

Rechtssache C-243/23 [Drebers]¹

Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 98 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs

Eingangsdatum:

18. April 2023

Vorlegendes Gericht:

Hof van Beroep te Gent (Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

28. Juni 2022

Berufungskläger:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Berufungsbeklagte:

L BV

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Im Ausgangsverfahren geht es um die Frage, ob die L BV ein Recht auf Vorsteuerabzug für bestimmte Umbauarbeiten an einem Gebäude hat, das teilweise für berufliche Zwecke verwendet wird.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Dieses Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV betrifft die Frage, ob die Art. 187 und 189 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden (nämlich Art. 48 § 2 und Art. 49 WBTW in Verbindung mit Art. 9 KB Nr. 3) entgegenstehen, wonach die verlängerte Berichtigungsfrist von 15 Jahren bei Umbauarbeiten an einem bestehenden Gebäude nur angewandt wird, wenn nach Abschluss der

¹ Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

Arbeiten ein „neues Gebäude“ im Sinne von Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt, obwohl die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines grundlegend umgebauten Gebäudes – das auf der Grundlage administrativer Kriterien des nationalen Rechts jedoch nicht als „neues Gebäude“ gilt – mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines neuen Gebäudes identisch ist, die erheblich länger ist als die in Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Frist von 5 Jahren, und ob dieser Art. 187 unmittelbare Wirkung hat.

Vorlagefragen

Stehen die Art. 187 und 189 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden (nämlich Art. 48 § 2 und Art. 49 WBTW in Verbindung mit Art. 9 KB Nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde) entgegen, wonach die verlängerte Berichtigungsfrist (von 15 Jahren) bei Umbauarbeiten an einem bestehenden Gebäude nur angewandt wird, wenn nach Abschluss der Arbeiten auf der Grundlage der Kriterien des nationalen Rechts ein „neues Gebäude“ im Sinne von Art. 12 dieser Richtlinie vorliegt, obwohl die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines grundlegend umgebauten Gebäudes (das auf der Grundlage administrativer Kriterien des nationalen Rechts jedoch nicht als „neues Gebäude“ im Sinne von Art. 12 gilt) mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines neuen Gebäudes identisch ist, die erheblich länger ist als die in Art. 187 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Frist von 5 Jahren, was sich u. a. daraus ergibt, dass die ausgeführten Arbeiten über einen Zeitraum von 33 Jahren abgeschrieben werden, der dem Abschreibungszeitraum für neue Gebäude entspricht?

Hat Art. 187 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unmittelbare Wirkung, so dass sich ein Steuerpflichtiger, der Arbeiten an einem Gebäude ausgeführt hat, ohne dass diese Arbeiten dazu führen, dass das umgebaute Gebäude auf der Grundlage der Kriterien des nationalen Rechts als „neues Gebäude“ im Sinne von Art. 12 dieser Richtlinie einzustufen ist, wobei diese Arbeiten aber mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer verbunden sind, die mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entsprechender neuer Gebäude identisch ist, für die eine Berichtigungsfrist von 15 Jahren gilt, auf die Anwendung der Berichtigungsfrist von 15 Jahren berufen kann?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Art. 12, 187 und 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie

Art. 4 Abs. 3 EUV

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Art. 1 § 9 Abs. 1 Nr. 1, Art. 48 § 2 und Art. 49 des Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Mehrwertsteuergesetzbuch, im Folgenden: WBTW)

Art. 9 des Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Königlicher Erlass Nr. 3 über Vorsteuerabzüge für die Anwendung der Mehrwertsteuer, im Folgenden: KB Nr. 3)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die L BV ist eine Gesellschaft, in der der Beruf des Rechtsanwalts ausgeübt wird. Sie verfügt seit mehreren Jahren über eine Immobilie, die teilweise für private Zwecke und teilweise für ihre wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird.
- 2 Im Zeitraum von 2007 bis 2015 wurden sehr umfangreiche Bauarbeiten an dieser Immobilie ausgeführt: In einer ersten Phase, die bis Juli 2010 dauerte, wurden Arbeiten an den drei hinteren Teilen (dem Zwischengebäude, dem gläsernen Nebengebäude und dem Aufzugsschacht) und am Hauptgebäude selbst durchgeführt. In der zweiten Phase wurden u. a. die laufenden Arbeiten an den drei hinteren Teilen fortgesetzt und mussten verschiedene Arbeiten erneut ausgeführt werden, und in der dritten Phase wurden die Arbeiten am Hauptgebäude abgeschlossen. Nach den Arbeiten wurde der Verkaufswert des Gebäudes auf 2 750 000 Euro geschätzt, wobei angenommen wurde, dass es zu 40 % als Privatunterkunft und zu 60 % beruflichen Zwecken dient.
- 3 Im Januar 2014 wurde die Mehrwertsteuerbefreiung für die wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsanwalt aufgehoben, so dass die L BV seitdem als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist.
- 4 Ab August 2015 führte die Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Generalverwaltung Sondersteuerinspektion) eine unangekündigte Steuerprüfung am Gesellschaftssitz der L BV durch, die sich auf den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 30. September 2015 bezog. Nach dieser Prüfung kam der FOD Financiën (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen) zu dem Schluss, dass die L BV in diesem Zeitraum verschiedene Verstöße gegen die Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer begangen habe.

Im endgültigen Bescheid des FOD Financiën vom 21. September 2017 wurde eine Mehrwertsteuerschuld von 163 756,24 Euro festgesetzt und warf der FOD Financiën der L BV u. a. vor, die Berichtigungsfrist falsch angewandt zu haben. Die L BV hatte für die Kosten der vorgenannten Bauarbeiten eine Berichtigungsfrist von 15 Jahren zugrunde gelegt, während der FOD Financiën davon ausging, dass es sich nicht um Arbeiten zur Errichtung eines Gebäudes gehandelt habe, so dass die Berichtigungsfrist auf 5 Jahre beschränkt wurde.

- 5 Im Oktober 2017 wurde der L BV ein Zwangsbefehl zur Zahlung von u. a. 163 756,24 Euro Mehrwertsteuer und steuerlichen Geldbußen von 16 375,63 Euro wegen des unrechtmäßigen Vorsteuerabzugs zugestellt.
- 6 Im Oktober 2018 erhob die L BV dagegen Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Gericht Erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent). Mit Urteil vom 10. März 2020 erklärte dieses Gericht die Klage für zulässig und teilweise begründet.
- 7 Im Juni 2020 legte der FOD Financiën gegen dieses Urteil Berufung beim vorlegenden Gericht ein. Der FOD Financiën beantragt u. a., festzustellen, dass Art. 9 § 1 Abs. 1 KB Nr. 3 Anwendung findet und der Berichtigungszeitraum daher für die auf Investitionsgüter erhobene Mehrwertsteuer 5 Jahre beträgt, und die geltend gemachten Beträge zuzusprechen. Die L BV, die Anschlussberufung eingelegt hat, beantragt insbesondere, die Berufung des FOD Financiën als unbegründet zurückzuweisen.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 8 Der FOD Financiën hat die Berichtigungsfrist von 15 Jahren nicht gelten lassen, weil die Bauarbeiten nicht zur „Errichtung eines Gebäudes“ geführt hätten, sondern nur zu einer Verbesserung und Renovierung des bestehenden Gebäudes. Die Gesetzes- und Verordnungsvorschriften erlaubten es somit nicht, die Berichtigungsfrist von 15 Jahren auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden.
- 9 Die L BV stellt das Vorliegen eines Grundes für die Anwendung einer Berichtigungsfrist von nur 5 Jahren in Abrede. Nach ihrer Ansicht lässt sich die belgische Regelung weder mit der Mehrwertsteuerrichtlinie noch mit der zugrunde liegenden Idee vereinbaren, dass für die Berichtigung der Mehrwertsteuer eine längere Frist gelten könne, wenn es um Immobilien gehe, die in der Regel über einen längeren Zeitraum verwendet und abgeschrieben würden und eine (erheblich) längere wirtschaftliche Nutzungsdauer hätten.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 10 Nach Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie beträgt die Berichtigungsfrist bei Investitionsgütern grundsätzlich 5 Jahre. Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 sieht jedoch vor, dass die Mitgliedstaaten die Berichtigungsfrist bei „Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden“, bis auf 20 Jahre verlängern können. Nach Art. 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten u. a. den Begriff „Investitionsgüter“ definieren und den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist. Dieser Artikel sieht außerdem vor, dass die Mitgliedstaaten „alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen“, was bedeutet, dass die

Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten einen gewissen Beurteilungsspielraum einräumt.

Die L BV macht zu Recht geltend, dass dieser Spielraum nicht absolut sei und die Mitgliedstaaten die Grenzen ihrer Beurteilungsfreiheit nicht überschreiten dürften, was impliziere, dass sie die in der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe beachten müssten.

- 11 Nach Art. 4 Abs. 3 EUV müssen die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen ergreifen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben, und alle Maßnahmen unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.
- 12 Darüber hinaus müssen die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Berücksichtigung der Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie des Grundsatzes der Steuerneutralität ausüben, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem inhärent ist. Der L BV ist zu folgen, soweit sie vorbringt, dass damit der Grundsatz der Neutralität als besonderer Ausfluss des Gleichheitsgrundsatzes gemeint sei, auf dessen Grundlage vergleichbare Gegenstände oder Dienstleistungen, die mithin miteinander im Wettbewerb stünden, im Rahmen der Erhebung von Mehrwertsteuer gleichbehandelt werden müssten, und dass sich ein Steuerpflichtiger auf die Mehrwertsteuerrichtlinie berufen könne, um gegen eine nationale Regelung vorzugehen, die mit dieser Richtlinie und den ihr zugrunde liegenden Grundsätzen unvereinbar sei.
- 13 Der belgische Gesetzgeber hat die Berichtungen bei unbeweglichen und anderen Investitionsgütern u. a. in Art. 1 § 9 Abs. 1 Nr. 1, Art. 48 § 2 und Art. 49 WBTW sowie im KB Nr. 3 geregelt.

Der Hof van Cassatie (Kassationshof) hat aus diesen Bestimmungen in einem Urteil vom 30. April 2021 abgeleitet, dass für Umsätze, die die Umgestaltung oder Verbesserung eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils zum Ziel hätten oder dazu beitragen, eine Berichtigungsfrist von 5 Jahren gelte, während für Umsätze, die die Errichtung eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils zum Ziel hätten oder dazu beitragen, eine Berichtigungsfrist von 15 Jahren gelte.

Auch der Minister van Financiën (Minister der Finanzen) hat in seiner Antwort auf eine im Mai 2017 gestellte parlamentarische Frage bestätigt, dass die Berichtigungsfrist bei der Umgestaltung oder Verbesserung eines Gebäudes grundsätzlich 5 Jahre betrage, es sei denn, die ausgeführten Arbeiten seien so bedeutend, dass faktisch ein neues Gebäude entstehe.

Das belgische Recht sieht folglich vor, dass bei Umbauarbeiten an einem bestehenden Gebäude die fünfzehnjährige Berichtigungsfrist für auf diese Arbeiten erhobene Mehrwertsteuer gilt, wenn nach Abschluss der Arbeiten für Zwecke der Mehrwertsteuer ein „neues Gebäude“ vorliegt.

- 14 Die L BV bringt zu Recht vor, dass nach der belgischen Regelung die verlängerte Berichtigungsfrist von 15 Jahren nicht für beträchtliche Arbeiten an Gebäuden gelte, wenn diese Gebäude für Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als „neues Gebäude“ einzustufen seien, auch wenn sie infolge der ausgeführten Arbeiten eine genauso lange wirtschaftliche Nutzungsdauer wie Neubauten hätten – was sich u. a. aus der bei diesen Arbeiten angewandten Abschreibungsfrist ergebe, die der Abschreibungsfrist für Neubauten entspreche, und zwar unabhängig von der Art der ausgeführten Arbeiten und ihrer Bedeutung für die Lebensdauer des Gebäudes als wirtschaftliches Produktionsmittel.
- 15 Die L BV ist der Ansicht, dass Art. 9 KB Nr. 3 aufgrund der derart strikten Umsetzung des in der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffs „Grundstücke, die als Investitionsgut erworben wurden“ in nationales Recht (indem die fünfzehnjährige Berichtigungsfrist ausschließlich auf Arbeiten angewandt werde, die zu einem Gebäude führten, das unter Anwendung von Mehrwertsteuer verkauft werden könne, ohne die gleiche Frist auf Arbeiten anzuwenden, die dazu führten, dass ein Gebäude infolge dieser Arbeiten eine vergleichbare wirtschaftliche Nutzungsdauer wie ein neues Gebäude habe, bloß weil das umgebaute Gebäude nach Ansicht des FOD Financiën nicht unter Berechnung von Mehrwertsteuer verkauft werden könne) mit der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar sei und dass der König die ihm in Art. 48 § 2 WBTW eingeräumten Befugnisse nicht richtlinienkonform ausgeübt habe.
- 16 Die L BV macht geltend, dass in erster Linie festgestellt werden müsse, dass die Art. 187 und 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt nicht auf „neue Gebäude“ und/oder Art. 12 dieser Richtlinie verwiesen, der regle, was im Rahmen der Mehrwertsteuervorschriften als „neues Gebäude“ angesehen werden müsse, das unter Berechnung von Mehrwertsteuer veräußert werden könne.
- 17 Demgegenüber bezieht sich der Begriff „Investitionsgut“ nach Ansicht der L BV offensichtlich auf Gegenstände, die über eine längere Zeit verwendet und in der Regel beschrieben würden. Nach ihrer Ansicht sind unter „Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden“, Immobilien zu verstehen, die eine (erheblich) längere wirtschaftliche Nutzungsdauer als den Regelberichtigungszeitraum von 5 Jahren hätten, was sich u. a. daraus ergebe, dass sie über einen viel längeren Zeitraum beschrieben würden.

Damit Arbeiten an einer Immobilie als Arbeiten an einem als Investitionsgut erworbenen Grundstück im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden können, ist nach Ansicht der L BV die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Immobilie auf der Grundlage der ausgeführten Arbeiten oder der Umbauarbeiten und nicht so sehr der Zeitpunkt des Erstbezugs von Bedeutung. Sie sieht dies als logisch an, weil die Berichtigungsfrist der Kontrolle und der Korrektur des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Herstellung oder dem Zustandekommen eines Produktionsmittels diene.

- 18 Die L BV verweist auf den Grundsatz der Steuerneutralität, der nach ihrer Auffassung verlangt, dass alle als Investitionsgut erworbenen Grundstücke mit der gleichen oder vergleichbaren wirtschaftlichen Nutzungsdauer im Rahmen der Mehrwertsteuer gleichbehandelt würden, was impliziere, dass sie der gleichen Berichtigungsfrist zu unterwerfen seien. Sie macht geltend, wenn an Gebäuden, wie vorliegend, beträchtliche Umbauarbeiten ausgeführt würden und sie dadurch eine genauso lange wirtschaftliche Nutzungsdauer wie neue Gebäude hätten, was sich daraus ergebe, dass die Arbeiten über einen Zeitraum von 33 Jahren abgeschrieben würden, dann seien diese Gebäude als Produktionsmittel, das infolge der Arbeiten zustande gekommen sei, mit neuen Gebäuden vergleichbar und müssten im Rahmen der Mehrwertsteuer die gleiche Behandlung erfahren.
- 19 Da die L BV um eine Auslegung der Richtlinie ersucht, die von dem abweicht, was nach den belgischen Gesetzes- und Verordnungsvorschriften zulässig ist, und es begründete Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit des belgischen Rechts mit dem Unionsrecht gibt, ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass es angezeigt ist, dem Gerichtshof dazu Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

ARBEITSDOKUMENT