Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

29. März 2012*

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b — Recht auf Vorsteuerabzug — Investitionsgut, das einem Steuerpflichtigen, der eine juristische Person ist, gehört und seinem Personal für dessen privaten Bedarf zur Verfügung gestellt wird“

In der Rechtssache C-436/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour d’appel de Mons (Belgien) mit Entscheidung vom 8. September 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 13. September 2010, in dem Verfahren

État belge

gegen

BLM SA

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Safjan, des Richters J.-J. Kasel (Berichterstatter) und der Richterin M. Berger,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. Dezember 2011,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der BLM SA, vertreten durch O. D’Aout, avocat,

— der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und M. Jacobs als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch B. Stromsky, D. Recchia und C. Soulay als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem État belge und der BLM SA (im Folgenden: BLM), einer Gesellschaft belgischen Rechts, über den Abzug der Vorsteuer, die für ein Gebäude entrichtet wurde, das zum Teil für den privaten Bedarf des Personals dieser Gesellschaft verwendet wird.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Erwägungsgründe 5 und 6 der Sechsten Richtlinie lauten:

„Die Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen ist in der Weise genauer zu fassen, dass darin auch, um eine bessere Steuerneutralität zu gewährleisten, den Mitgliedstaaten gestattet wird, die Personen einzubeziehen, die gelegentliche Umsätze bewirken.

Die Begriffsbestimmung des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der diesem Umsatz gleichgestellten Umsätze Schwierigkeiten verursacht; es muss deshalb eine genauere Definition für diese Begriffe gegeben werden."

4 Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

5 Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis."

6 Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

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

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

7 Nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten „die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken …" von der Steuer.

8 Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28f bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden".

Nationales Recht

9 Art. 19 § 1 des Code de la TVA (Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder für den Bedarf seines Personals oder ganz allgemein für außerhalb der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zwecke wird einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Steuer berechtigt hat."

10 Nach Art. 44 § 3 Nr. 2 dieses Gesetzes sind die Verpachtung, die Vermietung und die Abtretung eines Mietvertrags in Bezug auf naturgemäß unbewegliche Güter sowie die Nutzung solcher Güter unter den Voraussetzungen von Art. 19 § 1 von der Mehrwertsteuer befreit.

11 In ihrem Vorlagebeschluss verweist die Cour d'appel de Mons auf das Verwaltungsrundschreiben E.T.108691 vom 31. Januar 2005, das im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2003, Seeling (C-269/00, Slg. 2003, I-4101), abgefasst wurde und die praktischen Konsequenzen daraus für das nationale Recht zieht. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts beschränkt dieses Rundschreiben die Anwendung des Urteils Seeling allein auf Steuerpflichtige, die natürliche Personen sind. In Bezug auf Steuerpflichtige, die juristische Personen seien und einem Geschäftsführer oder einem Gesellschafter eine Immobilie zur Verfügung stellten, die in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zugeordnet sei, stelle das genannte Rundschreiben klar, dass eine derartige Verwendung eine Vermietung einer Immobilie darstelle, die als solche von der Mehrwertsteuer befreit sei.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12 Zweck der im April 2003 von Bertrand und Bernard Losfeld gegründeten BLM sind insbesondere Beratungstätigkeiten in finanziellen, technischen, kommerziellen und administrativen Fragen im weiteren Sinne sowie die unmittelbare und mittelbare Unterstützung und Erbringung von Dienstleistungen im Verwaltungs- oder Finanzsektor und in den Bereichen Verkauf, Produktion und Geschäftsführung im Allgemeinen. BLM unterliegt für diese Geschäftstätigkeiten der Mehrwertsteuer.

13 Im Dezember 2003 erhielt BLM durch eine Einlage von Bertrand Losfeld und seiner Ehefrau ein dingliches Nießbrauchsrecht mit einer Dauer von 20 Jahren an einem Gebäude, das sie zuvor hatten errichten lassen und bei dessen Errichtung sie für die Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer optiert hatten. Sie wohnen seit Juli 2002 mit ihren Kindern in diesem Gebäude. BLM verfügt in dem Gebäude über ein Büro und einen Archivraum.

14 Für diese Einlage wurde Mehrwertsteuer entrichtet, die von BLM in ihrer Steuererklärung für das vierte Quartal des Jahres 2003 in Abzug gebracht wurde; dabei handelt es sich um einen Betrag in Höhe von 42 420,61 Euro.

15 BLM, deren geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied Bertrand Losfeld ist, verlangt von ihm für die private Nutzung eines Teils des fraglichen Gebäudes keinen Mietzins. Bertrand Losfeld unterliegt jedoch der Einkommensteuer für natürliche Personen auf einen geldwerten Vorteil, die auf der Grundlage einer privaten Nutzung von 75 % des Gebäudes pauschal berechnet wird.

16 Die Finanzbehörde Tournai (im Folgenden: Finanzbehörde) verneinte nach einer vor Ort durchgeführten Kontrolle die Abzugsfähigkeit eines Teils der von BLM bei der Einlage entrichteten Mehrwertsteuer, und zwar eines Betrags in Höhe von 31 683,96 Euro. Sie war nämlich der Ansicht, dass es sich nicht um eine geschäftliche Nutzung des Gebäudes handele. Die private Nutzung eines Gebäudes stelle jedoch einen von der Mehrwertsteuer befreiten Umsatz dar. Daher sei die Steuerpflichtige nicht zum Abzug der bei der Errichtung des Gebäudeteils, der dem geschäftsführenden Verwaltungsratsmitglied der BLM zur Verfügung gestellt worden sei, angefallenen Vorsteuer berechtigt gewesen.

17 Die Mehrwertsteuer für die Baukosten der geschäftlich genutzten Räumlichkeiten, d. h. des Büros und des Archivraums, sei zu 100 % abzugsfähig, die Mehrwertsteuer für die Arbeiten in den sogenannten „gemischt genutzten“ Räumlichkeiten sei zu 25,31 % abzugsfähig, und der Rest des Gebäudes sei als rein privat genutzt anzusehen. Die Finanzbehörde hat daher mit Entscheidung vom 1. März 2005 festgestellt, dass BLM einen Betrag in Höhe von 31 683,96 Euro wegen missbräuchlichen Vorsteuerabzugs zuzüglich einer Geldbuße und Verzugszinsen schulde.

18 BLM erhob gegen diese Entscheidung Klage vor dem Tribunal de première instance de Mons. Die Finanzbehörde erhob in ihrem bei diesem Gericht eingereichten Schriftsatz hilfsweise eine Widerklage, mit der sie beantragte, für jedes abgelaufene Jahr die Steuerbemessungsgrundlage für die Nutzung des streitigen Gebäudes zu privaten Zwecken auf ein Fünfzehntel des entsprechenden Anteils seines Preises festzusetzen. Mit Urteil vom 8. August 2006 entschied das Tribunal de première instance de Mons u. a., dass die jährliche Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Zurverfügungstellung des Gebäudes durch BLM auf ein Zwanzigstel des von ihr für den Erwerb des Nießbrauchs an dem privat genutzten Teil des Gebäudes gezahlten Preises festzusetzen sei.

19 Da dieses Urteil die Finanzbehörde nicht zufriedenstellte, legte sie bei der Cour d’appel de Mons dagegen Berufung ein. Zur Stützung ihrer Berufung macht sie geltend, dass eine Zurverfügungstellung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende als eine von der Mehrwertsteuer befreite entgeltliche Vermietung anzusehen sei. Da es sich um einen nicht besteuerten Umsatz handele, sei die Steuerpflichtige nicht zum Abzug der Steuer berechtigt gewesen, die bei der Errichtung des zur Verfügung gestellten Teils des Gebäudes angefallen sei. Das Urteil Seeling sei nur auf einen Steuerpflichtigen anwendbar, der eine natürliche Person sei, da eine solche Person nicht zugleich Eigentümer einer Immobilie und deren Mieter sein könne.

20 Vor dem vorlegenden Gericht macht BLM geltend, dass die vom Gerichtshof in seinem Urteil Seeling gewählte Lösung auf eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende übertragbar sei.

21 Unter diesen Umständen hat die Cour d'appel de Mons beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen die Verwendung eines Teils eines von einer *steuerpflichtigen juristischen Person* errichteten oder aufgrund eines dinglichen Rechts an einer unbeweglichen Sache in ihrem Besitz stehenden Gebäudes für den privaten Bedarf des Geschäftsführers und seiner Familie als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird, wenn dieses Investitionsgut zum Vorsteuerabzug berechtigt hat?

Zur Vorlagefrage

22 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der – obgleich die Merkmale einer Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b nicht erfüllt sind – die Verwendung eines Teils eines von einer steuerpflichtigen juristischen Person errichteten oder aufgrund eines dinglichen Rechts an einer unbeweglichen Sache in ihrem Besitz stehenden Gebäudes für den privaten Bedarf des Personals dieser Steuerpflichtigen als eine nach der letztgenannten Vorschrift von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistung behandelt wird, wenn dieser Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

23 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in seinem Urteil Seeling bereits entschieden hat, dass Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. b – steuerfreie Dienstleistung behandelt wird.

24 Zwar verhielt es sich in der dem Urteil Seeling zugrunde liegenden Rechtssache so, dass der Steuerpflichtige eine natürliche Person war und somit Identität zwischen diesem Steuerpflichtigen und der Person vorlag, die das dem Unternehmen zugeordnete Gebäude für ihren privaten Bedarf nutzte. Entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung in ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof kann aus diesem Umstand jedoch nicht gefolgert werden, dass die Auslegung, die der Gerichtshof in Bezug auf Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in dem genannten Urteil vorgenommen hat, dann keine Anwendung finden kann, wenn der Steuerpflichtige eine juristische Person ist.

25 Wie nämlich zum einen aus seinem Wortlaut eindeutig hervorgeht, erfasst Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht nur den Fall des Steuerpflichtigen, der einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand für seinen privaten Bedarf verwendet, sondern auch den Fall, in dem das Personal eines Steuerpflichtigen eine solche Verwendung vornimmt. Im letztgenannten Fall besteht aber keine Identität zwischen den betreffenden Personen, und der Umstand, dass der Steuerpflichtige eine juristische Person ist, schließt nicht aus, dass es zu einer Verwendung des Gegenstands zu privaten Zwecken durch das Personal des Steuerpflichtigen kommen könnte.

26 Außerdem ist festzustellen, dass die genannte Bestimmung, die den Begriff des Steuerpflichtigen verwendet, nicht zwischen natürlichen und juristischen Personen unterscheidet und lediglich vorsieht, in welcher Weise bestimmte Umsätze, die keinen anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie unterfallen, für die Zwecke der Mehrwertsteuer zu behandeln sind.

27 Im Übrigen ergibt sich aus den Erwägungsgründen 5 und 6 der Sechsten Richtlinie, dass die Eigenschaft als Steuerpflichtiger an die von einem Wirtschaftsteilnehmer getätigten Umsätze anknüpft und nicht an seine Rechtsform. Daher gilt nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

28 Zum anderen ist klarzustellen, dass entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung aus dem Urteil Seeling nicht hervorgeht, dass der Gerichtshof bei seiner Argumentation davon ausgegangen ist, dass eine Vermietung von Immobilien dann nicht denkbar ist, wenn der Vorgang ein und dieselbe natürliche Person betrifft, die somit sowohl Vermieter als auch Mieter wäre.

29 Obwohl sich der Gerichtshof nämlich auf die Entscheidung hätte beschränken können, dass es in einer Situation wie in der Rechtssache Seeling definitionsgemäß keine Vereinbarung über die Bedingungen für die Vermietung geben konnte, hat er geprüft, ob diese Situation als Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie eingestuft werden konnte, und ist dabei in Randnr. 51 des Urteils Seeling zu dem Ergebnis gekommen, dass es in einer solchen Situation nicht nur an der Zahlung eines Mietzinses fehlt, sondern auch an einer Vereinbarung über die Dauer des Nutzungsrechts und über das Recht, die Wohnung in Besitz zu nehmen und andere davon auszuschließen.

30 Daraus folgt, dass im Fall des Fehlens dieser Merkmale die Verwendung eines Teils eines von einer steuerpflichtigen juristischen Person errichteten oder aufgrund eines dinglichen Rechts an einer unbeweglichen Sache in ihrem Besitz stehenden Gebäudes für den privaten Bedarf des Personals dieser Steuerpflichtigen nicht als Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie eingestuft werden kann.

31 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der – obgleich die Merkmale einer Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b nicht erfüllt sind – die Verwendung eines Teils eines von einer steuerpflichtigen juristischen Person errichteten oder aufgrund eines dinglichen Rechts an einer unbeweglichen Sache in ihrem Besitz stehenden Gebäudes für den privaten Bedarf des Personals dieser Steuerpflichtigen als eine nach der letztgenannten Vorschrift von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistung behandelt wird, wenn dieser Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

32 Insoweit ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens davon ausgegangen werden kann, dass eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorliegt.

Kosten

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

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

Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der – obgleich die Merkmale einer Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b nicht erfüllt sind – die Verwendung eines Teils eines von einer steuerpflichtigen juristischen Person errichteten oder aufgrund eines dinglichen Rechts an einer unbeweglichen Sache in ihrem Besitz stehenden Gebäudes für den

privaten Bedarf des Personals dieser Steuerpflichtigen als eine nach der letztgenannten Vorschrift von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistung behandelt wird, wenn dieser Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens davon ausgegangen werden kann, dass eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b vorliegt.

Unterschriften