

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 11. Dezember 2008¹

1. Nach den Mehrwertsteuervorschriften des Gemeinschaftsrechts in der Auslegung durch den Gerichtshof kann ein Steuerpflichtiger, der ein Wohnhaus errichtet, das teilweise steuerpflichtigen unternehmerischen Zwecken und teilweise privaten Zwecken dienen soll, das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zuordnen und damit ein Recht auf sofortigen und vollständigen Abzug der auf die Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuer erhalten. Er muss dann die private Nutzung der Gebäudeteile als mehrwertsteuerpflichtige Leistung gegen Entgelt behandeln. Gleichwohl kann diese Konstruktion für ihn einen finanziellen Vorteil gegenüber einer Person bedeuten, die ein vergleichbares Wohnhaus errichtet, für das keine steuerpflichtige unternehmerische Nutzung vorgesehen ist und für das somit kein Vorsteuerabzugsrecht entsteht.

2. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen möchte der österreichische Verwaltungsgerichtshof wissen, ob dieser Vorteil mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung und den gemeinschaftlichen Vorschriften über die staatliche Beihilfe vereinbar ist. Er möchte auch wissen, ob eine nationale Vorschrift gültig ist, mit der ein Recht auf Vorsteuerabzug aus der Zeit vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuervorschriften des Gemeinschaftsrechts ausgeschlossen wurde, die später aber wegen eines Irrtums über die

Auslegung durch den Gerichtshof geändert wurde.

Einschlägiges Gemeinschaftsrecht

Die grundlegenden Bestimmungen

3. Das Ausgangsverfahren betrifft ein Wohnhaus, das zwischen 2002 und 2004 errichtet wurde, so dass die einschlägige Vorschrift des Gemeinschaftsrechts die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie² ist.

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, vielfach geändert, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Sie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 ersetzt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), die im Interesse der Klarheit und Wirtschaftlichkeit eine Neufassung der Struktur und des Wortlauts der anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften über die Mehrwertsteuer bezweckt, jedoch ohne dass dies grundsätzlich zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führen soll. Soweit daher im Folgenden auf Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 verwiesen wird, impliziert dies nicht, dass die entsprechenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie in ihrem Wortlaut identisch sind.

1 — Originalsprache: Englisch.

4. Nach Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie³ unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer. Besteuerungsgrundlage ist nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a⁴ in der Regel der Gesamtbetrag der erhaltenen Gegenleistung.

Art. 13 der Richtlinie aufgeführten Umsätzen⁷, oder für die Zwecke von Umsätzen verwendet werden, die überhaupt nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wie solche, die nicht gegen Entgelt oder nicht von einem Steuerpflichtigen getätigt werden, der als solcher tätig wird.

Die Probleme der gemischten Verwendung

5. Der Steuerpflichtige ist jedoch nach Art. 17 Abs. 2⁵ berechtigt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Nach Art. 17 Abs. 1⁶ entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht (d. h., wenn dem Steuerpflichtigen die Gegenstände geliefert bzw. die Dienstleistungen erbracht werden, nicht aber, wenn er seine eigenen besteuerten Umsätze bewirkt).

7. Eine Reihe von Bestimmungen behandelt Aspekte der Schwierigkeiten, die daraus entstehen können, dass, aus welchem Grund auch immer, besteuerte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen teilweise für besteuerte Umsätze und teilweise für andere Zwecke verwendet werden. Eindeutig ist es in solchen Situationen wichtig, die Unterscheidung zwischen besteuerten und anderen Umsätzen und die Entsprechung zwischen Vorsteuerabzug und Belastung von Ausgangsumsätzen mit Mehrwertsteuer aufrechtzuerhalten.

6. Da das Abzugsrecht nur in Bezug auf Lieferungen gilt, die für die Zwecke beststeuerter Umsätze verwendet werden, besteht dieses Recht nicht, wenn sie für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze, also insbesondere von in

8. Es werden zwei Arten der gemischten Verwendung behandelt. Zum einen gibt es Sachverhalte, bei denen ein Steuerpflichtiger im Laufe seiner Geschäftstätigkeit Lieferun-

3 — Vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112.

4 — Vgl. Art. 73 der Richtlinie 2006/112.

5 — Vgl. Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

6 — Vgl. Art. 167 der Richtlinie 2006/112.

7 — Vgl. die Art. 131 bis 137 der Richtlinie 2006/112. Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie befreit u. a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer; Art. 13 Teil C Buchst. a jedoch ermächtigt die Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l und 137 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112).

gen erwirbt und sie teilweise für Unternehmenszwecke und teilweise für unternehmensfremde Zwecke verwendet. Auf der anderen Seite gibt es Sachverhalte, bei denen ein Unternehmen sowohl besteuerte als auch nicht besteuerte Umsätze erzielt.

- 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;

9. Erstens sieht daher Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie⁸ in Bezug auf die private Nutzung von Unternehmensgegenständen und vergleichbare Sachverhalte vor: „Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.“

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

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

10. Ähnlich bestimmt Art. 6 Abs. 2⁹ in Bezug auf Dienstleistungen:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

11. Daher bedeuten diese beiden Bestimmungen, vorbehaltlich der erwähnten Möglichkeit von Abweichungen in Art. 6 Abs. 2, dass ein Steuerpflichtiger, wenn er sich selbst aus seinem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, nachdem er von den zu diesem Zweck erworbenen Lieferungen Vorsteuer abgezogen hat, sich im Ergebnis selbst Mehrwertsteuer auf den Umsatz in Rechnung stellen muss.

8 — Vgl. Art. 16 der Richtlinie 2006/112.

9 — Vgl. Art. 26 der Richtlinie 2006/112.

12. Die Besteuerungsgrundlage bestimmt ist.
sich in solchen Fällen nach Art. 11 Teil A
Abs. 1 Buchst. b und c¹⁰, wonach sie

„...“

b) bei den in Artikel 5 [Abs.] 6 ... 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;

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

...“

10 — Vgl. die Art. 74 und 75 der Richtlinie 2006/112.

13. Zweitens behandelt Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie¹¹ Sachverhalte, bei denen Gegenstände oder 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. In solchen Fällen ist nach Unterabs. 1 „der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt“.

14. Nach Unterabs. 2 wird dieser Pro-Rata-Satz nach Art. 19¹² — der diesen Satz im Kern als Bruch definiert, der im Zähler den Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze und im Nenner den Gesamtbetrag der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze führt — für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt¹³.

11 — Vgl. Art. 173 der Richtlinie 2006/112.

12 — Vgl. die Art. 174 und 175 der Richtlinie 2006/112.

13 — Allerdings ermächtigt Art. 17 Abs. 5 die Mitgliedstaaten auch, diese Regel innerhalb bestimmter Grenzen zu ändern. Insbesondere besteht die Möglichkeit der getrennten Berechnung der besteuerten und der nicht besteuerten Teile des abziehbaren Anteils der Vorsteuer je nach der Verwendung der Lieferungen — beispielsweise wäre die Hälfte der Vorsteuer bei Gegenständen abziehbar, die zur Hälfte für besteuerte Umsätze und zur Hälfte für nicht besteuerte Umsätze verwendet werden, unabhängig vom anteiligen Wert der beiden Umsätzearten.

15. Ferner sieht Art. 20 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie¹⁴ die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor, wenn dies angebracht ist:

Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

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

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

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

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

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben ...

Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur gemischten Verwendung von Investitionsgütern

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der

16. Der Gerichtshof hatte mehrfach Gelegenheit, sich mit der Auslegung der oben genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in Bezug auf die gemischte Verwendung von Investitionsgütern, insbesondere von Gebäuden, zu beschäftigen, erst kürzlich im Urteil Wollny. Andere wichtige

14 — Vgl. die Art. 184 bis 192 der Richtlinie 2006/112.

Urteile waren die Urteile Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling und Charles¹⁵.

17. Im Urteil Lennartz hat der Gerichtshof den Grundsatz aufgestellt, dass ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände das Recht hat, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art. 17 abzuziehen, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag¹⁶.

18. Im Urteil Seeling hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine steuerpflichtige Dienstleistung zu behandeln ist (gemäß Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie) und nicht als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks angesehen werden darf (die nach Art. 13 Teil B Buchst. b steuerfrei wäre)¹⁷.

19. Im Urteil Charles hat die Große Kammer des Gerichtshofs diese Rechtsprechung bestätigt und insbesondere klargestellt, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut

sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen. Die Große Kammer hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die Art. 6 Abs. 2 und 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die es ausschließt, dass ein Steuerpflichtiger ein solches Investitionsgut insgesamt seinem Unternehmen zuordnet und gegebenenfalls die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abzieht¹⁸.

20. Im Urteil Wollny schließlich hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn ein dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordnetes Gebäude zum Teil für private Zwecke verwendet wird, die Besteuerungsgrundlage für die fiktive Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie als Vomhundertsatz der Gesamtkosten des Erwerbs und der Errichtung des Gebäudes errechnet werden kann, der den Teil darstellt, der zu privaten Zwecken überlassen wurde, und sich über den Zeitraum für die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach Art. 20 erstreckt. Diese Lösung dient dem Interesse einer Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen und Endverbrauchern, indem sie verhindert, dass es zu einem un versteuerten Endverbrauch kommt¹⁹.

15 — Urteile vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, Slg. 1991, I-3795), vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Slg. 1995, I-2775), vom 8. März 2001, Bakcsi (C-415/98, Slg. 2001, I-1831), vom 8. Mai 2003, Seeling (C-269/00, Slg. 2003, I-4101), vom 14. Juli 2005, Charles und Charles-Tijmens (C-434/03, Slg. 2005, I-7037), und vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, Slg. 2006, I-8297).

16 — Insbesondere in den Randnrn. 26 bis 28 und 35 des Urteils.

17 — Randnrn. 40 bis 56 des Urteils.

18 — Randnrn. 23 und 36 des Urteils.

19 — Randnrn. 20 bis 53 des Urteils, insbesondere Randnrn. 48 und 53.

21. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Kommission dem Rat vorgeschlagen hat, in die Richtlinie 2006/112 einen neuen Art. 168a mit folgendem Wortlaut einzufügen ²⁰:

„Beim Erwerb eines Grundstücks, bei der Bebauung, bei der Renovierung oder beim erheblichen Umbau ist die ursprüngliche Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, das gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht, auf den Anteil der tatsächlichen Verwendung des Grundstücks für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, beschränkt.

Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Absatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26^[21] nach den Voraussetzungen der Artikel 187, 188, 190 und 192^[22] zur Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs berücksichtigt.

Die Änderungen nach Absatz 2 werden während des von den Mitgliedstaaten gemäß Artikel 187 Absatz 1^[23] festgelegten Zeitraums für Grundstücke, die als Investitionsgut erworben wurden, berücksichtigt.“

20 — KOM(2007) 677 endg. vom 7. November 2007, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 1 Abs. 11.

21 — Entspricht Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

22 — Entspricht Art. 20 Abs. 2, 3, 4 und 6 der Sechsten Richtlinie.

23 — Entspricht Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie.

22. Die Begründung weist darauf hin, dass mit der vorgeschlagenen neuen Bestimmung die Ausübung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer geklärt werden soll, die auf den Erwerb oder die Bebauung eines sowohl zu unternehmerischen als auch zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzten Grundstücks oder auf wirtschaftlich vergleichbare Umsätze in Bezug auf ein solches Grundstück entrichtet wird. Der ursprüngliche Abzug soll auf den Anteil der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands für Umsätze begrenzt werden, die zum Abzug berechtigen. Bei gemischter Nutzung wäre ein sofortiger Abzug der gesamten Vorsteuer nicht mehr möglich, doch würde ein Korrektursystem sowohl die Erhöhung als auch die Verringerung der unternehmerischen Nutzung in Rechnung stellen. Dieses System ersetzt während des Korrekturzeitraums die Besteuerung des privaten Bedarfs nach Art. 26 der Richtlinie 2006/112 (entspricht Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie); es ist mit der bereits vorgesehenen Berichtigung des Vorsteuerabzugs vergleichbar, wenn sich der Anteil der besteuerten und der steuerfreien Umsätze ändert, und wird parallel angewandt.

„Übergangs“-Bestimmungen für den Abschluss vom Vorsteuerabzug

23. Nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie²⁴ legt der Rat auf Vorschlag der Kommission fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist, doch sind danach auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für

24 — Vgl. Art. 176 der Richtlinie 2006/112.

Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Lebensführung des Steuerpflichtigen einschließlich u. a. der Aufwendungen für die eigene Wohnung vom Vorsteuerabzug aus. Die Bestimmung ist während des gesamten maßgeblichen Zeitraums nicht geändert worden.

24. Zur Regelung des Sachverhalts bis zur Entscheidung des Rates sieht Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 vor: „Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

25. Die in Rede stehenden Bestimmungen sind tatsächlich nicht erlassen worden, so dass die Übergangsregelung anwendbar bleibt.

28. Zum anderen regelt § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 den Vorsteuerabzug bei Grundstücken. Als die Sechste Richtlinie in Österreich mit dem Beitritt zu den Gemeinschaften in Kraft trat²⁵, war nach der genannten Bestimmung ein Vorsteuerabzug hinsichtlich jenes Teiles des Gebäudes, der privaten Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient, nicht zulässig. Seit den Änderungen von 1997 können gemischt genutzte Gebäude ganz dem Unternehmen zugeordnet werden. Nach § 6 Abs. 1 Z. 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG ist die Verwendung der Gebäudeteile für private Wohnzwecke jedoch ein (den Vorsteuerabzug ausschließender) steuerbefreiter Umsatz.

Anwendbares österreichisches Recht

26. Wie das vorlegende Gericht ausführt, gibt es zwei einander überlappende Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes von 1994 (im Folgenden: UStG 1994), die einen Vorsteuerabzug für ein zu privaten Zwecken genutztes Grundstück ausschließen.

29. In den Gesetzesmaterialien zum Änderungsgesetz wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Entlastung für die privaten Wohnzwecken der Steuerpflichtigen dienenden Gebäude ergeben könne und dass die

27. Zum einen schließt § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 Aufwendungen für die private

25 — Nämlich am 1. Januar 1995. Es steht fest, dass das UStG 1994 zwar an diesem Tag in Kraft trat, dass die fraglichen Bestimmungen aber lediglich die früheren Bestimmungen wiedergaben, die seit 1977 unverändert geblieben waren. Es ist daher keine Rede davon, dass sie (über einen längeren Zeitraum) nicht in Kraft waren, bevor die Sechste Richtlinie in Österreich in Kraft trat.

Steuerbefreiung diese nicht gewollte Entlastung des privaten Bereichs verhindern solle.

Sachverhalt, Verfahren und Vorabentscheidungsersuchen

30. Die österreichische Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Entscheidung im Urteil Seeling (dass die private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks nicht als steuerbefreite Vermietung oder Verpachtung behandelt werden könne) für Österreich nicht anwendbar sei, weil der Ausschluss vom Vorsteuerabzug von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie erfasst werde.

31. Es sei noch erwähnt, dass die nationale Steuerbefreiung für die Nutzung von Geschäftsräumen zu privaten Wohnzwecken, die den Vorsteuerabzug ausschließt, nach dem hier maßgebenden Zeitpunkt zweimal geändert wurde²⁶ und dass der Rat Österreich ermächtigte, abweichend von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden²⁷.

32. Frau Sandra Puffer errichtete im Zeitraum von November 2002 bis Juni 2004 ein Wohnhaus mit Schwimmbad und teilte dem Finanzamt mit, dass sie einen Teil des Hauses zu Büro Zwecken mehrwertsteuerpflichtig vermieten werde. Der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes betrug rund 11 %. Frau Puffer ordnete das Haus zur Gänze dem Unternehmen zu und machte unter Hinweis auf das Urteil Seeling die für die Errichtung des Gebäudes insgesamt in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend. Das Finanzamt lehnte für die Errichtung des Schwimmbads einen Vorsteuerabzug ab. Von den übrigen Errichtungskosten erkannte es nur einen Vorsteuerabzug in Höhe der unternehmerischen Nutzung von 11 % an.

33. Das von Frau Puffer eingelegte Rechtsmittel ist nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof anhängig.

34. Frau Puffer macht erstens geltend, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs könne sie das Haus zur Gänze ihrem Unternehmensbereich zuordnen und damit das Recht auf Abzug sämtlicher Vorsteuern erlangen.

²⁶ — BGBl I Nr. 134/2003 und BGBl I Nr. 27/2004.

²⁷ — Entscheidung 2004/866/EG des Rates vom 13. Dezember 2004 zur Ermächtigung der Republik Österreich, eine von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Regelung anzuwenden (ABl. L 371, S. 47), gültig bis zum 31. Dezember 2009. Frankreich und Deutschland wurden zur Anwendung ähnlicher Regelungen ermächtigt.

35. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass nach dem Urteil Seeling ein Steuerpflichtiger hinsichtlich der Gebäudeteile, die für private Zwecke genutzt würden, die Vorsteuer abziehen könne, wenn der übrige Teil des Gebäudes für steuerpflichtige Zwecke genutzt werde. Errichte der Steuerpflichtige ein Haus für private Zwecke, könne er daher die gesamte Vorsteuer zum Abzug bringen, wenn zumindest ein Raum für sein Unternehmen genutzt werde. Die private Nutzung unterliege nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer, wobei die Besteuerung auf zehn Jahre verteilt erfolge. Die steuerliche Behandlung unterscheide sich somit danach, ob der Betreffende steuerpflichtig sei oder nicht. In beiden Fällen liege Endverbrauch vor, doch die Sechste Richtlinie begünstige den Steuerpflichtigen mit etwa 5 % der Kosten des Hauses und mit rund 25 % der gesamten Vorsteuer, während anderen Bürgern für den gleichen Endverbrauch ein solcher Vorteil vorenthalten werde²⁸. Das vorlegende Gericht fragt sich daher, ob die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie gegen den gemeinschaftlichen Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen. Wäre eine solche Vorschrift vom österreichischen Gesetzgeber erlassen worden, würde sie wahrscheinlich gegen den in Art. 7 Abs. 1 des Bundes-Verfassungsgesetzes verankerten Gleichheitssatz verstoßen. Auch innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen differenziere das nationale Recht, das in Umsetzung der Sechsten Richtlinie ergehe, zwischen den privaten Wohnhäusern der Steuerpflichtigen mit besteuerten Umsätzen einerseits und den Steuerpflichtigen mit befreiten Umsätzen (z. B. Ärzten) andererseits in wettbewerbsver-

zerrender Weise, da ein Vorsteuerabzug bei einem privaten Wohnhaus aufgrund der unternehmerischen Nutzung eines einzelnen Raumes demjenigen Steuerpflichtigen nicht möglich sei, der ausschließlich steuerbefreite Umsätze tätige. Dies könne gegen Art. 87 EG verstoßen, der staatliche Beihilfen verbiete.

36. Frau Puffer macht zweitens geltend, es liege kein Fall vor, in dem Österreich im Sinne von Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zur Fortführung eines bestehenden Vorsteuerauschlusses berechtigt sei.

37. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Regelung des § 12 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG seit Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie für Österreich unverändert beibehalten worden (und nach Auffassung des Gerichts daher durch die Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt) sei. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG sei geändert worden, doch sei dies in der Absicht geschehen, den Vorsteuerauschluss für privat genutzte Gebäudeteile beizubehalten. Erst nachträglich habe sich herausgestellt, dass nach dem Urteil Seeling die private Nutzung von Gebäuden nicht als befreiter Umsatz angesehen werden könne. Nach dem Urteil Holböck²⁹ könne eine Vorschrift von der Stand-still-Klausel gedeckt sein, wenn sie

28 — In der mündlichen Verhandlung hat die österreichische Regierung erläutert, wie das vorlegende Gericht zu seinen Zahlen (5 % der Kosten und 25 % der Vorsteuer) gelangen konnte, nämlich ausgehend von dem österreichischen Mehrwertsteuersatz von 20 % und einem Berichtigungszeitraum von 10 Jahren, verbunden mit 10 % jährlichen Finanzierungskosten, die dem Betreffenden die Möglichkeit gegeben hätten, einen Betrag in Höhe der sofort abgezogenen Mehrwertsteuer aufzunehmen und über einen Zeitraum von 10 Jahren zurückzuführen. Zweifellos können die einzelnen Grundfaktoren — und damit das Ergebnis — von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat und mit der Zeit variieren.

29 — Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck (C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnr. 41).

mit der früheren Regelung im Wesentlichen übereinstimme. Die geänderte Fassung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG stimme im Wesentlichen mit der ursprünglichen Fassung überein und sei von der gleichen Intention des Gesetzgebers getragen. Falls jedoch die geänderte Fassung nicht von der Stand-still-Klausel gedeckt sei, stelle sich die Frage, ob die Änderung auch schädliche Auswirkungen auf die Gültigkeit der überlappenden Bestimmung nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG haben könne.

38. In diesem Zusammenhang stellt der Verwaltungsgerichtshof folgende Fragen:

den, um rund 5 % günstiger erwerben können als andere Steuerpflichtige, welche ihre privaten Wohngebäude nicht zumindest geringfügigst für das Unternehmen nutzen?

1. Verstößt die Sechste Richtlinie, insbesondere deren Art. 17, gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz), weil sie bewirkt, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke (Konsum) um rund 5 % günstiger erwerben können als andere EU-Bürger, wobei der absolute Betrag dieses Vorteils unbegrenzt mit der Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wohnobjekts steigt? Ergibt sich ein derartiger Verstoß auch dadurch, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke, welche sie zumindest geringfügigst für ihr Unternehmen verwenden,
2. Verstößt die in Umsetzung der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Art. 17, ergangene nationale Maßnahme gegen Art. 87 EG, weil sie den in Frage 1 angesprochenen Vorteil für die vom Steuerpflichtigen privat genutzten Wohnobjekte zwar jenen Steuerpflichtigen einräumt, die steuerpflichtige Umsätze tätigen, diesen Vorteil aber Steuerpflichtigen mit befreiten Umsätzen vorenthält?
3. Entfaltet Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie weiterhin seine Wirkung, wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerauschlussbestimmung des nationalen Rechts (hier § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994), die sich auf Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie stützen konnte, mit der ausdrücklichen Absicht ändert, diesen Vorsteuerauschluss beizubehalten, und sich aus dem nationalen UStG auch ein Beibehalten des Vorsteuerauschlusses ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber aufgrund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts (hier Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie) eine Regelung getroffen hat, die — isoliert

betrachtet — nach dem Gemeinschaftsrecht (in der durch das Urteil Seeling getroffenen Auslegung des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie) einen Vorsteuerabzug zulässt?

fahrens) und die Kommission haben vor dem Gerichtshof schriftliche und mündliche Erklärungen abgegeben. In der mündlichen Verhandlung hat sich die österreichische Regierung der Stellungnahme des Unabhängigen Finanzsenats angeschlossen.

4. Falls die Frage 3 verneint wird:

Kann es die auf die „Stand-still-Klausel“ des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gestützte Wirkung eines Vorsteuerauschlusses (hier § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der nationale Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerauschlüssen des nationalen Rechts (hier § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?

40. Anders als in ihren vorgeschlagenen Antworten auf die Vorlagefragen unterscheiden sich die Beteiligten in ihrem zugrunde liegenden Ansatz erheblich. Frau Puffer und die Kommission gehen davon aus, dass die Sechste Richtlinie dem Steuerpflichtigen die vollständige Zuordnung seiner Investitionsgüter zum Unternehmen und damit den vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug erlaube. Dagegen führen der Unabhängige Finanzsenat und die österreichische Regierung (im Folgenden: österreichische Behörden) aus, das Gemeinschaftsrecht verlange nicht, dass eine solche Wahlmöglichkeit bestehe, sondern erlaube den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Kosten, der der unternehmerischen Nutzung entspreche.

Würdigung

39. Frau Puffer, der Unabhängige Finanzsenat (Beschwerdegegner des Ausgangsver-

41. Ich werde daher die Auffassung der österreichischen Behörden untersuchen, bevor ich mich den Vorlagefragen zuwende.

Die Auffassung der österreichischen Behörden

42. Der Unabhängige Finanzsenat macht geltend, der Wortlaut der Sechsten Richtlinie sei eindeutig und könne nicht so ausgelegt werden, wie dies der Gerichtshof getan habe.

43. Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a könne die Vorsteuer abgezogen werden, *soweit die Gegenstände und Dienstleistungen, auf die sie sich bezieht, für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden*. Nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a werde die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf als steuerpflichtiger Umsatz behandelt, *wenn dieser Gegenstand zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat*³⁰. Es sei daher zunächst das Verhältnis der unternehmerischen zur privaten Nutzung festzustellen, das den Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer bestimme. Eine private Nutzung sei somit nur insoweit ein besteufter Umsatz, als sie Gegenstände betreffe, die zu dem für unternehmerische Zwecke erworbenen Anteil gehörten und für die ein Vorsteuerabzugsrecht habe ausgeübt werden können³¹. Die Zuordnung zum Un-

ternehmen könne für sich genommen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, andernfalls wäre die Einschränkung „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat“ ohne Bedeutung. Die österreichischen Behörden sind daher der Ansicht, dass Investitionsgüter dem Unternehmensbereich ganz zugeordnet werden könnten, sobald sie erworben seien, und zum Vorsteuerabzug hinsichtlich desjenigen Anteils berechtigten, der zu jenem Zeitpunkt der unternehmerischen Nutzung (die sogar 0% betragen könne) zugeführt worden sei, vorbehaltlich einer Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs gemäß Art. 20 der Sechsten Richtlinie, um Änderungen in dem Verhältnis der unternehmerischen zur privaten Nutzung während des Zeitraums, in dem der Vorsteuerabzug erfolge, Rechnung zu tragen.

44. Aus diesem Grund beanstanden die österreichischen Behörden die Feststellungen des Gerichtshofs³², dass bei einer Person, die einen Gegenstand teilweise für unternehmerische Zwecke und teilweise für private Zwecke verwendet und die zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstands die gezahlte Vorsteuer ganz oder zum Teil abgezogen hat, angenommen wird, dass sie den Gegenstand in vollem Umfang für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze im Sinne von Art. 17 Abs. 2 verwendet und demgemäß zum vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Sie sind der Ansicht, der Gerichtshof habe eine unvertretbare und zirkuläre Auslegung der Vorschrift vorgenommen, indem er das Recht auf Vorsteuerabzug aus dem nachfolgenden besteuerten Umsatz in Form der Privatnutzung ableite.

30 — Die österreichischen Behörden weisen darauf hin, dass von den sechs Sprachen, in denen die Sechste Richtlinie abgefasst sei, nur die englische Sprache das Präsenz benutze („is deductible“). Alle anderen Sprachen verwendeten eine Formulierung, die im Englischen mit „has given rise to the right to deduct“ zu übersetzen wäre und die eine zeitliche Abfolge kenntlich mache. Ferner beziehe sich Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der englischen Fassung der Richtlinie 2006/112 nunmehr auf den Fall, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug bestanden habe („was deductible“).

31 — Die österreichischen Behörden beziehen sich auf das Urteil vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (C-322/99 und C-323/99, Slg. 2001, I-4049), betreffend Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, in dem der Gerichtshof im Wesentlichen die Auffassung vertreten hat, dass dann, wenn ein Kraftfahrzeug ohne Vorsteuerabzug erworben, jedoch dem steuerpflichtigen Unternehmensbereich zugeordnet wurde, wenn zudem Arbeiten am Fahrzeug durchgeführt wurden, für die Vorsteuer abgezogen wurde, und wenn schließlich das Fahrzeug später dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugeordnet wurde, die Besteuerungsgrundlage für die Selbstzuordnung nur der Wert sein kann, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

32 — Sie beziehen sich auf die Urteile Lennartz (in Fn. 15 angeführt, Randnr. 26) und Seeling (in Fn. 15 angeführt, Randnr. 43).

45. Die österreichischen Behörden versuchen ferner, mehrere andere Argumente zu widerlegen, die ihres Erachtens als Argumente für das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung verstanden werden könnten. Die vergleichende Erläuterung der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 einerseits und des Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie andererseits, die Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Charles gebe³³, sei widersprüchlich und diene nur dazu, den Schwierigkeiten, die sich aus einem vollständigen Vorsteuerabzug ergäben, aus dem Weg zu gehen. Die Schlussfolgerung, die Generalanwalt Jacobs in den Schlussanträgen in der Rechtssache Seeling³⁴ aus der Begründung des Vorschlags der Kommission für die Sechste Richtlinie ziehe und die dahin gehe, dass die Umsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a speziell als Alternative zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gewählt worden sei, habe den vollständigen Vorsteuerabzug für alle gemischt genutzten Gegenstände nicht rechtfertigen können. Werde ein Gebäude von einem Steuerpflichtigen, der nur steuerbefreite Ausgangsleistungen erbringe, gemischt genutzt, so würde die Umsatzsteuer auf die private Nutzung auch von Jahr zu Jahr nach Maßgabe der mit diesen Ausgangsleistungen erwirtschafteten Umsätze (nach dem Pro-rata-System des Art. 17 Abs. 5), nicht aber nach Maßgabe des Anteils der privaten Verwendung schwanken, was ein absurdes Ergebnis wäre.

46. Ich kann den Hinweis der österreichischen Behörden auf einen offensichtlichen Zirkelschluss in Randnr. 26 des Urteils Lennartz nachvollziehen. Der Gerichtshof hat dort festgestellt, dass „bei einer Person, die einen Gegenstand teilweise für Zwecke

ihrer besteuerten Umsätze und teilweise für private Zwecke verwendet und die zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstands die gezahlte Vorsteuer ganz oder zum Teil zurückerhalten hat, angenommen [wird], dass sie den Gegenstand in vollem Umfang für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 verwendet. Demgemäß hat diese Person grundsätzlich ein Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb der Gegenstände geschuldeten Vorsteuer.“ Diese Formulierung ist indessen vom Gerichtshof nie wieder benutzt worden. Wurde auf sie Bezug genommen, lautete dies etwa so: „Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden, so ist die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.“³⁵ Das ist meines Erachtens alles, was der Gerichtshof sagen wollte, trotz der möglicherweise unglücklichen Formulierung im Urteil Lennartz.

47. Der wesentliche Streitpunkt liegt jedoch in dem grundlegenden Unterschied, der zwischen dem Ansatz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs und dem Ansatz in der alternativen Analyse der österreichischen Behörden besteht; beide Ansätze wollen das Problem lösen, das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der Vorsteuer auf Gegenstände, die für Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden sollen, mit dem Umstand in Einklang zu bringen, dass einige Gegenstände unvermeidbar letztlich für andere als die ursprünglich beabsichtigten Zwecke verwendet werden.

33 — Nrn. 59 und 60 der Schlussanträge.

34 — Nr. 41 der Schlussanträge, vgl. auch Nr. 59 der Schlussanträge in der Rechtssache Lennartz.

35 — Urteile Seeling (in Fn. 15 angeführt, Randnr. 41), vom 29. April 2004, Sudholz (C-17/01, Slg. 2004, I-4243, Randnr. 37), und Charles (in Fn. 15 angeführt, Randnr. 24).

48. Ich halte insoweit die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie nicht für so eindeutig, dass ihre Auslegung durch den Gerichtshof unnötig wäre. Es scheint mir unredlich, dass die österreichischen Behörden diese Auffassung vertreten, während sie gleichzeitig in ihren schriftlichen Erklärungen den eigenen Auslegungsvorschlag über mehrere Seiten hinweg eingehend begründen. Gäbe es diese Eindeutigkeit, hätte es ausgereicht, die Bestimmungen selbst anzuführen.

49. Meines Erachtens beruht der unterschiedliche Ansatz auf einem unterschiedlichen Verständnis des Begriffs der Zuordnung von Gegenständen zum Unternehmen. Zwar beziehen sich sowohl Art. 5 Abs. 6 als auch Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf Gegenstände, die dem Unternehmen zugeordnet sind. Die Vorschriften definieren aber nicht den Begriff der *Zuordnung* eines Gegenstands zum Unternehmen. Der Begriff wurde in der Rechtsprechung entwickelt, und zwar erstmals im Urteil Lennartz. Um es mit den Worten dieses Urteils auszudrücken, eine Zuordnung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger, der als solcher (also nicht als Privatmann) handelt, Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erwirbt (zu der natürlich steuerpflichtige und steuerbefreite Umsätze gehören können).

50. Nach Auffassung des Gerichtshofs bestimmt diese Zuordnung (sofern sie unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände nachgewiesen werden kann, jedoch unabhängig von dem tatsächlichen Anteil der unternehmerischen Nutzung³⁶) über das Vorsteuerab-

zugsrecht — und gebietet, dass die nachträgliche Privatnutzung besteuert wird. Die Eigenschaft, in der eine Person beim Erwerb der Gegenstände handelt, und der Zweck, für den die Gegenstände erworben werden, entscheiden darüber, ob sie in den Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit gehören und damit den Mehrwertsteuervorschriften unterliegen oder in den privaten Bereich, in dem die Mehrwertsteuervorschriften keine Anwendung finden. Im ersten Fall können die Gegenstände dennoch in den privaten Bereich überführt werden; sie unterliegen dadurch der Mehrwertsteuerpflicht (soweit Vorsteuer abzugsfähig war, da die wirtschaftliche Tätigkeit steuerpflichtig ist) und erhalten damit für den Steuerpflichtigen die Steuerneutralität. Im letzten Fall zieht eine Überführung in den Unternehmensbereich eine Bestrafung nach sich: Die Vorsteuer, die nicht abgezogen werden konnte, weil der Erwerb für private Zwecke erfolgte, ist endgültig uneinbringlich, aber der Wert der Gegenstände (einschließlich der uneinbringlichen Vorsteuer) bildet einen Teil der Besteuerungsgrundlage, wenn die Gegenstände für Zwecke besteuelter Umsätze verwendet werden³⁷.

51. Die österreichischen Behörden sind jedoch, wenn ich sie richtig verstanden habe, der Auffassung, dass die Zuordnung zum Unternehmen nur eine „hinhaltende“ Maßnahme sein könne. Soweit Gegenstände für die private Nutzung bestimmt seien, könnten sie gleichwohl der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zugeordnet werden, berechtigten dann aber (über die Berichtigungsregelung) zum Vorsteuerabzug nur, wenn sie nachträglich tatsächlich für unternehmerische Zwecke genutzt würden.

36 — Urteil Lennartz (in Fn. 15 angeführt, Randnrn. 21 und 35).

37 — Vgl. auch Nrn. 79 und 80 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Charles.

52. Für diese Auslegung spricht einiges. Sie vermeidet die Nachteile, die mit einer Überführung aus dem privaten Bereich in den unternehmerischen Bereich verbunden sind, und sie vermeidet für den Steuerpflichtigen die finanziellen Vorteile, die den Kern der vorliegenden Rechtssache ausmachen. Auch scheint die Vereinbarkeit der Auslegung mit dem Wesen des Mehrwertsteuersystems kein ernsthaftes Problem zu sein, wie daraus zu ersehen ist, dass die Auslegung der kürzlich von der Kommission vorgeschlagenen Änderung entspricht³⁸.

53. Die Auslegung verweigert jedoch dem Steuerpflichtigen ein Recht auf sofortigen Vorsteuerabzug, wenn die unternehmerische Nutzung zurückgestellt und die private Nutzung vorgelagert wird. Auch könnte sich die Auslegung zwar in das allgemeine Mehrwertsteuersystem einfügen, doch ist sie in dieser Hinsicht der Auslegung, der der Gerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung folgt, nicht offensichtlich vorzuziehen und ist sicher nicht vom eindeutigen Wortlaut der Rechtsvorschrift geboten.

54. Ich bin auch nicht der Meinung, dass die Kritik der österreichischen Behörden an der aktuellen Rechtsprechung gerechtfertigt ist.

55. Nach dem Ansatz des Gerichtshofs müssen dem Unternehmen zugeordnete Gegenstände den für unternehmerische Zwecke verwendeten Gegenständen gleichgestellt werden. Jede private Nutzung wird damit zu

einer steuerpflichtigen unternehmerischen Nutzung, wobei der Steuerpflichtige sich selbst in derselben Weise beliefert, wie er einen anderen Endverbraucher beliefern würde. Dies trifft indessen nur dann zu, wenn ein anfängliches Vorsteuerabzugsrecht bestand, und der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts bemisst sich nach dem Verhältnis zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen, die der Steuerpflichtige insgesamt erzielt. Hierin liegt der Sinn der Einschränkung „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat“ sowie der Erläuterung von Generalanwalt Jacobs in den Nrn. 59 und 60 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Charles. Es scheint mir in diesem Punkt überdies ein Missverständnis vorzuliegen, wenn die österreichischen Behörden meinen, es sei absurd, dass, wenn ein Steuerpflichtiger sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze tätige, sein Vorsteuerabzug hinsichtlich eines Grundstücks, das er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke nutze, unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen berichtigt werden könne und sich nicht nur nach dem Verhältnis zwischen unternehmerischer und privater Nutzung bemesse. Was schließlich die Hinweise von Generalanwalt Jacobs auf die Begründung des Vorschlags der Kommission für die Sechste Richtlinie angeht, so belegen die von ihm angeführten Stellen zwar nicht ausdrücklich die Absicht, dass im Fall der gemischt genutzten Gegenstände ein vollständiger Vorsteuerabzug erlaubt sein soll, sie sind jedoch sicher vereinbar mit einer solchen Absicht und legen diese nahe.

56. Abschließend bin ich nicht überzeugt, dass nach den Ausführungen der österreichischen Behörden ein Grund besteht, die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs in diesem Bereich umzustoßen. Allenfalls beinhalten die Ausführungen eine alternative

38 — Vgl. oben, Nrn. 21 und 22.

Analyse, die nicht ohne Interesse ist, die aber auf keinen Fall, wie die Ausführungen es darstellen wollen, die einzige und zwingende Auslegung der Rechtsvorschrift darstellt. Sollte der Gerichtshof gleichwohl eine Änderung der Rechtsprechung in Betracht ziehen, wäre es erforderlich, die Rechtssache unter Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung einem größeren Kreis vorzulegen. In diesem Fall sollten die anderen Mitgliedstaaten zur Abgabe von Erklärungen aufgefordert werden, da es um eine Sache geht, die das gesamte Mehrwertsteuersystem betrifft. Ich stelle jedoch fest, dass es außer Österreich kein Mitgliedstaat für nötig befunden hat, zu den schriftlichen Erklärungen des Unabhängigen Finanzsenats in dieser Rechtssache Stellung zu nehmen.

57. Ich werde daher die vier Fragen des vorlegenden Gerichts ausgehend davon prüfen, dass die Auslegung der Sechsten Richtlinie durch den Gerichtshof bezüglich der gemischt genutzten Gegenstände nicht in Frage steht.

Die erste Frage: Gleichbehandlung

58. Es kann nicht bestritten werden, dass ein Steuerpflichtiger, der zum vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug bei von ihm erworbenen und seinem Unternehmen zugeordneten Gegenständen berechtigt ist und dann auf die private Nutzung dieser Gegenstände schrittweise Mehrwertsteuer zahlt,

einen feststellbaren finanziellen Vorteil gegenüber einer anderen Person erlangen kann, die gleiche Gegenstände als Privatperson erwirbt und folglich keinerlei Vorsteuer abziehen kann³⁹. Diesen Vorteil wird es immer geben, auch wenn sein genauer Umfang von einer Reihe von Variablen abhängen wird⁴⁰. Es ist daher nicht erforderlich, sich mit den Berechnungen des vorlegenden Gerichts zu befassen, wonach der Vorteil 25 % der gesamten Mehrwertsteuer oder 5 % der Gesamtkosten bei einem Grundstück in Österreich erreichen könne. Es reicht aus, anzuerkennen, dass ein erheblicher Unterschied in der Behandlung besteht.

59. Der Grundsatz der Gleichbehandlung verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre⁴¹. Befinden sich unter den gegebenen Umständen der Steuerpflichtige und die Privatperson in einer vergleichbaren Lage, oder ist die Differenzierung zwischen den beiden objektiv gerechtfertigt?

60. Das System der Besteuerung der privaten Nutzung von Unternehmensvermögen zielt speziell darauf ab, die — wesentlich schwerwiegendere — Ungleichbehandlung zu verhindern, die sich ergeben würde, wenn ein Steuerpflichtiger Vermögen, für das er in voller Höhe vorsteuerabzugsberechtigt war, der privaten Verwendung zuführen könnte,

39 — Vgl. z. B. Nrn. 39 ff. der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Seeling (in Fn. 15 angeführt) und Nrn. 74 ff. seiner Schlussanträge in der Rechtssache Charles (in Fn. 15 angeführt).

40 — Vgl. oben, Nr. 35 und Fn. 28.

41 — Vgl. beispielsweise aus jüngerer Zeit Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnr. 51).

ohne noch Mehrwertsteuer abführen zu müssen. Eine Ungleichbehandlung von geringerem Gewicht kann jedoch nicht nur mit dem Ausbleiben einer größeren Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden. Es ist noch zu belegen, dass sie ihren Grund in einem objektiv unterschiedlichen Sachverhalt hat, der für die ungleiche Behandlung relevant ist.

der sich daraus ergebenden Folgen — hat der Gerichtshof klargestellt, dass ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit haben muss, gemischt genutzte Gegenstände dem Unternehmen zuzuordnen, wobei eine Privatnutzung nachträglich besteuert wird.

61. Im vorliegenden Fall stimme ich mit der Kommission darin überein, dass sich der Steuerpflichtige und der private Eigentümer in unterschiedlichen Situationen befinden. Für den privaten Eigentümer gilt, dass der Vermögensgegenstand ganz und endgültig zur privaten Nutzung überlassen wird. Für den Steuerpflichtigen wird der Vermögensgegenstand teilweise für unternehmerische Zwecke genutzt, wobei die Möglichkeit besteht, den Anteil dieser Nutzung zu verändern. Ist die Mehrwertsteuer Bestandteil der Kosten für Erwerb und Erhaltung von Gegenständen, einschließlich Investitionsgütern und Grundstücken, ist sie definitiv vom Endverbraucher — demjenigen, der die Gegenstände für private Zwecke nutzt — zu tragen, muss allerdings für den Steuerpflichtigen völlig neutral bleiben. Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände als Privatperson erwirbt, muss definitiv dieselbe Mehrwertsteuerlast tragen wie ein Nichtsteuerpflichtiger. Will er nachträglich die Gegenstände für unternehmerische Zwecke verwenden, kann er sich nicht von dieser Steuer befreien, was daher seine unternehmerische Tätigkeit wiederum belastet, und zwar in einer Weise, die mit dem Erfordernis der Neutralität der Mehrwertsteuer für Steuerpflichtige nicht zu vereinbaren ist und ihn gegenüber anderen konkurrierenden Steuerpflichtigen benachteiligt⁴². Genau aus diesem Grund — und, wie Frau Puffer ausführt, in voller Kenntnis

62. Die Kommission weist auch darauf hin, dass Steuerpflichtige nicht nur Wirtschaftsteilnehmer seien, die zu dem Ziel der Europäischen Gemeinschaft, die Entwicklung des Wirtschaftslebens zu fördern, beitrügen und in diesem Zusammenhang bestimmte Vermögensrisiken eingingen, sondern auch speziell Einnehmer von Mehrwertsteuer, die dafür verantwortlich seien, dass die Zahlung der Mehrwertsteuer an die Finanzbehörden geleistet werde. Wer Gegenstände nur für private Zwecke nutze oder verbrauche, könne nicht verlangen, mit jenen in allen Bereichen der Mehrwertsteuer gleichbehandelt zu werden.

63. Ich werde daher die erste Frage des vorlegenden Gerichts verneinen.

Die zweite Frage: Staatliche Beihilfe

64. Das vorlegende Gericht möchte auch wissen, ob der genannte Vorteil, soweit er Steuerpflichtigen zugute komme, deren Umsätze der Mehrwertsteuer unterlägen, nicht aber jenen, deren Umsätze steuerbefreit seien, eine gemäß Art. 87 EG verbotene staatliche

42 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtsache Charles (Nrn. 75 ff.).

Beihilfe darstellen könne. Insbesondere fragt es, ob die in Umsetzung der Sechsten Richtlinie ergangene nationale Maßnahme, die diesen Vorteil einräume, gegen Art. 87 EG verstoße.

65. Die Formulierung dieser Frage erfordert zwei Vorbemerkungen.

66. Erstens legen die dem Gericht zur Verfügung gestellten Angaben nahe, dass die geltenden österreichischen Rechtsvorschriften ein solches Ergebnis *nicht* zulassen. Nur wenn nämlich die Vorschriften den sofortigen und vollständigen Vorsteuerabzug unter den gegebenen Umständen ausschließen, sind die dritte und die vierte Vorlagefrage relevant. Verhält es sich so, wäre die zweite Frage, wie das vorlegende Gericht sie formuliert hat, rein hypothetisch. Die Auslegung des nationalen Rechts ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, und ich werde daher die Frage ausgehend davon behandeln, dass die Ausgangsprämisse zutreffend ist.

67. Zweitens ist nach der Definition des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie Steuerpflichtiger, „wer eine der [folgenden] wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt“, nämlich alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichge-

stellten Berufe, sowie auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst, „gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Daher bleibt eine Person, die nur steuerbefreite Leistungen erbringt, ein „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Rechtsvorschriften. Er hat jedoch nicht die Rechte und Pflichten desjenigen, der besteuerte Leistungen erbringt, und unterliegt nicht den Wirkungen, die die Mehrwertsteuer für jenen zeitigt. Kurz gesagt, er befindet sich, was die Mehrwertsteuer betrifft, praktisch in derselben Lage wie in seinem Privatleben.

68. Die Frage selbst kann meines Erachtens nur verneint werden.

69. Art. 87 Abs. 1 EG bestimmt, dass „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar [sind], soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Nach ständiger Rechtsprechung verlangt die Qualifizierung als staatliche Beihilfe, dass alle genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss diese Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie

ein Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen⁴³.

70. Im vorliegenden Fall kann die unterschiedliche Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer, die nur steuerpflichtige Leistungen erbringen, und der Wirtschaftsteilnehmer, die nur steuerbefreite Leistungen erbringen (wobei, wie hinzuzufügen ist, mehrere Zwischenstufen für diejenigen vorgesehen sind, die sowohl steuerpflichtige als auch steuerbefreite Leistungen erbringen), nicht einem bestimmten Staat zugeschrieben werden. Die unterschiedliche Behandlung ist wesentlicher Bestandteil des durch gemeinschaftliche Harmonisierungsmaßnahmen eingerichteten Mehrwertsteuersystems, das in allen Mitgliedstaaten in der gleichen Weise umgesetzt werden muss. Folglich fehlt es an einer „staatlichen Maßnahme“ und an einer Auswirkung auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten. Die Kommission fügt hinzu, der Vorteil, der dem Begünstigten gewährt werde, müsse nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs selektiv sein, was nicht der Fall sei bei einer Maßnahme, die zwar dem Begünstigten einen Vorteil gewähre, durch das Wesen und die Struktur des Systems, zu dem diese Steuer gehöre, jedoch gerechtfertigt sei⁴⁴. Da die ersten drei Voraussetzungen demnach nicht vorliegen, kann die Ungleichbehandlung nicht gegen Art. 87 EG verstoßen.

71. Ich weise auch darauf hin, dass das System der Steuerbefreiungen so gestaltet ist, dass der Wettbewerb zwischen steuer-

pflichtigen und steuerbefreiten Leistungen möglichst gering gehalten wird. Eine unterschiedliche Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer, die die beiden Arten von Leistungen erbringen, wird daher in den meisten Fällen⁴⁵ den Wettbewerb nicht verfälschen.

Die dritte Frage: Änderung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG

72. § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG in der vor dem 1. Januar 1995 geltenden Fassung bestimmte: „Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.“

73. Soweit eine solche Vorschrift zu jener Zeit einen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts darstellte, konnte sie gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie beibehalten werden, bis der Rat — zu einem bisher nicht erkennbaren Zeitpunkt — festlegt, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist.

43 — Vgl. jüngst Urteil vom 1. Juli 2008, Chronopost und La Poste (C-341/06 P und C-342/06 P, Slg. 2008, I-4777, Randnrn. 121 und 122).

44 — Vgl. z. B. Urteil vom 29. April 2004, GIL Insurance (C-308/01, Slg. 2004, I-4777, Randnrn. 66 ff.).

45 — Wie das vorlegende Gericht dargelegt hat, gibt es zwar einige Fälle, in denen Wettbewerb zwischen den beiden Kategorien besteht (vgl. z. B. Urteil vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory [C-401/05, Slg. 2006, I-12121]), doch sind sie selten, und der vorliegende Fall gehört nicht zu ihnen.

74. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, der bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem er diese Tatbestände einschränkt, und dadurch der in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie normierten allgemeinen Abzugsregelung näherkommt, durch die Ausnahmenvorschrift des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 gedeckt ist⁴⁶. Dagegen ist eine Änderung nicht durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 gedeckt und verstößt damit gegen Art. 17 Abs. 2, wenn sie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt⁴⁷.

75. Im vorliegenden Fall scheint es nach dem Vorabentscheidungsersuchen jedoch so gewesen zu sein, dass ein Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht in Fällen, in denen grundsätzlich eine Mehrwertsteuerpflicht bestand (insbesondere bei privater Nutzung von Gegenständen, die dem Unternehmen zugeordnet sind), nachträglich in eine Befreiung von der Mehrwertsteuer umgewandelt wurde mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug unmöglich war.

46 — Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich (C-345/99, Slg. 2001, I-4493, Randnrn. 22 bis 24), und vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler (C-409/99, Slg. 2002, I-81, Randnr. 45).

47 — Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich (C-40/00, Slg. 2001, I-4539, Randnrn. 17 bis 20), und Metropol und Stadler (Randnr. 46).

76. Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich auf Randnr. 41 des Urteils Holböck⁴⁸, wo der Gerichtshof seine Rechtsprechung bestätigte, dass eine nationale Maßnahme, die nach einem in einer Stand-still- Klausel festgelegten Zeitpunkt erlassen wird, schon allein deswegen von der Ausnahmeregelung des fraglichen Gemeinschaftsrechtsakts ausgeschlossen ist. Wenn sie im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt sie unter die Ausnahmeregelung. „Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestehen, nicht gleichgestellt werden.“

77. Ich kann der Kommission nur darin beipflichten, dass die im Vorabentscheidungsersuchen beschriebene Änderung der österreichischen Rechtsvorschriften offensichtlich in die Kategorie fällt, die im letzten Satz der vorstehend angeführten Randnummer erwähnt wird. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung aufgrund zutreffender oder unzutreffender Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Entscheidung im Urteil Seeling, dass die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks, für das die Vorsteuer abgezogen wurde, nicht als steuerbefreite Vermietung oder Verpachtung angesehen werden darf, sondern

48 — Oben in Fn. 29 angeführt.

als steuerpflichtige Selbstzuordnung zu behandeln ist, schließt jedenfalls die Änderung aus, die offensichtlich vorgenommen wurde.

Die vierte Frage: Folgen für § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG

78. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob in dem Fall, dass die Änderung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG bedeutet, dass sie nicht unter die Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie fällt, auch der überlappende Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a den Schutz der genannten Klausel verliert.

79. Frau Puffer macht geltend, die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a — die unter Bezugnahme auf das Einkommensteuergesetz vorschreibt, dass Aufwendungen für den Unterhalt, einschließlich solcher für die private Wohnung, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen — finde keine Anwendung auf Aufwendungen für die Errichtung eines Hauses; jedenfalls sei sie ursprünglich nicht dahin gehend ausgelegt worden.

80. Selbstverständlich ist es Sache des nationalen Gerichts, die Bedeutung der in Rede stehenden Vorschrift zu bestimmen. In seinem Vorabentscheidungsersuchen beschreibt das Gericht § 12 Abs. 2 Z. 1 und § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a als einander überlappende Bestimmungen, erläutert jedoch nicht, inwieweit sie voneinander abhängig oder selbstständig sind. Ich habe keine Zweifel, dass § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a entsprechend betroffen sein wird, wenn der in § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a geregelte Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in Bezug auf seine Auslegung und/oder seine Anwendung davon abhängt, dass der Ausschluss in § 12 Abs. 2 Z. 1 Bestand hat, und wenn der letztgenannte Ausschluss gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verstößt und nicht unter die Stand-still-Klausel fällt. Handelt es sich dagegen um einen selbstständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, der vor 1995 Geltung hatte und seither nicht geändert wurde, so wird er von der Stand-still-Klausel erfasst.

81. Schließlich möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass der dritten und der vierten Vorlagefrage offensichtlich eine andere Prämisse zugrunde liegt als der zweiten Vorlagefrage. Die zweite Frage geht davon aus, dass die österreichischen Rechtsvorschriften dem Steuerpflichtigen erlauben, Grundstücke dem Unternehmen zuzuordnen und die Vorsteuer vollständig und sofort abzuziehen, soweit das Unternehmen steuerpflichtige Leistungen erbringt, während die dritte und vierte Frage davon ausgehen, dass die österreichischen Rechtsvorschriften diesen Vorsteuerabzug ausschließen. Es ist Aufgabe des nationalen Gerichts, diese Dinge zu klären.

Ergebnis

82. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Es verstößt nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung, dass ein Steuerpflichtiger nach den gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrichtlinien zum vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug bei von ihm erworbenen und dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen berechtigt ist und auf die private Verwendung dieser Gegenstände schrittweise Mehrwertsteuer zahlt, auch wenn er damit einen feststellbaren finanziellen Vorteil gegenüber einer anderen Person erlangt, die gleiche Gegenstände als Privatperson erwirbt und folglich keinerlei Vorsteuer abziehen kann.
2. Eine in Umsetzung der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrichtlinien ergangene nationale Rechtsvorschrift, die dem Steuerpflichtigen einen derartigen Vorteil einräumt, verstößt nicht gegen Art. 87 EG.
3. Die Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie deckt nicht die Fälle, in denen ein früherer Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht bei grundsätzlich bestehender Mehrwertsteuerpflicht nachträglich in eine Befreiung von der Mehrwertsteuer umgewandelt wird mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug unmöglich ist.

4. Wird ein früherer Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht auf diese Weise in eine Befreiung von der Mehrwertsteuer umgewandelt und damit nicht von der Standstill-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt, so ist jeder andere Ausschluss, der im Hinblick auf seine Auslegung und/oder seine Anwendung davon abhängt, dass der frühere Ausschluss Bestand hat, ebenfalls nicht von der Standstill-Klausel gedeckt. Dagegen wird ein selbständiger Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, der Geltung hatte, als die Richtlinie in dem betreffenden Mitgliedstaat in Kraft trat, und der seither nicht geändert wurde, weiterhin von der Klausel gedeckt.