SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PAOLO MENGOZZI

vom 22. Dezember 2008 [1]

I — Einleitung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen fragt der Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) den Gerichtshof, ob das Recht auf Vorsteuerabzug nicht nur auf den Erwerb von Investitionsgütern Anwendung findet, sondern auch auf den Erwerb anderer Gegenstände und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die sowohl für Ausgangsumsätze des Unternehmens als auch für andere Zwecke verwendet werden, d. h. für die Ausübung von nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten durch den Steuerpflichtigen, die von dem vorlegenden Gericht als unternehmensfremd eingestuft wurden. Falls dies zutrifft, fragt sich das vorlegende Gericht, wie das Recht auf Vorsteuerabzug dann auszuüben ist.

II — Gemeinschaftlicher Rechtsrahmen

2. Gemäß Art. 2 Nr. 1 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 [2] in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 [3] geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) unterliegen der Mehrwertsteuer die „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt", wenn er also Umsätze im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit tätigt [4].

3. Nach Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt „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".

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — ABl. L 102, S. 18.

4 — Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

4. Nach Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. b derselben Richtlinie ist den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt „die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke".

5. Gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist der Steuerpflichtige befugt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, von der von ihm geschuldeten Steuer 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, abzuziehen.

6. Gemäß Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie ist der Vorsteuerabzug, soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Abs. 2 und 3 dieser Vorschrift ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

7. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

8. Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass für Investitionsgüter eine Berichtigung vorgenommen wird, 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

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. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten abweichend von Abs. 1 dieser Vorschrift für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung der Güter beginnt. Außerdem kann insbesondere bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, der Zeitraum für die Berichtigung bis auf zwanzig Jahre verlängert werden.

III — Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefragen

9. Die Vereinigung Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (im Folgenden: VNLTO), die Klägerin des Ausgangsverfahrens, fördert die Interessen des Agrarsektors in den Provinzen Groningen, Friesland, Drenthe und Flevoland. Ihre Mitglieder — im Agrarsektor tätige Unternehmen — zahlen an sie Beiträge. Neben der Wahrung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder erbringt die VNLTO zugunsten ihrer Mitglieder und zugunsten Dritter eine Reihe individueller Dienstleistungen, für die sie eine gesonderte Vergütung erhebt.

10. Es ist unstreitig, dass die VNLTO für die individuellen Dienstleistungen, die gegen eine Vergütung erbracht werden, als Mehrwertsteuerpflichtige angesehen werden kann und dass die Beiträge, die sich auf die allgemeine Interessenwahrung ihrer Mitglieder beziehen, für die Umsatzsteuer kein Entgelt darstellen.

11. Im Jahr 2000 erwarb die VNLTO Gegenstände und nahm Dienstleistungen in Anspruch, die sie sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, die nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig sind, als auch für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der allgemeinen Interessenwahrung, die nicht zu den vorgenannten Tätigkeiten beitragen, verwendete. Sie machte für die Gegenstände und Dienstleistungen, die sie auch für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der allgemeinen Interessenwahrung verwendete bzw. in Anspruch nahm, einen Vorsteuerabzug geltend.

12. Der Vorsteuerabzug wurde vom Inspecteur nicht anerkannt; an die VNLTO erging ein Bescheid über die Nacherhebung der Mehrwertsteuer. In diesem Bescheid wurden die Vorsteuerbeträge den Tätigkeiten im Zusammenhang mit der allgemeinen Interessenwahrung entsprechend der von der VNLTO mit diesen Tätigkeiten erzielten Einnahmen zugeordnet. Der Einspruch der VNLTO gegen den Nacherhebungsbescheid wurde zurückgewiesen; die gegen diese Entscheidung gerichtete Klage wurde abgewiesen. Der Gerechtshof Leeuwarden stellte in seinem Urteil fest, dass die allgemeine Interessenwahrung keine unmittelbare, dauer-

hafte und notwendige Erweiterung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der VNLTO darstelle und die VNLTO daher die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht abziehen könne, soweit die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen im Rahmen der allgemeinen Interessenwahrung verwendet worden seien.

13. Der Hoge Raad der Nederlanden, der in diesem Rechtsstreit in letzter Instanz angerufen wurde, verweist auf das Urteil Charles und Charles-Tijmens [5], wonach Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegenstünden, die es ausschließe, dass ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut, das zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für andere Zwecke verwendet werde, insgesamt seinem Unternehmen zuordne und gegebenenfalls die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abziehe. Es bestünden keine begründeten Zweifel, dass das Urteil Charles und Charles-Tijmens auch gelte, wenn eine juristische Person betroffen sei, die, wie im vorliegenden Fall, parallel zu ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten auch Tätigkeiten ausübe, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. In diesem Fall und soweit es sich bei den erworbenen Gegenständen um Investitionsgüter handele, habe die VNLTO einen Anspruch auf Vorsteuerabzug der gesamten in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer als allgemeine Kosten, jedoch sei den Verfahrensakten nicht zu entnehmen, welcher Teil der streitigen in Abzug gebrachten Mehrwertsteuer Investitionsgüter betreffe. Zweifelhaft sei dagegen, ob die Feststellung im Urteil Charles und Charles-Tijmens auch für Gegenstände, die keine Investitionsgüter seien, bzw. für Dienstleistungen gelte. Fraglich sei auch, ob der Steuerpflichtige befugt sei, Gegenstände, die keine Investitionsgüter seien, und Dienstleistungen seinem Unternehmen zuzuordnen, so dass er die beim Erwerb dieser Gegenstände und der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abziehen könne, selbst wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen auch im Rahmen von Tätigkeiten verwendet würden, die nicht zu Leistungen beitrügen, die gemäß Art. 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterlägen.

14. Der Hoge Raad der Nederlanden hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger nicht nur Investitionsgüter, sondern alle Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die beim Erwerb dieser Gegenstände und der Inanspruch-

5 — Urteil vom 14. Juli 2005 (C-434/03, Slg. 2005, I-7037).

nahme dieser Dienstleistungen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer sofort und vollständig abziehen kann?

2. Wenn Frage 1 bejaht wird: Führt die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie in Bezug auf Dienstleistungen und Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, dazu, dass die Mehrwertsteuer einmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Abzug für diese Dienstleistungen und Gegenstände gewährt wird, erhoben wird, oder muss auch in den darauffolgenden Zeiträumen eine Erhebung stattfinden? Soweit Letzteres zutrifft: Wie ist dann für die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Steuerpflichtige keine Abschreibungen vornimmt, die Besteuerungsgrundlage zu bestimmen?

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof

15. Nach Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs haben die niederländische, die deutsche und die portugiesische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Mit Ausnahme der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik haben diese Beteiligten an der Sitzung vom 16. Oktober 2008 teilgenommen und sind angehört worden.

V — Erörterung

16. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Steuerpflichtiger in Anwendung von Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 der Sechsten Richtlinie seinem Unternehmen nicht nur Investitionsgüter, sondern alle Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, insgesamt zuordnen kann, so dass er die beim Erwerb dieser Gegenstände und der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen entrichtete Mehrwertsteuer sofort und vollständig abziehen kann.

17. Mit seiner zweiten Frage, die für den Fall der Bejahung der ersten Frage gestellt ist, möchte das vorlegende Gericht — soweit Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, und Dienstleistungen von dem Mechanismus des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfasst werden — zum einen wissen, über welchen Zeitraum die Mehrwertsteuer erhoben wird, ob sie also, wie das vorlegende Gericht näher ausführt, einmalig oder gestaffelt über mehrere Erklärungszeiträume erhoben wird, und zum anderen, wie die Besteuerungsgrundlage für die Gegenstände und Dienstleistungen, für die keine Abschreibungen vorgenommen werden, zu bestimmen ist.

18. Wie aus der Vorlageentscheidung klar hervorgeht, beruhen diese Fragen auf der rechtlichen Prämisse, dass sich ein Steuerpflichtiger, der ein Investitionsgut erwirbt, auf die Bestimmungen des Art. 6 Abs. 2 Unter-

abs. 1 der Sechsten Richtlinie berufen kann, wenn der Gegenstand für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verwendet wird. Sie beruhen auch auf dem Gedanken, dass der Begriff „unternehmensfremde Zwecke" im Sinne dieser Vorschrift die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen umfasst.

19. Die folgenden Ausführungen werden in erster Linie zeigen, dass die fragliche Prämisse, die die Auslegung der Sechsten Richtlinie betrifft, falsch ist, wie dies auch von einigen der Regierungen, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, geltend gemacht wurde, und dass somit die vorgelegten Fragen keiner Antwort bedürfen, da sie für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens unerheblich sind. Hilfsweise werde ich jedoch — für den Fall, dass sich der Gerichtshof meinem Vorschlag nicht anschließt — auf die besonderen Aspekte, die mit den beiden Vorlagefragen aufgeworfen werden, eingehen.

A — *Allgemeine Erwägungen und Erheblichkeit der rechtlichen Prämisse, auf der die Vorlagefragen beruhen*

20. Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, bei der die Steuerlast insgesamt vom Endverbraucher zu tragen ist. Bis zum Endverbraucher führen die Steuerpflichtigen, die auf der Produktions- und Vertriebsebene tätig sind, die Mehrwertsteuerbeträge, die sie ihren Kunden in Rechnung gestellt haben (vereinnahmte Mehrwertsteuer), an die Finanzbehörden ab, nachdem sie hiervon die Mehrwertsteuerbeträge, die sie an ihre Lieferanten gezahlt haben (abziehbare Mehrwertsteuer) [6], abgezogen haben. Wenn ein Steuerpflichtiger für die Ausführung besteuerter Umsätze Gegenstände erwirbt und Dienstleistungen in Anspruch nimmt, ist er befugt, die Mehrwertsteuer, die auf den Erwerb der Gegenstände oder die Inanspruchnahme der Dienstleistungen erhoben wurde, abzuziehen [7].

21. Die Mehrwertsteuer zeichnet sich durch ihre Neutralität auf allen Produktions- und Vertriebsebenen aus. Wegen des Grundsatzes der Neutralität muss ein Steuerpflichtiger die Belastung durch die Mehrwertsteuer nur tragen, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen betrifft, die er für seinen Eigenverbrauch und nicht für seine steuerbare unternehmerische Tätigkeit verwendet [8]. Folglich entsteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für

6 — Vgl. allgemein Art. 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301), der in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), mit der die Richtlinie 62/227 und die Sechste Richtlinie aufgehoben wurden, inhaltlich übernommen wurde. Vgl. auch Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, Slg. 2007, I-8463, Randnr. 29).

7 — Vgl. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie. Die Erhebung von Mehrwertsteuer ohne Zulassung des Vorsteuerabzugs hätte ein kumulatives Mehrphasensteuersystem zur Folge, dessen Ersetzung zu den wesentlichen Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gehörte, wie sich aus dem achten Erwägungsgrund der Richtlinie 62/227 ergibt. Vgl. auch Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24).

8 — Vgl. insbesondere Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 43).

Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten, sondern für seinen privaten Verbrauch verwendet [9]. Die Vorsteuer kann *a fortiori* nicht abgezogen werden, soweit sie sich auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten des Steuerpflichtigen bezieht, die als solche nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen [10].

22. Schwierigkeiten können bei einer sogenannten „gemischten" Verwendung entstehen, d. h., wenn ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben oder in Anspruch genommen hat, diese teilweise für Zwecke seiner besteuerten Umsätze und teilweise für andere Zwecke verwendet.

23. In der Sechsten Richtlinie werden zwei Arten der gemischten Verwendung behandelt [11].

24. Zu der ersten Kategorie gehört Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie — der in der Vorlageentscheidung ausdrücklich genannt wird —, nach dem den Dienstleistungen gegen Entgelt zum einen (Buchst. 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, und zum anderen (Buchst. b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt werden [12].

25. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, soll Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie die Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen und des Endverbrauchers sicherstellen [13]. Denn indem die unentgeltlichen Umsätze den entgeltlichen Umsätzen gleichgestellt werden, soll Buchst. a dieser Vorschrift verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens für private Zwecke (oder für unternehmensfremde Zwecke) entnimmt, und damit gegenüber dem gewöhnlichen Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießt [14]. Das Gleiche gilt für Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. b der

9 — Vgl. Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, Slg. 1991, I-3795, Randnrn. 8 und 9), sowie Urteile HE (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 43) und Uudenkaupungin kaupunki (in Fn. 7 angeführt, Randnr. 24).

10 — Vgl. Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Randnr. 30). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 20).

11 — Vgl. Nr. 11 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens (Urteil in Fn. 5 angeführt).

12 — Nach Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten Abweichungen von den Bestimmungen des Unterabs. 1 vorsehen, sofern diese Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Jedoch bezieht sich die Vorlageentscheidung, wie aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, wohl nicht auf Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie.

13 — Vgl. insbesondere Urteile vom 26. September 1996, Enkler (C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 35), und vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Slg. 2005, I-743, Randnr. 23), sowie vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C-371/07, Slg. 2008, I-9549, Randnr. 46).

14 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Enkler (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 33), Hotel Scandic Gåsabäck (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 23) und Danfoss und AstraZeneca (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 47).

Sechsten Richtlinie, der verhindern soll, dass ein Steuerpflichtiger (oder Angehörige seines Personals) Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten [15].

26. Die Gleichstellung, die Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie zugrunde liegt, führt in der Praxis dazu, dass bei einem Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand teilweise für Zwecke seiner besteuerten Umsätze und teilweise für private Zwecke verwendet und der zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstands die gezahlte Vorsteuer ganz oder zum Teil zurückerhalten hat, angenommen wird, dass er den Gegenstand in vollem Umfang für Zwecke seiner besteuerten Umsätze im Sinne von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verwendet. Demgemäß hat dieser Steuerpflichtige grundsätzlich ein Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb der Gegenstände geschuldeten Vorsteuer [16].

27. Da es in diesem Fall kein Geschäft mit einem Dritten und auch keine von diesem gezahlte Gegenleistung gibt, die die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer darstellen könnten — da der Steuerpflichtige seine Dienstleistung sich selbst erbringt —, sieht Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie vor, dass die Besteuerungsgrundlage „der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ ist.

28. Die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie verschafft dem Steuerpflichtigen mehrere erhebliche Vorteile, darunter insbesondere eine gestaffelte Besteuerung während der Zeit der privaten Verwendung des erworbenen Betriebsgegenstands, während die Vorsteuer beim Erwerb des Gegenstands vollständig und sofort abziehbar ist. Daraus ergibt sich ein Liquiditätsvorteil für den Steuerpflichtigen [17]. Das vor-

15 — Vgl. Urteile Hotel Scandic Gåsabäck (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 23) und Danfoss und AstraZeneca (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 48).

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Lennartz (in Fn. 9 angeführt, Randnr. 26) und Charles und Charles-Tijmens (in Fn. 5 angeführt, Randnr. 24).

17 — Vgl. hierzu Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 38) sowie Nr. 74 der Schlussanträge in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens (in Fn. 11 angeführt). Anhand eines Beispiels soll die Funktionsweise dieser Vorschrift gezeigt werden: Es wird von einem Steuerpflichtigen ausgegangen, der ein neues Kraftfahrzeug erworben hat, dessen voraussichtliche Lebensdauer zehn Jahre beträgt und das sowohl für geschäftliche als auch für private Zwecke verwendet werden soll. Die Anschaffungskosten betragen netto 10 000 Euro, und der Mehrwertsteuersatz liegt bei 17,5 %. Weiter wird vorausgesetzt, dass das Fahrzeug im ersten Jahr zu 40 % für Zwecke des Unternehmens und folglich zu 60 % für private Zwecke verwendet werden soll. Aufgrund des in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Mechanismus ist die gesamte Vorsteuer, d. h. 1 750 Euro, sofort abziehbar. Zur Berechnung der Mehrwertsteuer für die Verwendung des Fahrzeugs für private Zwecke wird der Kaufpreis durch zehn geteilt (entsprechend der Abschreibung des Fahrzeugs) und das Ergebnis mit dem prozentualen Anteil der jährlichen Verwendung für private Zwecke multipliziert, was 10 000 / 10 = 1 000 x 17,5 % x 60 % entspricht, so dass sich für das erste Jahr eine Mehrwertsteuer in Höhe von 105 Euro ergibt. Wenn die Verwendung für private Zwecke im zweiten bis zehnten Jahr auf 30 % sinkt, beträgt die Mehrwertsteuer jährlich jeweils 52,50 Euro. Die Mehrwertsteuer, die für die Verwendung für private Zwecke zu entrichten ist, beträgt daher für die Lebensdauer des Fahrzeugs 105 + 52,50 Euro x 9 = 577,50 Euro. Zieht man diesen Betrag von dem Vorsteuerabzug ab, ergibt sich ein Vorsteuerabzug von netto 1 172,50 Euro. Wenn eine Aufteilung der für das Fahrzeug zum Zeitpunkt des Kaufs geschuldeten Vorsteuer vorgenommen werden soll, kann der Steuerpflichtige nur den Anteil abziehen, der sich auf die Verwendung für geschäftliche Zwecke bezieht, d. h. 40 % der geschuldeten Mehrwertsteuer, mithin 700 Euro. Wenn die Verwendung für geschäftliche Zwecke im zweiten bis zehnten Jahr auf 70 % steigt (in demselben Umfang, wie in dem vorstehenden Beispiel die private Verwendung abgenommen hat), beläuft sich die gesamte Verwendung für geschäftliche Zwecke für die Lebensdauer des Fahrzeugs auf durchschnittlich 67 % während der Lebensdauer (was einem Vorsteuerabzug von netto 1 172,50 Euro entspricht), wohingegen der Vorsteuerabzug niedriger ausgefallen wäre als die Verwendung. Es kann jedoch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorgenommen werden, um die tatsächliche Verwendung des Gegenstands widerzuspiegeln. Die Anwendung der in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Methode verschafft daher dem Steuerpflichtigen, der die entrichtete Vorsteuer sofort und vollständig abziehen kann, während die Mehrwertsteuer über die Lebensdauer des Fahrzeugs gestaffelt wird, einen Liquiditätsvorteil.

legende Gericht hat zwar die im Ausgangsverfahren gegebenen Vorteile nicht explizit dargestellt, jedoch ist nicht auszuschließen — wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung angeführt hat —, dass die VNLTO wegen eines solchen steuerlichen Vorteils versucht, sich vor den nationalen Gerichten auf Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie zu berufen.

29. Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie gehört zu der zweiten Kategorie der Bestimmungen über die gemischte Verwendung. Gemäß Unterabs. 1 dieser Vorschrift ist der Vorsteuerabzug, soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (die also für die Ausführung besteuerter Umsätze verwendet werden), und für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht (also von der Steuer befreite Umsätze), nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt [18].

30. Wie der Gerichtshof im Urteil Securenta, das in der mündlichen Verhandlung in der vorliegenden Rechtssache mehrfach genannt worden ist, kürzlich festgestellt hat, betrifft Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie ausschließlich die Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Tätigkeiten, wobei diese in steuerpflichtige, zum Vorsteuerabzug berechtigende, und steuerfreie, kein solches Recht eröffnende Tätigkeiten aufgeteilt werden. Dagegen sieht die Sechste Richtlinie keinen Mechanismus für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge vor, die sich sowohl auf wirtschaftliche Tätigkeiten als auch auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen beziehen. Zwar obliegt es daher den Mitgliedstaaten, diese Aufteilung festzulegen, der Gerichtshof hat jedoch darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten ihr Ermessen unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt, d. h., die Mitgliedstaaten müssen darauf achten, dass die Berechnung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist [19].

31. In der vorliegenden Rechtssache ist den Angaben des vorlegenden Gerichts zu entnehmen, dass die VNLTO sowohl wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, die unter die Sechste Richtlinie fallen, als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten, nämlich die allgemeine Interessenwahrung, die nicht vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie erfasst werden. Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts hat die VNLTO Investitionsgüter erworben, wobei jedoch nicht festgestellt werden kann, welcher Teil der streitigen, von der VNLTO in

18 — Gemäß Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie wird dieser Pro-rata-Satz nach Art. 19 dieser Richtlinie für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

19 — Urteil Securenta (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 33, 35 und 37).

Abzug gebrachten Mehrwertsteuer den Erwerb dieser Investitionsgüter betrifft, sofern die Rechtssache nicht an das Gericht der Tatsacheninstanz zurückverwiesen wird. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich auch, dass der Erwerb dieser Gegenstände als allgemeine Kosten der VNLTO ausgewiesen wurde, ohne den Erwerb daher ausschließlich den Ausgangsumsätzen der wirtschaftlichen Tätigkeiten der VNLTO zuzuordnen. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass sich die VNLTO dennoch auf die Bestimmungen des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie berufen und folglich die gesamte beim Kauf von Investitionsgütern entrichtete Mehrwertsteuer abziehen kann, da aus seiner Sicht die Ausübung von nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten durch die Vereinigung unter den in dieser Vorschrift genannten Begriff „unternehmensfremde Zwecke" fällt. Das vorlegende Gericht stützt diese Auslegung auf die Urteile des Gerichtshofs und insbesondere auf das Urteil Charles und Charles-Tijmens (in Fn. 5 angeführt).

32. Die niederländische und die portugiesische Regierung haben in ihren schriftlichen Erklärungen der Prämisse, die den Vorlagefragen zugrunde liegt, nachdrücklich widersprochen. Die niederländische Regierung hat diesen Einwand in der mündlichen Verhandlung erneut vorgetragen; der Einwand ist auch vom Vertreter der Regierung des Vereinigten Königreichs unterstützt worden. Zwar bestreiten diese Regierungen letztlich nicht, dass sich eine mehrwertsteuerpflichtige juristische Person wie eine steuerpflichtige natürliche Person auf die Bestimmungen des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie berufen kann [20], sie machen jedoch geltend, dass der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei, soweit die Investitionsgüter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten — im vorliegenden Fall die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der allgemeinen Interessenwahrung — verwendet würden. Die niederländische und die portugiesische Regierung tragen daneben vor, dass Gegenstände, die von einer steuerpflichtigen juristischen Person erworben und vom Zeitpunkt ihres Erwerbs an für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks dieser Person verwendet würden, nicht als für den privaten Bedarf oder für unternehmensfremde Zwecke verwendet angesehen werden könnten.

33. Dazu ist festzustellen, dass sich aus dem Urteil Securenta — in dem es um eine Gesellschaft ging, die zugleich steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Tätigkeiten nachging und die für Aufwendungen, die keinen bestimmten Ausgangstätigkeiten

20 — Festzustellen ist einerseits, dass in Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie der Begriff „Steuerpflichtiger" umfassend definiert wird, und andererseits, dass Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 dieser Richtlinie auch für die Verwendung eines Gegenstands oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für den Bedarf des Personals des Steuerpflichtigen gilt, wobei beide Umstände dafür sprechen, dass die letztgenannte Vorschrift auch auf steuerpflichtige juristische Personen Anwendung findet, entgegen dem Vorbringen der niederländischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen, die in der mündlichen Verhandlung auf die Fragen des Gerichts richtigerweise korrigiert wurden. Jedenfalls würde es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbieten, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt würden: vgl. in diesem Sinne entsprechend Urteil vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20).

zugeordnet waren, einen Vorsteuerabzug geltend machte — ergibt, dass die „Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen … nicht zum Abzug berechtigen [kann], soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen“ [21].

34. Folglich ist der Abzug der Vorsteuer nur insoweit zulässig, als die getätigten Aufwendungen der wirtschaftlichen Ausgangstätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind [22].

35. In der vorliegenden Rechtssache scheint das vorlegende Gericht Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie jedoch dahin auszulegen, dass hier die Möglichkeit einer Ausnahme von der vorgenannten allgemeinen Regel eingeräumt wird. Das vorlegende Gericht scheint die teilweise Verwendung eines Investitionsguts durch den Steuerpflichtigen für Zwecke der Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts durch den Steuerpflichtigen „für unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie gleichzustellen.

36. Ich bin der Auffassung, dass dieser Überlegung nur teilweise gefolgt werden kann.

37. Zutreffend ist zwar, dass Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, indem er den Dienstleistungen gegen Entgelt, die also vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst werden, Tätigkeiten gleichstellt, die grundsätzlich nicht mehrwertsteuerpflichtig sein sollten, eine Ausnahme von der Systematik der Sechsten Richtlinie darstellt. Daher hat der Gerichtshof zu der Auslegung des in Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie genannten Begriffs „Verwendung eines Gegenstands“ klargestellt, dass „die private Verwendung eines Gegenstands … nur ausnahmsweise steuerpflichtig [ist]“, und entschieden, dass der Begriff „Verwendung eines Gegenstands“ eng auszulegen ist und nur die Verwendung des Gegenstands selbst umfasst [23].

38. Demnach soll mit Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie keine allgemeine Regel geschaffen werden, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als in deren Anwendungsbereich fallend anzusehen sind. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, würde eine Auslegung von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wonach mit dieser Vorschrift eine allgemeine Regel aufgestellt wird, Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie seines Inhalts berauben.

21 — Urteil Securenta (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 30).
22 — Ebd., Randnr. 31.
23 — Urteile vom 25. Mai 1993, Mohsche (C-193/91, Slg. 1993, I-2615, Randnrn. 13 und 14), sowie Enkler (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 34).

39. An dieser Stelle ist zu untersuchen, welche Fälle von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie erfasst werden.

40. Bei der Anwendung dieser Vorschrift sind im Wesentlichen drei kumulative Bedingungen zu beachten.

41. Erstens muss der Gegenstand von einem Steuerpflichtigen als solchem als Teil seines Unternehmensvermögens erworben worden sein. Diese Bedingung impliziert, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz für private Zwecke ausführt, nicht als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie handelt [24]. Sie setzt auch voraus, dass, selbst wenn das Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, die vollständige Zuordnung dieses Gegenstands zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen den Abzug der bei Erwerb des Gegenstands entrichteten Vorsteuer ausschließt [25].

42. Obwohl sich der Vorlageentscheidung nicht zweifelsfrei entnehmen lässt, ob die dort genannten Investitionsgüter dem Unternehmensvermögen, d. h. der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, zugeordnet waren, scheint das vorlegende Gericht, das allein für die Würdigung des Sachverhalts zuständig ist, davon auszugehen, dass diese Voraussetzung im Ausgangsverfahren erfüllt ist, so dass daher für die vorliegende Beurteilung diese Zuordnung als feststehend anzusehen ist [26].

43. Zweitens setzt Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie voraus, dass der fragliche Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Diese Bedingung bedeutet — auch vor dem Hintergrund von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie —, dass ein Steuerpflichtiger, der, obwohl er als Steuerpflichtiger handelt, einen Gegenstand für Zwecke einer aufgrund der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerfreien Tätigkeit erwirbt, sich nicht auf Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie berufen kann, selbst wenn er den Gegenstand teilweise auch für seinen privaten Bedarf verwendet.

44. Drittens muss der fragliche Betriebsgegenstand für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, den Bedarf seines Personals oder „allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ verwendet werden.

24 — Vgl. Urteile vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Slg. 1995, I-2775, Randnrn. 17 und 18), und vom 8. März 2001, Bakcsi (C-415/98, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 24).

25 — Urteil Bakcsi (Randnr. 27).

26 — Würde das Investitionsgut nicht als teilweise dem Unternehmensvermögen zugeordnet angesehen, würden sich die Vorlagefragen nicht stellen, denn nach der Rechtsprechung handelt der Unternehmer nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung des Gegenstands als Steuerpflichtiger (vgl. insbesondere Urteil HE, in Fn. 8 angeführt, Randnrn. 46 und 47). Die beim Erwerb des Investitionsguts entrichtete Vorsteuer könnte daher nur im Umfang der Verwendung des Gegenstands für Zwecke des Unternehmens abgezogen werden.

45. In Anbetracht des Wortlauts von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie führt der Begriff „unternehmensfremde Zwecke“, dem das Adverb „allgemein“ vorangestellt ist, scheinbar zu einer Ausweitung der ersten beiden Fälle, auf die diese Vorschrift anwendbar ist, nämlich auf den Fall, dass der Betriebsgegenstand, wie in Buchst. a der Vorschrift vorgesehen, „für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen [oder] für den Bedarf seines Personals“ verwendet wird.

46. In diesem Zusammenhang kann wohl zunächst davon ausgegangen werden, dass, unter Berücksichtigung der Ziele und der Systematik der Sechsten Richtlinie, dem in Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 dieser Richtlinie genannten Begriff „Unternehmen“ ein materieller Gehalt zukommt, dass er sich also auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bezieht. Hier genügt meines Erachtens die Feststellung, dass die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen ist, wenn ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut sowohl für besteuerte Umsätze als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet. Obwohl hier eine gemischte Verwendung desselben Gegenstands gegeben ist, unterliegt dieser Fall Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie, der, wie bereits ausgeführt wurde, vorsieht, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf die besteuerten Umsätze entfällt. Der Begriff „unternehmensfremde Zwecke“ kann daher allenfalls Zwecke umfassen, die nicht mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen.

47. Es ergibt sich nun die Frage, ob aufgrund dieser Feststellung davon auszugehen ist, dass sich Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie über den Fall der Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen hinaus auch auf die Verwendung des Gegenstands für Zwecke aller seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten erstreckt.

48. Diese Frage wird jedoch meines Erachtens insbesondere im Hinblick auf die Rechtsprechung zu verneinen sein.

49. Erstens scheint der Gerichtshof in seinen Urteilen die Verwendung eines Gegenstands „für unternehmensfremde Zwecke“ keineswegs als ein Fallbeispiel für eine Verwendung für andere als private Zwecke anzusehen. So hat der Gerichtshof festgestellt, dass „sich aus der *Systematik* der Sechsten Richtlinie [ergibt], dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe 2 [dieser Richtlinie] die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will“ [27].

50. Zweitens hat der Gerichtshof im Urteil Securenta festgestellt, dass die Sechste Richtlinie nicht regelt, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach

27 — Vgl. Urteile vom 27. Juni 1989, Kühne (50/88, Slg. 1989, 1925, Randnr. 8), Mohsche (in Fn. 23 angeführt, Randnr. 8), vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 25), vom 11. September 2003, Cookies World (C-155/01, Slg. 2003, I-8785, Randnr. 56), und Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 31) (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Nr. 42 der Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 23. Oktober 2008 in der Rechtssache Danfoss und AstraZeneca (Urteil in Fn. 13 angeführt). Zu Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vgl. auch Urteil Fillibeck (Randnr. 25).

zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf wirtschaftliche oder auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten beziehen [28]. Er hat jedoch entschieden, dass die Mitgliedstaaten, die insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, beachten müssen, ihr Ermessen so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt [29]. Daher erscheint es zweifelhaft, dass der Gerichtshof — sollte er Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie als eine Vorschrift ansehen, nach der einer Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für nichtwirtschaftliche Zwecke gleichgestellt wird, so dass der Steuerpflichtige berechtigt wäre, die beim Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Vorsteuer vollständig abzuziehen — einerseits festgestellt hat, dass es den Mitgliedstaaten obliegt, die Vorschriften für die Aufteilung der Vorsteuer auf Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit wirtschaftlichen als auch mit nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zu erlassen, und dass er andererseits die Mitgliedstaaten dazu *verpflichtet*, sicherzustellen, dass der Abzug der Mehrwertsteuer nur für die zum Abzug berechtigenden Umsätze erfolgt.

51. Würde der Gerichtshof Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auslegen, dass es sich dabei um eine generelle Ausnahme von den Bestimmungen des Art. 17 der Sechsten Richtlinie handelt, wären seine Ausführungen im Urteil Securenta zumindest differenzierter ausgefallen, wenn nicht gar durch Erwägungen zu Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ersetzt worden. Denn nach der Rechtsprechung war der Gerichtshof nicht gehindert, diese Vorschrift auszulegen, obwohl sie in den Vorlagefragen in der Rechtssache Securenta nicht ausdrücklich genannt wurde [30].

52. Drittens schließe ich mich aufgrund dieser Erwägungen der Ansicht der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache Danfoss und AstraZeneca an, nach der mit Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die Zwecke erfasst werden sollen, die absolut nichts mit dem steuerpflichtigen Unternehmen zu tun haben [31], die also weder direkt noch indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen.

53. Die gleichzeitige Verwendung eines Gegenstands sowohl für Zwecke nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen als auch für Zwecke seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten kann in vielen Fällen, im Gegensatz zu einer Verwendung des Gegenstands für private Zwecke, direkt oder indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen. Bei einer Ausweitung

28 — Urteil Securenta (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 33).

29 — Ebd., Randnrn. 36 und 37.

30 — Nach der Rechtsprechung obliegt es dem Gerichtshof, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die diesem bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, ob dieses Gericht seine Fragen hierauf erstreckt hat: vgl. hinsichtlich der Anwendung der Sechsten Richtlinie Urteil vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, Slg. 2005, I-3947, Randnr. 25).

31 — Nr. 38 der Schlussanträge in der Rechtssache Danfoss und AstraZeneca (Urteil in Fn. 13 angeführt).

des Anwendungsbereichs von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung zugunsten der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen müsste folglich in jedem Einzelfall die Verwendung für tatsächlich unternehmensfremde Zwecke von der für Zwecke des Unternehmens abgegrenzt werden. Dies hätte eine zunehmende Komplexität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur Folge, was meines Erachtens generell nicht der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entspricht [32].

54. Daher bin ich der Auffassung, dass die in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie genannte Verwendung „für unternehmensfremde Zwecke" nicht jede Verwendung für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen umfassen kann [33].

55. Die praktische Wirksamkeit des Begriffs „unternehmensfremde Zwecke" wird von dieser Beurteilung nicht beeinträchtigt, soweit sich dieser Begriff auf jede Verwendung für private Zwecke durch Dritte bezieht, bei denen es sich nicht um den Steuerpflichtigen oder sein Personal handelt. Wie die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, wäre dies z. B. bei einem Investitionsgut der Fall, das die VNLTO für ihre besteuerten Tätigkeiten und gleichzeitig für den privaten Bedarf eines ihrer Mitglieder oder eines leitenden Mitarbeiters eines Mitgliedsunternehmens verwendet hat. Wie ich jedoch bereits ausgeführt habe, scheint dies nicht die Fallkonstellation gewesen zu sein, aufgrund deren sich die VNLTO auf Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie beruft.

56. Ich bin daher der Auffassung, dass die Auslegung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 und Art. 17 der Sechsten Richtlinie, auf die das vorlegende Gericht die Prämisse seiner Vorlagefragen stützt, falsch ist. Folglich sind diese Fragen meines Erachtens für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren unerheblich.

57. Daher schlage ich in erster Linie vor, auf die Vorlageentscheidung zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen keine Anwendung findet.

58. Lediglich für den Fall, dass der Gerichtshof diese Beurteilung nicht teilen sollte, ist auf die mit der ersten Vorlagefrage und gegebenenfalls auch auf die mit der zweiten Frage aufgeworfenen besonderen Aspekte zu antworten. Ich werde daher die Vorlagefragen in den folgenden Ausführungen nur hilfsweise prüfen.

32 — Vgl. entsprechend Urteil vom 7. Mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Slg. 1998, I-2553, Randnr. 28), in dem der Gerichtshof ein Kriterium für das Bestehen einer festen Niederlassung nicht als ein „der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entsprechendes sicheres, einfaches und praktikables Kriterium" angesehen hat.

33 — Vgl. auch in diesem Sinne Nr. 59 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens (Urteil in Fn. 5 angeführt).

B — *Zu den mit der ersten Frage aufgeworfenen besonderen Aspekten*

59. Wie bereits erwähnt wurde, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Steuerpflichtiger in Anwendung von Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 der Sechsten Richtlinie seinem Unternehmen Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, sowie Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, zuordnen und damit die beim Erwerb dieser Gegenstände und der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen entrichtete Mehrwertsteuer sofort und vollständig abziehen kann.

60. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung ein Steuerpflichtiger, 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 ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen [34].

61. Wie ich bereits erwähnt habe, ist für den Fall, dass sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens zu behandeln, die beim Erwerb oder bei der Herstellung dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar [35].

62. Da jedoch die Verwendung für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einem besteuerten Umsatz gleichgestellt wird, ist der Steuerpflichtige, der sich dafür entschieden hat, einen Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und der einen Teil dieses Gegenstands für seinen privaten Bedarf verwendet, verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen, da er gleichzeitig zum Abzug der auf die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Investitionsguts entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt ist [36].

63. Daher stellt sich nun die Frage, ob diese Rechtsprechung des Gerichtshofs rein zufällig im Zusammenhang mit der gemischten Verwendung von Investitionsgütern entwickelt wurde oder ob sie vielmehr aus dem Gesetzeszweck des Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie folgt.

34 — Vgl. insbesondere Urteile HE (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 46), Charles und Charles-Tijmens (in Fn. 5 angeführt, Randnr. 23) sowie Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 21).

35 — Urteile Charles und Charles-Tijmens (in Fn. 5 angeführt, Randnr. 24) sowie Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 22).

36 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 23 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

64. Aus dem Wortlaut ergibt sich zunächst, dass sich die letztgenannte Vorschrift nicht auf die Verwendung eines Investitionsguts beschränkt, sondern weiter gefasst ist und allgemein für die „Verwendung … eines Gegenstands“ gilt.

65. Des Weiteren hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie den von ihm regelmäßig verwendeten Begriff „Investitionsgut“ nie definiert.

66. In dem Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], das die Auslegung von Art. 17 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems [38] betraf, hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich der Begriff „Investitionsgüter“ sowohl wegen seiner *gewöhnlichen Bedeutung* als auch wegen seiner Funktion innerhalb der Richtlinie 67/228 auf Güter bezieht, die, für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden [39].

67. Die wesentlichen Merkmale dieser Definition, nämlich die Langlebigkeit der Güter und die gleichzeitige Abschreibung ihrer Anschaffungskosten, sind vom Gerichtshof im Rahmen der Auslegung von Art. 20 der Sechsten Richtlinie, der insbesondere den Zeitraum, in dem für Investitionsgüter eine Berichtigung vorgenommen wird, zum Gegenstand hat, aufgegriffen worden [40], obwohl diese Vorschrift den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, den Begriff „Investitionsgüter“ zu bestimmen [41].

68. Obwohl die materiellen Anwendungsbereiche von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 20 dieser Richtlinie unterschiedlich sind und sich nicht überschneiden [42], haben diese Vorschriften dennoch, wie der Gerichtshof festgestellt hat, eine gemeinsame Zielsetzung [43]; dies rechtfertigt es meiner Ansicht nach, die wesentlichen Merkmale der Definition des Begriffs „Investitionsgut“ im Sinne von Art. 20 dieser Richtlinie, d. h. die langdauernde Verwendung dieser Gegenstände und die gleichzeitige Abschreibung ihrer Anschaffungskosten — wobei sich diese Merkmale auch aus der gewöhnlichen Bedeutung der Begriffe ableiten lassen —, auch für die Verwendung des Begriffs „Investitionsgut“ in der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie als relevant anzusehen.

37 — Urteil vom 1. Februar 1977 (51/76, Slg. 1977, 113).
38 — ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303.
39 — Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen (in Fn. 38 angeführt, Randnr. 12).
40 — Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 55).
41 — Vgl. Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie. Vgl. hierzu Urteil vom 6. März 2008, Nordania Finans A/S und BG Factoring A/S (C-98/07, Slg. 2008, I-1281, Randnr. 32).
42 — Vgl. hierzu Urteil Uudenkaupungin kaupunki (in Fn. 7 angeführt, Randnrn. 30 bis 34).
43 — Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 35 bis 37).

69. Wie aus der in Nr. 62 der vorliegenden Schlussanträge genannten Rechtsprechung implizit, aber notwendig hervorgeht, wird gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die für die private Verwendung des erworbenen Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Entnahme des Gegenstands, für den die Vorsteuer abgezogen wurde, erhoben. Denn der Umstand, dass die Verwendung eines Betriebsgegenstands durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt wird, d. h. einem länger andauernden Umsatz, führt nach den Gesetzen der Logik zu der Annahme, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Kosten, die für die Erbringung der (fiktiven) Dienstleistung erforderlich sind, zeitlich gestreckt werden muss [44]. Wenn sich bezüglich des vom Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf entnommenen Teils des Gegenstands Änderungen ergeben, erfolgt die Berichtigung der Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige auf den Betrag der Ausgaben für die Verwendung schuldet, gewissermaßen automatisch [45], da sie der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands für private Zwecke jeweils genau angepasst wird [46], und zwar während der gesamten Lebensdauer des Gegenstands oder sogar während eines kürzeren Zeitraums, wobei die Dauer, so wohl der Gerichtshof, an den in Art. 20 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Zeitraum angelehnt werden kann [47].

70. Daher ist, wie dies im Wesentlichen die niederländische und die portugiesische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission vorgetragen haben, die sich insbesondere auf Nr. 88 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens beziehen, der in Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mechanismus nur sinnvoll, wenn die Entnahme des Gegenstands in zeitlichen Abständen erfolgt, d. h., wenn es sich um ein Investitionsgut handelt und nicht um einen anderen Gegenstand, bei dem die Entnahme im Prinzip sofort erfolgt.

71. Für Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, ist die Lösung meines Erachtens in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie zu suchen, d. h., der Steuerpflichtige muss eine Aufteilung entsprechend der Verwendung der fraglichen Gegenstände für Zwecke des Unternehmens und für andere Zwecke vornehmen und den Mehrwertsteuerbetrag abziehen, der die tatsächliche Verwendung dieser Gegenstände für Zwecke des Unternehmens zu dem Zeitpunkt widerspiegelt, zu dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

72. Dasselbe gilt meines Erachtens im Fall von Gegenständen, die ihre Eigenart verloren haben, als sie nach Anschaffung des Investitionsguts in dieses eingebaut wurden, und die zu dessen Werterhaltung beitragen [48]. Denn Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie betrifft nur die Verwendung des erworbenen Gegenstands selbst, wenn der Gegenstand zum Abzug der Mehr-

44 — Vgl. in diesem Sinne Nr. 70 der Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Wollny (Urteil in Fn. 10 angeführt).

45 — Vgl. in diesem Sinne Nr. 61 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens (Urteil in Fn. 5 angeführt).

46 — Vgl. hierzu Urteil Enkler (in Fn. 13 angeführt, Randnrn. 36 und 37).

47 — Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 37 und 53).

48 — Vgl. entsprechend Urteil vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (C-322/99 und C-323/99, Slg. 2001, I-4049, Randnr. 67), zur Auslegung von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, nach dem einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder

wertsteuer berechtigt hat, und nicht die Aufwendungen für seinen Gebrauch und seine Erhaltung [49].

73. Bei Gegenständen, die nach der Anschaffung eines Investitionsguts in dieses eingebaut wurden und dabei dessen Wert erhöht haben — abgesehen davon, dass sich Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nur auf ein Investitionsgut bezieht, wenn dieses selbst erworben wurde —, halte ich es im Interesse der Einfachheit des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems für besser, dass die auf die Anschaffung dieser Gegenstände entrichtete Vorsteuer entsprechend der in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie getroffenen Regelung aufgeteilt wird. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen hinsichtlich der Unterschiede, die sich aus dem Zeitpunkt des Erwerbs der Gegenstände und ihrer erwarteten Lebensdauer ergeben, ausführlich dargelegt hat, würde die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dazu führen, dass der Steuerpflichtige jedes Jahr für jeden Gegenstand, der in das gesamte Investitionsgut eingebaut ist, die Mehrwertsteuer berechnen müsste, was eine äußerst komplexe Aufgabe wäre [50].

74. Hinsichtlich der Dienstleistungen ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass die Ausweitung der anwendbaren Vorschriften auf die gemischte Verwendung von Investitionsgütern auch für Dienstleistungen gelten könnte, die betriebswirtschaftlich abgeschrieben werden (d. h. „Investitionsdienstleistungen"), da sich diese Dienstleistungen betriebswirtschaftlich gesehen nicht von den Investitionsgütern unterschieden. Die Kommission teilt diese Ansicht wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes [51], und auch die Regierung des Vereinigten Königreichs hat sich dieser Beurteilung in der mündlichen Verhandlung angeschlossen. Im Gegensatz dazu lehnen die niederländische, die deutsche und die portugiesische Regierung die von dem vorlegenden Gericht in Betracht gezogene Ausweitung ab. Die Regierungen beziehen sich dabei insbesondere auf den Wortlaut von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie. Die niederländische und die deutsche Regierung scheinen jedoch einzuräumen, dass Dienstleistungen, die in das Investitionsgut nach dessen Anschaffung eingegangen sind, in den Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie fallen können.

75. Meiner Ansicht nach ist die letztgenannte Auffassung insbesondere aus den Gründen zurückzuweisen, die ich in den Nrn. 72 und 73 dieser Schlussanträge hinsichtlich der Gegenstände, die nach der Anschaffung eines

49 — Urteil Kühne (in Fn. 27 angeführt, Randnr. 13).

50 — Entsprechend dem in Fn. 17 dieser Schlussanträge dargestellten Verfahren. Die Regierung des Vereinigten Königreichs führt das Beispiel einer Segeljacht (Investitionsgut) an, die im Jahr 2000 erworben wurde, in erster Linie vermietet, aber auch jährlich zu 20 % privat verwendet werden soll, und bei der der Steuerpflichtige folgende Bestandteile erneuert hat: im Jahr 2001 den Mast (mit einer erwarteten Lebensdauer von fünfzehn Jahren, d. h. bis 2016), im Jahr 2002 das Holzdeck (mit einer erwarteten Lebensdauer von zehn Jahren, d. h. bis 2012), im Jahr 2003 den Anker (mit einer erwarteten Lebensdauer von acht Jahren, d. h. bis 2011) usw. In diesem Fall müsste der Steuerpflichtige jedes Jahr die Nettokosten jedes einzelnen Gegenstands durch dessen erwartete Lebensdauer teilen und das Ergebnis hieraus mit dem nationalen Mehrwertsteuersatz und dem prozentualen Anteil der privaten Verwendung während des betreffenden Jahres multiplizieren.

51 — Die Kommission vergleicht in ihren Erklärungen die Anschaffung eigener Fahrzeuge durch ein Unternehmen, wobei die Fahrzeuge auch für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen verwendet werden und das Unternehmen sich auf Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie berufen kann, mit der Anschaffung von Leasing-Fahrzeugen durch dasselbe Unternehmen, die ebenfalls für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen verwendet werden.

Investitionsguts in dieses eingebaut wurden, genannt habe [52].

76. Zu der Ausweitung der für die gemischte Verwendung von Investitionsgütern geltenden Regelungen auf Investitionsdienstleistungen ist zunächst anzumerken, dass in keiner Bestimmung der Sechsten Richtlinie die Verwendung einer dem Unternehmen zugeordneten Investitionsdienstleistung für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen geregelt wird. Denn zum einen bezieht sich, wie bereits hervorgehoben wurde, Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ausschließlich auf Gegenstände. Zum anderen wird in Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie den Dienstleistungen gegen Entgelt lediglich die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen *durch den Steuerpflichtigen* für sich selbst oder für Angehörige seines Personals gleichgestellt und nicht die Erbringung *durch Dritte* [53].

77. Für den Ausschluss der Inanspruchnahme von Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und die gleichzeitige Einschränkung des Anwendungsbereichs von Unterabs. 1 Buchst. b dieser Vorschrift auf durch den Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen gibt es zwei leicht unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten.

78. Einerseits könnte angenommen werden, dass nach Ansicht des Gemeinschaftsgesetzgebers die Inanspruchnahme von Dienstleistungen Dritter durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf eher über die Aufteilung der für die Inanspruchnahme der Investitionsdienstleistungen geschuldeten Vorsteuerbeträge zwischen der Verwendung für Zwecke des Unternehmens und für private Zwecke zu regeln ist als über die Erhebung von Mehrwertsteuer für die private Verwendung bei einer gleichzeitigen Berechtigung zum sofortigen und vollständigen Abzug der entrichteten Vorsteuer gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie.

79. In diesem Fall würde daher, da die Inanspruchnahme von Investitionsdienstleistungen für private Zwecke nicht den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt würde, die Inanspruchnahme für private Zwecke nicht vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie umfasst und fiele folglich nicht unter die Bestimmungen des Art. 17 Abs. 5 dieser Richtlinie, die, so der Gerichtshof, ausschließlich die Aufteilung der Vorsteuer

52 — Vgl. ebenso Urteil Mohsche (in Fn. 23 angeführt, Randnr. 14). Dies betrifft daher nicht die Dienstleistungen, die für die Anschaffung oder Herstellung des Investitionsguts, wie z. B. ein Gebäude, in Anspruch genommen werden, und zwar vor oder zeitgleich zu der Anschaffung: vgl. hierzu Urteile vom 8. Mai 2003, Seeling (C-269/00, Slg. 2003, I-4101, Randnr. 43), und Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 24): „[E]in Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, [ist] zum Abzug der auf die gesamten *Herstellungskosten* dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen …“ (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Urteil Wollny, Randnrn. 27 und 50.

53 — Vgl. hierzu Urteile Hotel Scandic Gåsabäck (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 23) und Danfoss und AstraZeneca (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 48), wonach „Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie [es nicht zulässt], dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen *des Steuerpflichtigen*, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten“ (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Nr. 22 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Mohsche (Urteil in Fn. 23 angeführt).

auf Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Tätigkeiten betreffen [54]. Jedoch ergibt sich dann die Problematik der Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, wenn während des Abschreibungszeitraums der Investitionsdienstleistung Änderungen bezüglich des für Zwecke des Unternehmens verwendeten Teils der Investitionsdienstleistung eintreten (und, damit verbunden, des für private Zwecke verwendeten Teils), da Art. 20 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie nur die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Fall von Investitionsgütern betrifft.

80. Folglich ließe sich andererseits, mangels Gemeinschaftsvorschriften über die gemischte Inanspruchnahme von Investitionsdienstleistungen, die Ansicht vertreten, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten die Wahl überlassen wollte zwischen einer Aufteilung der für die Inanspruchnahme einer Investitionsdienstleistung entrichteten Vorsteuer für Zwecke des Unternehmens und für private Zwecke, wobei nur der für Zwecke des Unternehmens in Anspruch genommene Teil abziehbar wäre, und einer Gleichstellung der Inanspruchnahme für private Zwecke mit einer Dienstleistung gegen Entgelt, so dass die Besteuerung der Ausgaben, die auf die Inanspruchnahme der Investitionsdienstleistung für Zwecke des Unternehmens und für private Zwecke entfallen, gestaffelt wird.

81. In diesem Fall müssen die Mitgliedstaaten jedenfalls ihre Befugnis unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie wahrnehmen, d. h., sie müssen insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht [55].

82. Abgesehen von der allgemeinen Frage, ob ein Mitgliedstaat befugt ist, die auf die gemischte Verwendung eines Investitionsguts anwendbare Regelung, wie sie sich aus Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ergibt, auf die gemischte Inanspruchnahme von Investitionsdienstleistungen zu erstrecken, ohne dass hierdurch mögliche Wettbewerbsverzerrungen oder unterschiedlich hohe steuerliche Belastungen in den Mitgliedstaaten entstehen, geht aus den Angaben in den Akten nicht hervor, ob der niederländische Gesetzgeber tatsächlich diese Möglichkeit gewählt hat. Hierzu führt das vorlegende Gericht lediglich aus, dass die Mitgliedstaaten *aufgrund des Gemeinschaftsrechts* verpflichtet sein könnten, die für die gemischte Verwendung von Investitionsgütern geltenden Regelungen des Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie auf Dienstleistungen einschließlich Investitionsdienstleistungen auszuweiten. Meines Erachtens ist diese Möglichkeit jedoch, wie ich bereits ausgeführt habe, zurückzuweisen.

83. Auf jeden Fall bin ich der Ansicht, dass, entgegen den Ausführungen der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen, die Versagung der Anwendung von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie auf die gemischte Inanspruchnahme von Investitionsdienstleistungen nicht zu einer steuerlichen Belastung des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme

54 — Vgl. Urteil Securenta (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 33).

55 — Vgl. hierzu Urteil Securenta (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 35 und 36).

für Zwecke des Unternehmens führt, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe. Denn sofern nur der für den privaten Bedarf in Anspruch genommene Teil als eine unentgeltliche Leistung angesehen wird, bleibt der Vorsteuerabzug für die Inanspruchnahme für Zwecke des Unternehmens durch den Steuerpflichtigen in vollem Umfang möglich.

84. Aus allen diesen Gründen und falls der Gerichtshof auf die vom vorlegenden Gericht mit der ersten Frage aufgeworfenen besonderen Aspekte einzugehen hat, schlage ich vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er sich weder auf die gemischte Verwendung von Gegenständen, die keine Investitionsgüter sind, noch auf die gemischte Inanspruchnahme von Dienstleistungen erstreckt.

C — *Zu den mit der zweiten Frage aufgeworfenen besonderen Aspekten*

85. Auf die zweite vom vorlegenden Gericht gestellte Frage ist nur für den Fall einzugehen, dass sich der Gerichtshof weder meinem Vorschlag noch meiner hilfsweise für die erste Vorlagefrage vorgeschlagenen Antwort anschließt.

86. Wie ich bereits deutlich gemacht habe, möchte das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage — *soweit Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, und Dienstleistungen von dem Mechanismus des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfasst werden* — zum einen wissen, über welchen Zeitraum die Mehrwertsteuer erhoben wird, ob sie also, wie das vorlegende Gericht näher ausführt, einmalig oder gestaffelt über mehrere Erklärungszeiträume erhoben wird, und zum anderen, wie die Besteuerungsgrundlage für die Gegenstände und Dienstleistungen, für die keine Abschreibungen vorgenommen werden, zu bestimmen ist.

87. Bezüglich des Teils der Vorlagefrage zum Steueranspruch sind — wie die niederländische und die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt haben —, soweit die in Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie genannten Dienstleistungen den Leistungen gegen Entgelt gleichgestellt werden, die Regelungen über die Entstehung des Steueranspruchs identisch. Daher treten gemäß Art. 10 Abs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Dienstleistung bewirkt wird [56]. Im Fall der teilweisen Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf entsteht der Steueranspruch daher zum Zeitpunkt dieser Verwendung. Für die Gegenstände (und Dienstleistungen), die sofort verbraucht werden, erscheint es sinnvoll, dass die Mehrwertsteuer auf einmal festgestellt wird, d. h. in der Steuererklärung

56 — Gemäß Art. 10 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten in bestimmten Fällen vorsehen, dass kontinuierliche Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken, mindestens jährlich als bewirkt gelten. Diese Möglichkeit, auf die auch die niederländische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen im Zusammenhang mit den in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie genannten Dienstleistungen Bezug genommen hat, wurde erst mit der Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388 (ABl. L 269, S. 44), deren Bestimmungen von den Mitgliedstaaten bis spätestens 31. Dezember 2001 umzusetzen waren, in die Sechste Richtlinie eingefügt. Art. 10 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie ist daher *ratione temporis* auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, der, wie bereits erwähnt wurde, lediglich das Steuerjahr 2000 der VNLTO betrifft, nicht anwendbar.

des Steuerpflichtigen für den betreffenden Zeitraum, wobei der Steuerzeitraum gemäß Art. 22 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie von den Mitgliedstaaten festgelegt wird. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, hat dieser Ansatz nicht nur den Vorzug der Einfachheit, sondern er ist auch geeignet, die Gleichbehandlung mit dem Endverbraucher sicherzustellen, der die Steuerlast nicht auf einen längeren Zeitraum als den der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands oder der sofortigen Inanspruchnahme der Dienstleistung aufteilen kann.

88. Bei Investitionsdienstleistungen spricht meines Erachtens nichts dagegen, dass, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen hat, ein Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer über den Abschreibungszeitraum der betreffenden Dienstleistung oder, wie der Gerichtshof im Zusammenhang mit Investitionsgütern zugelassen hat, über einen kürzeren Zeitraum, der z. B. dem Berichtigungszeitraum nach Art. 20 der Sechsten Richtlinie entspricht, verteilen kann [57].

89. Bezüglich des Teils der Vorlagefrage, der die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage für die Gegenstände und Dienstleistungen betrifft, für die keine Abschreibungen vorgenommen werden, ist anzumerken, dass die Besteuerungsgrundlage gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie bei den in Art. 6 Abs. 2 dieser Richtlinie genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Dienstleistung ist. Dieser Begriff entspricht den Ausgaben, die mit dem Gegenstand selbst verknüpft sind [58], aber auch den beim Erwerb des Gegenstands entstandenen Aufwendungen, ohne die die private Verwendung nicht möglich gewesen wäre [59]. Der Gerichtshof hat jedoch festgestellt, dass die Sechste Richtlinie nicht die Angaben enthält, die für eine einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabenbetrags erforderlich sind, und daher die Mitgliedstaaten hinsichtlich dieser Grundsätze über einen gewissen Ermessensspielraum verfügen, vorausgesetzt, sie verkennen nicht den Sinn und Zweck der fraglichen Vorschrift und ihre Stellung im Gefüge der Sechsten Richtlinie [60].

90. Hierzu ergibt sich aus den schriftlichen Erklärungen der niederländischen Regierung im Wesentlichen, dass in den niederländischen Vorschriften die Festlegung der Elemente, die bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für die in Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie genannten Dienstleistungen einzubeziehen sind, an die Festlegung der Elemente für die „normalen" Dienstleistungen gegen Entgelt geknüpft wird. Meiner Ansicht nach obliegt es dem vorlegenden Gericht, diese Behauptung im Ausgangsverfahren zu überprüfen und im Licht der in der vorstehenden Nummer dieser Schlussanträge angeführten Grundsätze zu untersuchen, ob eine solche Gleichstellung, soweit sie sich auf die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage bezieht, insbesondere mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Einklang steht.

57 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 42 und 48).

58 — Urteile Enkler (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 36) und Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 27).

59 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Wollny (in Fn. 10 angeführt, Randnr. 27).

60 — Ebd., Randnr. 28.

VI — Ergebnis

91. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, auf das Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu antworten:

Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 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 ist dahin auszulegen, dass er auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht anwendbar ist.