URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

26. April 2005 *

In der Rechtssache C-376/02

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 18. Oktober 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Oktober 2002, in dem Verfahren

Stichting „Goed Wonen"

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans und A. Rosas (Berichterstatter), der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta und des Kammerpräsidenten A. Borg Barthet, der Richterin N. Colneric sowie der Richter S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis und M. Ilešič,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: A. Tizzano,
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Oktober 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Stichting „Goed Wonen", vertreten durch G. Vos, belastingsadviseur,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und S. Terstal als Bevollmächtigte,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Kruse als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und D. W. V. Zijlstra als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Dezember 2004

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 17 und 20 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits der Stichting „Goed Wonen", einer niederländischen Stiftung, gegen den Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen) über einen Nacherhebungsbescheid des Inspecteur van de belastingsdienst (im Folgenden: Inspecteur) über die von dieser Stiftung für den Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1995 angemeldete Mehrwertsteuer. Dieser Rechtsstreit hat bereits zu einem Urteil des Gerichtshofes über eine ebenfalls vom Hoge Raad vorgelegte Vorabentscheidungsfrage geführt (Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-326/99, „Goed Wonen", Slg. 2001, I-6831).

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) 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 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,

..."

4 Artikel 20 der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„Berichtigung der Vorsteuerabzüge

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

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

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbe-

sondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

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

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

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

...

(4) Zur Durchführung der Absätze 2 und 3 können die Mitgliedstaaten

— den Begriff ‚Investitionsgüter' bestimmen,

— den Steuerbetrag festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;

— alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen;

— verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen.

...

(6) Geht der Steuerpflichtige von der normalen Mehrwertsteuerregelung auf eine Sonderregelung über oder umgekehrt, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Bestimmungen erlassen, um zu gewährleisten, dass dem Steuerpflichtigen weder ungerechtfertigte Vorteile noch ungerechtfertigte Nachteile entstehen."

Nationales Recht

5 Zur Bekämpfung von Finanzkonstruktionen im Immobilienbereich wurde die Wet op de Omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968, im Folgenden: Wet OB 1968) durch die Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1968, des Gesetzes über die Steuer auf Rechtsakte und einiger anderer Steuergesetze bezüglich der Bekämpfung von steuerlichen Konstruktionen im Zusammenhang mit Grundstücken) vom 18. Dezember 1995 (Stbl. 1995, S. 659, im Folgenden: Änderungsgesetz) geändert.

6 Aufgrund der Ermächtigung in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie erließ der niederländische Gesetzgeber Artikel 3 Absatz 2 der Wet OB 1968, wonach die Begründung eines Rechts an einem Grundstück als „Lieferung von Gegenständen" gilt. Das Änderungsgesetz führte jedoch eine Ausnahme davon ein und bewirkte, dass die Bestellung eines Nießbrauchs an einer Immobilie deren Vermietung gleichgestellt wird, wenn die Vergütung dafür zuzüglich der Umsatzsteuer einen Betrag ergibt, der geringer ist als der Wert, den der Gegenstand im Wirtschaftsverkehr hat.

7 Aus der Änderung des Artikels 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 der Wet OB 1968 ergibt sich außerdem, dass die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit ist und dass unter „Vermietung von Grundstücken" auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung dieser Gegenstände zu verstehen ist.

8 Das Änderungsgesetz ist am 29. Dezember 1995 in Kraft getreten. Es sah jedoch vor, dass es ab dem 31. März 1995, 18 Uhr, gilt, dem Zeitpunkt, zu dem der Inhalt des zukünftigen Gesetzes durch eine Pressemitteilung bekannt gegeben worden war.

9 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts hatte der Staatssecretaris van Financiën in den Pressemitteilungen vom 31. März 1995 und vom 3. April 1995 das Vorhaben des Ministerrats bekannt gegeben, beim niederländischen Parlament einen Entwurf zur Änderung der Wet OB 1968, insbesondere von deren Artikeln 3 Absatz 2 und 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5, einzubringen. In diesen Mitteilungen hieß es auch, dass der Ministerrat davon ausgehe, dass die Wet OB 1968 nach Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderung ab dem 31. März 1995, 18 Uhr, als nach dieser Gesetzesvorlage geändert zu gelten habe.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

10 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die Stichting „Goed Wonen", die Kassationsbeschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens, Rechtsnachfolgerin der Woningbouwvereniging „Goed Wonen" (im Folgenden: Wohnungsbauvereinigung GW) ist.

11 Mit notarieller Urkunde vom 28. April 1995 gründete die Wohnungsbauvereinigung GW die Stiftung De Goede Woning (im Folgenden: Stiftung GW). Am selben Tag bestellte sie zugunsten der Stiftung einen Nießbrauch an drei Wohnungskomplexen für die Dauer von zehn Jahren gegen ein Entgelt, das niedriger als deren

Gestehungspreis war. Ein Teil der Wohnungen befand sich noch im Bau. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte die Kassationsbeschwerdeführerin die Steuer, die ihr für die Lieferung oder den Bau von Wohnungen in Rechnung gestellt worden war, nicht abgezogen.

12 In ihrer Steuererklärung für den Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1995 gab die Wohnungsbauvereinigung GW zum einen die Mehrwertsteuer in Höhe von 645 067 NLG an, die sie der Stiftung GW für die Bestellung des Nießbrauchs in Rechnung gestellt hatte, zum anderen den ihr für den Bau der Wohnungen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbetrag von 1 285 059 NLG, den sie als Vorsteuer abzog. Aufgrund dieser Steuererklärung wurde der Wohnungsbauvereinigung GW als Berichtigung ein Betrag von 639 992 NLG erstattet.

13 Unter Berücksichtigung des Änderungsgesetzes erließ der Inspecteur in der Folge einen Nacherhebungsbescheid über den von der Wohnungsbauvereinigung GW abgezogenen Betrag. Dieser Bescheid wurde durch Bescheid vom 12. Dezember 1996 bestätigt, den die Wohnungsbauvereinigung GW vor dem Gerechtshof Arnheim anfocht. Mit Bescheid vom 14. Februar 1997 setzte der Inspecteur jedoch von Amts wegen den in seinem Nacherhebungsbescheid festgesetzten Betrag auf 639 992 NLG herab, was dem Betrag entsprach, den die Steuerverwaltung der Wohnungsbauvereinigung GW auf der Grundlage ihrer Steuererklärung erstattet hatte.

14 Mit Wirkung vom 21. August 1997 wurde die Wohnungsbauvereinigung GW in eine Stiftung, die Stichting „Goed Wonen", umgewandelt.

15 Mit Urteil vom 20. Mai 1998 erhielt der Gerechtshof Arnheim den Nacherhebungsbescheid mit dem vom Inspecteur inzwischen herabgesetzten Betrag aufrecht. Gegen dieses Urteil legte die Stichting „Goed Wonen" beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

16 In der ersten dem Gerichtshof vorgelegten Rechtssache betrafen die Fragen die Auslegung der Sechsten Richtlinie im Hinblick darauf, ob die Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b und 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung wie dem Änderungsgesetz entgegenstehen, die unter im Gesetz vorgesehenen Umständen die Bestellung eines Nießbrauchs einer von der Mehrwertsteuer befreiten Vermietung gleichstellte. Im Urteil „Goed Wonen" hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

„1. Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ... ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 der [Wet OB 1968] ... in der [geänderten] Fassung ... nicht entgegensteht, wonach die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dinglicher Rechte an Grundstücken, der Verzicht auf sie oder ihre Kündigung nur dann als ‚Lieferung von Gegenständen' eingestuft werden kann, wenn der als Entgelt für diese Umsätze gezahlte Betrag zuzüglich des Betrages der Mehrwertsteuer mindestens dem wirtschaftlichen Wert des Grundstücks entspricht, auf das sich diese Rechte beziehen.

2. Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der [Sechsten] Richtlinie ... ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des genannten Gesetzes vom 28. Juni 1968 in der [geänderten] Fassung ... nicht entgegensteht, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die Begründung — für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung — eines dinglichen Rechts, das wie der im Ausgangsverfahren fragliche Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird."

17 In seiner Entscheidung vom 20. Mai 1998 hatte der Gerechtshof u. a. entschieden, dass die Rückwirkung des Änderungsgesetzes mit keiner Bestimmung der Sechsten

Richtlinie unvereinbar ist. Dazu hat die Stichting „Goed Wonen" in ihrer Kassationsbeschwerde vorgetragen, dass die Rückwirkung dieses Gesetzes auf den 31. März 1995, 18 Uhr, gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße. Zumindest habe dieses Änderungsgesetz nicht weiter als bis zu dem Zeitpunkt zurückwirken können, an dem dessen Entwurf beim niederländischen Parlament eingebracht worden sei, also bis zum 23. Mai 1995.

18 Der Hoge Raad war in seinem Urteil vom 24. August 1999, mit dem er die Vorabentscheidungsfragen in der ersten Rechtssache vorgelegt hatte, der Ansicht, dass der Kassationsgrund der Stichting „Goed Wonen" nicht durchgreife und dass die Beurteilung des Gerechtshof begründet gewesen sei.

19 In der Vorlageentscheidung der vorliegenden Rechtssache führt der Hoge Raad aus, dass dieser im vorherigen Urteil zum Ausdruck gebrachte Standpunkt inzwischen jedoch seit dem Erlass des Urteils des Gerichtshofes vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98 (Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279) zweifelhaft geworden sei. Darin habe der Gerichtshof für Recht erkannt: „Nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ... bleibt das Recht eines Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die ihm im Hinblick auf die Ausführung bestimmter Vermietungsumsätze geliefert bzw. erbracht wurden, als Vorsteuer abzuziehen, erhalten, wenn dieser Steuerpflichtige aufgrund einer nach dem Bezug dieser Gegenstände oder Dienstleistungen, aber vor Aufnahme dieser Umsatztätigkeiten eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr zum Verzicht auf die Steuerbefreiung dieser Umsätze berechtigt ist ..."

20 Das vorlegende Gericht erläutert wie folgt, warum die Stichting „Goed Wonen" vor dem 28. April 1995 die auf die Bauarbeiten entfallende Mehrwertsteuer nicht abgezogen hat:

„6.3.1 In der vorliegenden Rechtssache errichtete die Kassationsbeschwerdeführerin vor dem 28. April 1995 Wohnungskomplexe. Sie beabsichtigte

ursprünglich, die Wohnungen nach der Übergabe zu vermieten. Diese Vermietung ist — ohne Ausnahmemöglichkeit — gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b der Wet [OB 1968] (Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie) von der Mehrwertsteuer befreit. Grundsätzlich hatte die Kassationsbeschwerdeführerin während der Bauzeit ein Recht auf Abzug der ihr dafür in Rechnung gestellten Umsatzsteuer. Durch die Vermietung hätte sodann eine Lieferung im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h der Wet (der niederländische Gesetzgeber hat von der durch Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gebotenen Möglichkeit, eine derartige Handlung als Lieferung zu betrachten, Gebrauch gemacht) stattgefunden, so dass die Kassationsbeschwerdeführerin Steuer auf der in Artikel 8 Absatz 3 der Wet (Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie) aufgeführten Besteuerungsgrundlage geschuldet hätte.

6.3.2 Kraft einer Ministerialverordnung können sich jedoch Wohnungsbaugesellschaften wie die Kassationsbeschwerdeführerin der Anwendung von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h der Wet entziehen. Für sie gilt diese Bestimmung — wie Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie — nicht, wenn sie diesen Wunsch äußern, was sie gemäß der erwähnten Verordnung dadurch tun, dass sie die ihr berechnete Steuer während der Bauzeit nicht abziehen. Unter Anwendung dieser Regelung hat die Kassationsbeschwerdeführerin während der Errichtung der Wohnungen keine Umsatzsteuer abgezogen.

6.3.3 Am 28. April 1995 lieferte die Kassationsbeschwerdeführerin die Wohnungen im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Wet (in der damals noch geltenden Fassung), der auf Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie beruht. Diese Lieferung war ... nicht von der Umsatzsteuer befreit. Dies führte dazu, dass die Kassationsbeschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt gemäß Artikel 15 Absatz 4 der Wet, der auf Artikel 17 und auf Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie beruht, ein Recht auf Berichtigung der zuvor nicht abgezogenen Umsatzsteuer erwarb. Dieses Recht wurde ihr durch [das Änderungsgesetz] entzogen, [dem] Rückwirkung bis vor dem Zeitpunkt verliehen wurde, zu dem der in Rede stehende Nießbrauch bestellt wurde."

21 Unter Punkt 6.3.4 der Vorlageentscheidung hat der Hoge Raad wie folgt erläutert, worin sich das Ausgangsverfahren von der im Urteil Schloßstraße beurteilten Situation unterscheidet:

„In der Rechtssache Schloßstraße ging es um eine Gesetzesänderung, die — ohne dass sie rückwirkend in Kraft trat — bewirkte, dass ein bereits erworbenes Abzugsrecht aufgehoben wurde, da die Tätigkeiten, die für die Frage entscheidend waren, ob die Rechtsmittelführerin ein Abzugsrecht hatte, verrichtet wurden, nachdem die Gesetzesänderung in Kraft getreten war, und somit im Gegensatz zur Zeit davor ohne Abzugsrecht zwingend befreit waren.

Der vorliegende Fall unterscheidet sich davon insoweit, als sowohl die Entstehung des Abzugsrechts als auch die Tätigkeit, durch die das Abzugsrecht gesetzlich ermöglicht wurde — vorher hatte die Kassationsbeschwerdeführerin kein Abzugsrecht — zum selben Zeitpunkt stattgefunden haben und als die Gesetzesänderung nach diesem Zeitpunkt in Kraft trat. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die vorgenommene Gesetzesänderung vor diesem Zeitpunkt der Presse bekannt gegeben wurde und dass dabei unter Angabe von Gründen, bei denen insbesondere auf unerwünschte Ankündigungswirkungen verwiesen wurde, die die Folge einer Ankündigung einer Änderung ohne Rückwirkung seien, mitgeteilt wurde, dass die Änderung, soweit hier erheblich, rückwirkend zum 31. März 1995, 18.00 Uhr, in Kraft treten sollte."

22 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Untersagen es unter den Umständen, wie sie vorstehend am Ende von Punkt 6.3.4 beschrieben worden sind, die Artikel 17 und 20 der Sechsten Richtlinie oder aber die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit, dass — in einem Fall, in dem weder Steuerhinterziehung noch Missbrauch, noch die Änderung der beabsichtigten Verwendung im Sinne der

Randnummern 50 und 51 des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Schloßstraße vorliegen — die Berichtigung der von einem Steuerpflichtigen nicht abgezogenen Mehrwertsteuer, die er für einen (unbeweglichen) Gegenstand entrichtet hat, der ihm geliefert worden ist und den er ursprünglich zur (nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden) Vermietung, jedoch nachträglich zu einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Handlung bestimmte (im vorliegenden Fall der Bestellung eines dinglichen Nießbrauchs), allein deshalb rückgängig gemacht wird, weil infolge einer Gesetzesänderung, die zu dem Zeitpunkt, zu dem die erwähnte Handlung vollzogen wurde, noch nicht erfolgt war, diese Handlung rückwirkend als befreite Handlung ohne Abzugsrecht betrachtet wird?

23 Das vorlegende Gericht hatte in seiner Entscheidung die Rechtssachen C-487/01, Gemeente Leusden, und C-7/02, Holin Groep, erwähnt, in denen es Vorabentscheidungsfragen vorgelegt hatte, die dieselben Vorschriften betrafen. Da in diesen Rechtssachen am 29. April 2004 ein Urteil ergangen ist (Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337), wurde dieses dem vorlegenden Gericht mit der Frage zugeschickt, ob eine Antwort auf die im vorliegenden Ausgangsverfahren gestellte Frage weiterhin erforderlich sei. Mit Schreiben vom 3. Juni 2004 hat der Hoge Raad dem Gerichtshof mitgeteilt, dass er sein Ersuchen aufrechterhalte.

Zur Beantwortung der Frage

24 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 17 und 20 der Sechsten Richtlinie oder die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit es untersagen, dass die Berichtigung der Mehrwertsteuer, die deshalb erfolgte, weil zum Zeitpunkt der Bestimmung einer Immobilie zu einem besteuerten Umsatz ein Recht auf Vorsteuerabzug der auf die Lieferung dieser Immobilie entrichteten Mehrwertsteuer ausgeübt wurde, als Folge davon rückgängig gemacht wird, dass nach dieser Berichtigung ein Gesetz erlassen wurde, das die Steuerbarkeit des Umsatzes beseitigt, und das gemäß der Entscheidung des nationalen Gesetzgebers zu einem Zeitpunkt in Kraft tritt, der vor der Bestimmung der Immobilie zu dem steuerbaren Umsatz und der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug liegt.

25 Wie sich aus der Begründung der Vorlageentscheidung ergibt, wurde diese Frage im Hinblick darauf gestellt, ob die Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil Schloßstraße auf den Sachverhalt des vorliegenden Ausgangsverfahrens anwendbar ist.

26 Vorab ist daran zu erinnern, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden (Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87, Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15).

27 In Randnummer 53 des Urteils Schloßstraße hat der Gerichtshof entschieden, dass nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie das Recht eines Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die ihm im Hinblick auf die Ausführung bestimmter Vermietungsumsätze geliefert bzw. erbracht wurden, als Vorsteuer abzuziehen, erhalten bleibt, wenn dieser Steuerpflichtige aufgrund einer nach dem Bezug dieser Gegenstände oder Dienstleistungen, aber vor Aufnahme dieser Umsatztätigkeiten eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr zum Verzicht auf die Steuerbefreiung dieser Umsätze berechtigt ist.

28 Die Situation der Kassationsbeschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens in der vorliegenden Rechtssache unterscheidet sich jedoch von der im Urteil Schloßstraße beschriebenen Situation, dass der Steuerpflichtige die entrichtete Mehrwertsteuer vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgezogen hatte. Die Kassationsbeschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens nahm den Vorsteuerabzug für die auf die Lieferung des Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer nämlich erst am 28. April 1995 vor, und damit zwar vor Erlass des Änderungsgesetzes am 18. Dezember 1995, aber nach dessen Wirksamwerden am 31. März 1995 gemäß der ausdrücklichen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, ihm ausdrücklich Rückwirkung zukommen zu lassen.

29 Da das Änderungsgesetz aufgrund seiner Rückwirkung somit in Kraft getreten ist, bevor der Steuerpflichtige den Abzug vorgenommen hat, ist für die Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts nicht auf Artikel 17 der Sechsten Richtlinie abzustellen.

30 Hinsichtlich des Artikels 20 der Sechsten Richtlinie scheint es, dass er in der Vorlagefrage des vorlegenden Gerichts in Kombination mit Artikel 17 dieser Richtlinie aufgeführt werden sollte, um prüfen zu lassen, ob er dahin auszulegen ist, dass er bei dem im Ausgangsverfahren vorliegenden Sachverhalt der Rückgängigmachung der Berichtigung entgegensteht, die sich aus dem vorgenommenen Vorsteuerabzug ergibt. Aus dem in der vorstehenden Randnummer dargelegten Grund ist die Frage, ob das Gemeinschaftsrecht der Rückwirkung des Änderungsgesetzes entgegensteht, nicht im Hinblick auf Artikel 20 zu beurteilen.

31 Dagegen müssen die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts und insbesondere die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit daraufhin untersucht werden, ob sie es verbieten, dass die sich aus dem vorgenommenen Vorsteuerabzug ergebende Berichtigung durch die Rückwirkung eines Gesetzes rückgängig gemacht wird.

32 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind. Sie müssen deshalb von den Gemeinschaftsorganen (Urteil vom 14. Mai 1975 in der Rechtssache 74/74, CNTA/Kommission, Slg. 1975, 533), aber auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen (Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep, Randnr. 57), beachtet werden.

33 Der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet es zwar im Allgemeinen, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen; dies kann aber ausnahmsweise dann anders sein, wenn ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel es verlangt und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-368/89, Crispoltoni, Slg. 1991, I-3695, Randnr. 17, sowie Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep, Randnr. 59; vgl. auch EGMR, Urteil National & Provincial Building Society/Vereinigtes Königreich vom 23. Oktober 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VII, § 80).

34 Derselbe Grundsatz ist vom nationalen Gesetzgeber zu beachten, wenn er ein Gesetz erlässt, das unter das Gemeinschaftsrecht fällt.

35 Die Stichting „Goed Wonen" macht geltend, dass die Rückwirkung des Änderungsgesetzes nicht notwendig gewesen sei, da die niederländische Regierung seit Jahren über Konstruktionen wie die von ihr praktizierten auf dem Laufenden gewesen sei. Darüber hinaus habe weder Steuerhinterziehung noch Steuerumgehung vorgelegen, da das Gesetz beachtet worden sei.

36 Die niederländische Regierung macht dagegen geltend, dass der Grund für die Rückwirkung, wie in der Mitteilung des Staatssekretärs für Finanzen erläutert worden sei, die Befürchtung gewesen sei, dass es zwischen dem Augenblick, in dem entschieden werde, das Gesetz zu ändern, und dem Inkrafttreten dieser Änderung in großem Umfang zu steuerlichen Konstruktionen komme. In seiner Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf habe der Raad van State (Staatsrat) diese Rückwirkung als gerechtfertigt angesehen. Sie sei darüber hinaus von beiden Kammern des niederländischen Parlaments gebilligt worden, obwohl man in den Niederlanden im Allgemeinen der Rückwirkung von Gesetzesänderungen sehr zurückhaltend gegenüberstehe.

37 Die niederländische Regierung wird in diesem Punkt von der schwedischen Regierung unterstützt. Diese führt aus, dass die schwedische Verfassung trotz der großen Aufmerksamkeit, die man in Schweden der Beachtung der Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit schenke, vorsehe, dass das schwedische Parlament zur Verhinderung einer Zunahme der Steuerumgehungen noch bevor das Gesetz in Kraft trete, das diese einschränken solle, entscheiden könne, dass ein neues Steuergesetz ab dem Tag gelte, an dem die schwedische Regierung ihm ein Schreiben übermittelt habe, in dem sie ihre Absicht, das Gesetz zu ändern, ankündige.

38 In dieser Hinsicht ergibt sich aus der Lektüre der Pressemitteilung vom 31. März 1995, dass der Grund für die Rückwirkung des Änderungsgesetzes nicht die Sorge war, die seit vielen Jahren praktizierten Finanzkonstruktionen zu beenden, sondern die Befürchtung, dass es zwischen dem Augenblick, in dem entschieden werde, das Gesetz zu ändern, und dem Inkrafttreten dieser Änderung in großem Ausmaß zu solchen Konstruktionen kommen würde.

39 Eine solche Befürchtung scheint nicht unbegründet zu sein, und die Vorbeugung gegen solche Konstruktionen kann ein Allgemeininteresse darstellen, das es rechtfertigt, dass ein Mitgliedstaat ausnahmsweise die Technik der Rückwirkung des Gesetzes anwendet, sofern das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen gebührend beachtet ist. Es obliegt jedoch dem nationalen Gericht, das die Umstände des vorliegenden Falles am besten kennt, zu beurteilen, ob das in diesem Zeitraum entstandene Risiko der Finanzkonstruktionen groß genug ist, um den rückwirkenden Charakter des Gesetzes zu rechtfertigen.

40 Hinsichtlich des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsbeteiligten macht die Stichting „Goed Wonen" geltend, dass man von diesen weder erwarten könne, dass sie alle Pressemitteilungen der Behörden kennten, noch dass sie glaubten, dass alle bekannt gegebenen Vorschläge tatsächlich durchgeführt würden. Außerdem sei die Pressemitteilung zu knapp und zu vage gewesen. Der vollständige Text der geplanten Änderungen sei erst bekannt gewesen, als der Gesetzesentwurf am 23. Mai 1995 beim niederländischen Parlament eingebracht worden sei.

41 Die niederländische Regierung trägt vor, dass der Pressemitteilung mehrere Handlungen des Staatssekretärs für Finanzen beim niederländischen Parlament vorausgegangen seien, durch die die fraglichen Maßnahmen angekündigt worden seien. Außerdem sei die Mitteilung deutlich gewesen und habe genau die Finanzkonstruktionen betroffen, wie sie von der Klägerin des Ausgangsverfahrens benutzt worden seien. Während des Gesetzgebungsverfahrens seien Änderungen vorgenommen worden, aber sie hätten nur bestimmte Ausnahmen von der Geltung der Grundsätze des Gesetzentwurfs erläutert, so dass diese Änderungen im Hinblick auf die Situation der Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht erheblich gewesen seien.

42 Die schwedische Regierung ist der Ansicht, dass die Frage der Beachtung des berechtigten Vertrauens im Licht der Gesetzgebungstradition des jeweiligen Mitgliedstaats beurteilt werden müsse. In Schweden verlange die in der Verfassung zum Ausdruck kommende Tradition, dass die Rückwirkung bis zu dem Tag reiche, an dem die Regierung dem schwedischen Parlament ein Schreiben schicke, in dem die Einbringung eines Gesetzentwurfs angekündigt werde. Im vorliegenden Ausgangsverfahren sei es nach der niederländischen Gesetzgebungstradition zu beurteilen, ob das berechtigte Vertrauen der Beteiligten beachtet worden sei.

43 Da es im Ausgangsverfahren um eine nationale Regelung geht, muss unter Berücksichtigung der üblicherweise von dem Mitgliedstaat, der sie erlassen hat, benutzten Informationsmethoden und der Umstände des vorliegenden Falles konkret beurteilt werden, ob das berechtigte Vertrauen der von diesem Gesetz betroffenen Wirtschaftsbeteiligten gebührend beachtet worden ist.

44 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass der Staatssekretär für Finanzen mit Pressemitteilungen vom 31. März 1995 und vom 3. April 1995 offiziell bekannt

gegeben hat, dass der Ministerrat beabsichtige, beim niederländischen Parlament einen Entwurf zur Änderung der Wet OB 1968, insbesondere von deren Artikeln 3 Absatz 2 und 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 einzubringen und das Änderungsgesetz mit Wirkung vom 31. März 1995, 18 Uhr, in Kraft setzen zu lassen. Es obliegt jedoch dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob diese Texte so deutlich waren, dass ein Wirtschaftsbeteiligter, der wirtschaftliche Tätigkeiten wie diejenigen durchführt, auf die das Gesetz gerichtet ist, zu verstehen in der Lage ist, wie sich die beabsichtigte Gesetzesänderung auf die von ihm durchgeführten Tätigkeiten auswirken würde.

45 Nach alldem ist auf die Frage wie folgt zu antworten:

Die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit untersagen es nicht, dass ein Mitgliedstaat ausnahmsweise und um zu verhindern, dass während des Gesetzgebungsverfahrens in großem Umfang Finanzkonstruktionen zur Verminderung der Mehrwertsteuerbelastung angewandt werden, die mit einem Änderungsgesetz gerade bekämpft werden sollen, diesem Gesetz Rückwirkung zukommen lässt, wenn unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren vorliegenden die Wirtschaftsbeteiligten, die die mit dem Gesetz zu erfassenden wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben, von dem bevorstehenden Erlass dieses Gesetzes und der beabsichtigten Rückwirkung derart in Kenntnis gesetzt worden sind, dass sie zu verstehen in der Lage sind, wie sich die beabsichtigte Gesetzesänderung auf ihre Tätigkeiten auswirkt.

Wenn dieses Gesetz ein zuvor der Mehrwertsteuer unterliegendes Grundstücksgeschäft von der Steuer befreit, darf es bewirken, dass die Berichtigung der Mehrwertsteuer rückgängig gemacht wird, die deshalb erfolgte, weil zum Zeitpunkt der Bestimmung einer Immobilie zu einem damals als besteuert angesehenen Umsatz ein Recht auf Vorsteuerabzug der auf die Lieferung dieser Immobilie entrichteten Mehrwertsteuer ausgeübt wurde.

Kosten

46 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 (Große Kammer) für Recht erkannt:

Die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit untersagen es nicht, dass ein Mitgliedstaat ausnahmsweise und um zu verhindern, dass während des Gesetzgebungsverfahrens in großem Umfang Finanzkonstruktionen zur Verminderung der Mehrwertsteuerbelastung angewandt werden, die mit einem Änderungsgesetz gerade bekämpft werden sollen, diesem Gesetz Rückwirkung zukommen lässt, wenn unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren vorliegenden die Wirtschaftsbeteiligten, die die mit dem Gesetz zu erfassenden wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben, von dem bevorstehenden Erlass dieses Gesetzes und der beabsichtigten Rückwirkung derart in Kenntnis gesetzt worden sind, dass sie zu verstehen in der Lage sind, wie sich die beabsichtigte Gesetzesänderung auf ihre Tätigkeiten auswirkt.

Wenn dieses Gesetz ein zuvor der Mehrwertsteuer unterliegendes Grundstücksgeschäft von der Steuer befreit, darf es bewirken, dass die Berichtigung der Mehrwertsteuer rückgängig gemacht wird, die deshalb erfolgte, weil zum Zeitpunkt der Bestimmung einer Immobilie zu einem damals als besteuert angesehenen Umsatz ein Recht auf Vorsteuerabzug der auf die Lieferung dieser Immobilie entrichteten Mehrwertsteuer ausgeübt wurde.

Unterschriften.