden könnte.

72. Deshalb ist die Lieferung als in vollem Umfang steuerpflichtiger Umsatz der Gemeinde zu behandeln. Folglich kommen sämtliche Vorsteuerbeträge auf die Leistungen, die die Gemeinde zur Bewirkung dieses steuerpflichtigen Umsatzes bezogen hat, für einen Abzug nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie in Frage.

73. In Bezug auf die eigentliche Lieferung an sich selbst schuldet die Gemeinde jedoch die Mehrwertsteuer auf den Gesamtwert des Umsatzes. Soweit das Gebäude für steuerpflichtige Umsätze der Gemeinde genutzt wird (hier zu 5 %), kann die Gemeinde dann nach Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie diese Vorsteuer von der mit der Steuerbehörde abzurechnenden Mehrwertsteuer abziehen. Hinsichtlich der restlichen 95 %, zu denen die Nutzung für andere Leistungen erfolgt, ist ein Abzug nicht möglich.

74. Zusammengefasst führt die von mir vorgeschlagene Auslegung im vorliegenden Fall zu folgendem Ergebnis. Der Erstbezug ihres Gebäudes durch die Gemeinde im Jahr 2003 ist als Lieferung gegen Entgelt zu behandeln, und die Besteuerungsgrundlage ist nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie auf den Gesamtwert der Lieferung, einschließlich des Grundstücks, zu berechnen, sofern auf das Grundstück nicht bereits Mehrwertsteuer erhoben wurde. Bei der Abrechnung der Mehrwertsteuer, die die Gemeinde auf diese als gegen Entgelt ausgeführt geltende Lieferung schuldet, kann die Gemeinde die Vorsteuer auf alle Leistungen abziehen, die sie zu diesem Zweck bezogen hat, einschließlich gegebenenfalls der Mehrwertsteuer auf das Grundstück. Wenn sie das Gebäude für weitere Leistungen im Rahmen

ihrer Tätigkeiten nutzt, kann sie von der auf diese Leistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer nach Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie nur denjenigen Teil der Mehrwertsteuer, die sie für die nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a als gegen Entgelt ausgeführt geltende Lieferung schuldet, abziehen, der der Nutzung des Gebäudes für steuerpflichtige Umsätze entspricht, nämlich nach dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalt 5 %.

Ergebnis

75. Nach alledem sollte der Gerichtshof meines Erachtens die vom Hoge Raad vorgelegte Frage in folgendem Sinne beantworten:

Art. 5 Abs. 7 Buchst. a 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 ist dahin auszulegen, dass diese Bestimmung Anwendung findet, wenn eine Gemeinde ein Gebäude in Gebrauch nimmt, das sie auf eigenem Grund und Boden hat bauen lassen und das sie zu 94 % für ihre Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringt, und zu 6 % für ihre Tätigkeiten als Steuerpflichtige – davon zu 1 % für steuerbefreite Leistungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen – nutzen wird.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im Folgenden: Sechste Richtlinie). Die Sechste Richtlinie war zu der für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeit in Kraft, ist inzwischen jedoch ohne wesentliche Änderung durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) ersetzt worden.

3 – Urteil vom 8. November 2012 (C-299/11).

4 – In der oben in Nr. 12 wiedergegebenen Rn. 25 des Urteils *Gemeente Vlaarding* angeführt.

5 – Urteil vom 16. Februar 2012 (C-594/10). Vgl. auch Urteil vom 23. April 2009, *Puffer* (C-460/07, Slg. 2009, I-3251, Rn. 39 ff.).

6 – Diese Rechtslage hat sich aufgrund von Art. 168a Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 geändert, der mit Wirkung vom 1. Januar 2011 durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 (ABl. 2010, L 10, S. 14) eingeführt wurde und der insbesondere bestimmt: „Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer ... abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.“ Nach Art. 168a Abs. 2 können die Mitgliedstaaten diese Regelung auch auf andere Gegenstände anwenden. Die neue Vorschrift ist auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens jedoch zeitlich nicht anwendbar.

7 – In der oben in Nr. 12 wiedergegebenen Rn. 25 des Urteils *Gemeente Vlaarding* angeführt (Rn. 26 bis 40). Vgl. auch Urteil vom 13. März 2008, *Securita* (C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Rn. 26 bis 31).

8 – Rn. 39 des Urteils.

9 – Art. 3 Abs. 1 Buchst. h beruht auf Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie.

10 – Im Einklang mit Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie.

11 – Dem Vorbringen der Gemeinde zufolge umfasste dieser Auftrag den Abriss eines vorhandenen Gebäudes mit Ausnahme von dessen Fassade und anschließend einen Neubau hinter der Fassade.

12 – Diese Prozentsätze wurden offenbar im Einvernehmen zwischen der Gemeinde und der Steuerbehörde angesetzt.

13 – Siehe oben, Nr. 15.

14 – Siehe oben, Nr. 17.

15 – Siehe unten, Nrn. 35 bis 38.

16 – Siehe unten, Nrn. 55 ff.

17 – Vgl. auch Urteil *Securenta* (oben in Fn. 7 angeführt, Rn. 37).

18 – Siehe oben, Nrn. 17 und 18.

19 – Urteil *VNLTO* (angeführt in Rn. 25 des oben in Nr. 12 wiedergegebenen Urteils *Gemeente Vlaardingen*, Rn. 39).

20 – Angeführt in Rn. 25 des oben in Nr. 12 wiedergegebenen Urteils *Gemeente Vlaardingen*.

21 – Nr. 57 der Schlussanträge.

22 – Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Mazák in der Rechtssache *Gemeente Vlaardingen* (Urteil oben in Fn. 3 angeführt) und im Gegenschluss Rn. 27 des Urteils in jener Rechtssache.

23 – Vgl. Urteil *Gemeente Vlaardingen* (oben in Fn. 3 angeführt, Rn. 30 ff.).