SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
vom 16. Dezember 1999 *

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen fragt der deutsche Bundesfinanzhof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) nach der Tragweite der neuesten Rechtsprechung des Gerichtshofes in bezug auf das Recht, die für Investitionskosten entrichtete Vorsteuer abzuziehen.

I — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

2. Gesellschaftszweck der Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (im folgenden: Klägerin) war das Halten des Erbbaurechts an einem bestimmten Grundstück, die Errichtung eines Wohn- und Bürogebäudes darauf sowie die langfristige Nutzung und Verwertung des Grundbesitzes.

Im vorliegenden Fall geht es darum, ob ein Steuerpflichtiger nach den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates [1] das Recht auf Vorsteuerabzug behält, wenn ihm aufgrund einer Gesetzesänderung nach dem Bezug eines Gegenstands oder einer Dienstleistung für die Zwecke einer der Mehrwertsteuer unterliegenden wirtschaftliche Tätigkeit das Recht entzogen wird, auf die Steuerfreiheit dieser Tätigkeit zu verzichten, und ob es eine Rolle spielt, daß die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt einer späteren Nachprüfung erfolgte.

3. Die Klägerin erwarb das Erbbaurecht und stellte im März 1991 einen Antrag auf Erteilung einer Baugenehmigung. Wegen planungsrechtlicher Schwierigkeiten erhielt sie diese Baugenehmigung erst im Mai 1993. Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts hatten die Gesellschafter zumindest bis Juni 1993 die Absicht, die Baugenehmigung an einen Dritten zu veräußern. Da sie jedoch keinen Übernehmer fanden, schlossen sie mit einem Architekten einen Vertrag zur Abwicklung der Baumaßnahme. Die Bauarbeiten begannen im Januar 1994 und wurden im Dezember desselben Jahres abgeschlossen. Von der Gesamtfläche des Gebäudes vermietete die Klägerin 39,38 % als Wohnraum, 13,96 % an einen Architekten, der darin ein Büro einrichtete, und die übrigen 46,49 % an eine Aktiengesellschaft, die als Finanzdienstleistungsunternehmen zu mehr als 90 % steuerfreie Umsätze ausführte.

* Originalsprache: Spanisch.

1 — 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).

4. In den Umsatzsteuererklärungen für 1992 bis 1994 optierte die Klägerin für die Besteuerung der beabsichtigten oder ausgeführten Vermietungsumsätze und machte den Vorsteuerabzug aus den Baurechnungen geltend. Dieser Vorsteuerabzug wurde grundsätzlich gewährt. Allerdings waren die Umsatzsteuerbescheide nach den §§ 164 und 168 der Abgabenordnung (AO) mit einem Vorbehalt der Nachprüfung versehen.

5. Nach einer Prüfung entschied das Finanzamt Paderborn, die Bescheide für die Klägerin für die Jahre 1992 bis 1994 zu berichtigen. Das Finanzamt ließ einen Vorsteuerabzug nur in Höhe von 13,96 % der geltend gemachten Beträge zu, da die einzige steuerpflichtige Nutzung des Gebäudes die Vermietung des Architektenbüros sei. Bezüglich der auf den steuerfreien Umsatz der Vermietung an die Aktiengesellschaft entfallenden 46,49 % sei der Vorsteuerabzug nicht möglich, da der Verzicht auf die Steuerfreiheit für diese Art Umsätze seit dem 1. Januar 1994 wegen der Änderung des § 9 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) aufgrund des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993 (StMBG) nicht mehr möglich sei. Die Klägerin könne sich auch nicht auf die Übergangsregelung des § 27 Absatz 2 UStG in der Fassung des StMBG berufen, da sie nicht vor dem 11. November 1993, dem durch diese Bestimmung festgesetzten Stichtag, mit der Errichtung des Gebäudes begonnen habe.

6. Einspruch und Klage der Klägerin gegen diesen Bescheid des Finanzamts hatten keinen Erfolg. Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, daß die durch die neue Fassung des § 9 Absatz 2 UStG eingeführte Beschränkung der Option für sie nicht gelte, da als Beginn der Errichtung des Gebäudes der Zeitpunkt des Antrags auf Baugenehmigung, spätestens jedoch deren Erteilung anzusehen sei. Nach dem Urteil Inzo des Gerichtshofes [2] gebühre ihr Vertrauensschutz hinsichtlich des Abzugs der 1992 und 1993 angefallenen Vorsteuerbeträge (Architekt, Notar usw.).

7. Der Bundesfinanzhof führt in seinem Vorlagebeschluß aus, es sei zweifelhaft, ob die Revision Erfolg haben könne. Erstens könne sich die Klägerin nicht auf die Übergangsregelung des § 27 Absatz 2 UStG berufen, denn mit der Errichtung des Gebäudes sei erst im Januar 1994 begonnen worden. Die bereits 1992 und 1993 bezogenen Leistungen gehörten zu den Herstellungskosten des Gebäudes und seien insoweit Teil des Gebäudes als „Investitionsgut". Die Entscheidung über den Vorsteuerabzug für diese Leistungen könne somit nicht isoliert von der Errichtung des

2 — Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (Inzo, Slg. 1996, I-857).

Gebäudes — und damit ohne die Einschränkung durch § 27 Absatz 2 UStG in der Fassung des StMBG — getroffen werden, sondern sie richte sich nach der tatsächlichen Verwendung des Gebäudes, also nach den 1994 getätigten Vermietungsumsätzen und deren Beurteilung als steuerpflichtig oder steuerfrei.

Da nach der angeführten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum UStG erst nach Feststehen der tatsächlichen Verwendung der Investitionsgüter über den Vorsteuerabzug materiell abschließend entschieden werden könne — also nicht bereits aufgrund der erklärten Verwendungsabsicht —, habe das Finanzamt gemäß § 164 Absatz 2 AO die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung dahin ändern können, daß es den Vorsteuerabzug wegen tatsächlich steuerfreier Verwendung der Leistungsbezüge endgültig versagt habe.

Zweitens führt der Bundesfinanzhof aus, die rückwirkende Anwendung der Neuregelung des § 9 Absatz 2 UStG auf die bereits 1992 und 1993 bezogenen Leistungen verstoße nicht gegen ein verfassungsrechtliches Rückwirkungsverbot. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens sei hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug aus den bezeichneten Investitionen der Vorgang noch nicht abgeschlossen gewesen, da die tatsächliche Verwendung als maßgebender Umstand für das Recht auf Vorsteuerabzug noch nicht festgestanden habe.

Schließlich habe ein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin auf die Weitergeltung der Optionsmöglichkeit in § 9 Absatz 2 UStG alter Fassung im Hinblick auf eine beabsichtigte Vermietung des Gebäudes nicht bestanden, da die Errichtung dieses Gebäudes erst nach dem Inkrafttreten der Neuregelung begonnen habe.

8. Dennoch wirft der Bundesfinanzhof die Frage auf, ob diese Auslegung der anwendbaren Bestimmungen des deutschen Rechts mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 17 der Sechsten Richtlinie im Einklang stehe. Daher hat er das Verfahren ausgesetzt und die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (Urteil vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, unter Bezugnahme auf das Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, INZO) bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, diese

Gegenstände oder Dienstleistungen nicht verwendet hat, um steuerpflichtige Umsätze zu bewirken.

Bleibt nach diesem Grundsatz das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann erhalten, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand oder die Dienstleistung zwar tatsächlich zur Ausführung von (Vermietungs-)Umsätzen verwendet, aber aufgrund einer Gesetzesänderung nach Bezug des Gegenstands/der Dienstleistung nicht mehr zum Verzicht auf die Steuerbefreiung der damit ausgeführten Umsätze berechtigt ist, also tatsächlich keine *steuerpflichtigen* Umsätze ausführen kann?

2. Bleibt in einem solchen Fall eines nachträglich eintretenden Umstands das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann bestehen, wenn die Steuerfestsetzungen nach nationalem Recht zulässigerweise unter einem sogenannten Vorbehalt der Nachprüfung standen, der eine rasche Steuerfestsetzung allein aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen ermöglicht, aber andererseits der Finanzbehörde das Recht gibt, die Steuerfestsetzung allseitig in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu korrigieren?

II — Im Vorabentscheidungsverfahren vorgelegte Erklärungen

9. Die deutsche Regierung und die Kommission haben innerhalb der Frist des Artikels 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes im vorliegenden Verfahren schriftliche Erklärungen eingereicht.

In der mündlichen Verhandlung, die am 2. Dezember 1999 stattgefunden hat, haben die Bevollmächtigten der Klägerin, der deutschen Regierung und der Kommission mündliche Ausführungen gemacht.

III — Untersuchung der Vorlagefragen

10. Die in dieser Rechtssache vorgelegten Fragen, die der Bevollmächtigte der Kommission in der mündlichen Verhandlung als „schwierig und technisch kompliziert" bezeichnet hat, werfen zwei Probleme auf. Zum einen geht es um die Festlegung, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige das Recht auf Abzug der für Investitionskosten entrichteten Vorsteuer erwirbt, und zum anderen darum, ob die Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug rückwirkend entziehen und sich dabei gegebenenfalls auf den vorläufigen Charakter der vorgenommenen Steuerfestsetzung berufen können [3]. Bevor ich zu diesen beiden Problemen Stellung nehme, halte ich es für erforderlich, die auf die Vermietung von Grundstücken anwendbaren Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und

3 — Das zwischen den Parteien streitige und von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung erwähnte Problem der Bestimmung, zu welchem Zeitpunkt die Errichtung des Gebäudes für die Zwecke des UStG als begonnen zu gelten hat, ist, wie der Bundesfinanzhof bereits in seinem Vorlagebeschluß anklingen ließ, eine Frage des nationalen Rechts, die im Rahmen der vorliegenden Rechtssache nicht zu untersuchen ist.

des deutschen Rechts ins Gedächtnis zu rufen.

A — *Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des deutschen Rechts, die für die Vermietung von Grundstücken gelten*

11. Nach der Sechsten Richtlinie ist die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit. Dies ist in Artikel 13 Teil B bestimmt, wo es heißt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...“

12. Allerdings ist in Artikel 13 Teil C bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

13. In Deutschland ist die Befreiung der Umsätze aus der Vermietung und der Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer in § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG geregelt. Doch hat dieser Staat von der ihm durch die Sechste Richtlinie gebotenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine Besteuerung zu optieren; dieses Recht ist in § 9 Absatz 1 UStG geregelt.

14. § 9 Absatz 2 UStG lautete in seiner Fassung vor der Änderung durch das

StMBG vom 21. Dezember 1993 wie folgt:

„Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei ... der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a) ... nur zulässig, soweit der Unternehmer nachweist, daß das Grundstück weder zu Wohnzwecken noch anderen nichtunternehmerischen Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist."

15. Durch das StMBG wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1994 der Umfang des Optionsrechts für die Besteuerung der Vermietung von Grundstücken eingeschränkt. § 9 Absatz 2 UStG in der neuen Fassung lautet:

„Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach Absatz 1 ist bei ... der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a) nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen."

16. In § 27 Absatz 2 UStG wurde durch das StMBG eine Übergangsbestimmung für die Anwendung der neuen Fassung von § 9 Absatz 2 eingefügt. In dieser Bestimmung heißt es:

„§ 9 Absatz 2 ist nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude

...

3. anderen als in den Nummern 1 und 2 bezeichneten Zwecken [4] dient oder zu dienen bestimmt ist und vor dem 1. Januar 1998 fertiggestellt worden ist,

und wenn mit der Errichtung des Gebäudes in den Fällen ... der Nr. 3 vor dem 11. November 1993 begonnen worden ist."

17. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung bestätigt, daß die Mitgliedstaaten im Rahmen von Artikel 13 Teile B und C über ein weites Ermessen verfügen.

4 — Die Nrn. 1 und 2 beziehen sich auf Gebäude, die Wohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienen.

18. So hat der Gerichtshof im Urteil Becker[5] festgestellt:

„Kraft der Befugnis, die [Artikel 13 Teil C] einräumt, können die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen, die unter die Steuerbefreiungen der Richtlinie fallen, gestatten, sei es in allen Fällen, sei es in bestimmten Grenzen oder nach bestimmten Modalitäten, auf die Befreiung zu verzichten."

19. Im Urteil Belgocodex[6], das nach dem Eingang des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen erlassen worden ist und auf das ich später zurückkommen werde, hat der Gerichtshof ausgeführt, daß „den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teile B und C ein weites Ermessen zusteht. Es ist nämlich ihre Sache, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheint, das Optionsrecht einzuführen. Die Freiheit, das Optionsrecht einzuführen oder auch nicht, ist weder zeitlich noch dadurch beschränkt, daß in der Vergangenheit eine gegenteilige Entscheidung getroffen wurde. Die Mitgliedstaaten können daher das von ihnen eingeführte Optionsrecht im Rahmen ihrer innerstaatlichen Zuständigkeiten auch wieder aufheben und zu der Grundregel zurückkehren, daß Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken von der Steuer befreit sind."

20. Aus diesem Urteil läßt sich in bezug auf den vorliegenden Fall ein erster Schluß ziehen. Deutschland war berechtigt, durch das StMBG von 1994 den Umfang des für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken eingeräumten Optionsrechts zu beschränken. Artikel 13 Teile B und C stellt es den Mitgliedstaaten frei, nach Maßgabe des gegenwärtigen wirtschaftlichen Kontextes zu entscheiden, ob es angebracht ist, das Recht auf Option für die Besteuerung einzuräumen, und gegebenenfalls, welche Voraussetzungen oder Beschränkungen für die Ausübung dieses Rechts zu verfügen sind.

21. Nach dieser Feststellung möchte ich prüfen, ob die Klägerin nach dem Gemeinschaftsrecht bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des StMBG von 1994 das Abzugsrecht erworben hat, und ob ihr dieses Recht rückwirkend entzogen werden konnte.

B — *Entstehung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, die für Investitionskosten entrichtet worden ist*

22. Die deutsche Regierung vertritt die Ansicht, nach der Systematik der Sechsten Richtlinie hänge das Recht auf Vorsteuer-

5 — Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 38).

6 — Urteil vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97 (Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 17).

abzug davon ab, ob die besteuerte Leistung für Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werde. Daher könne über das Bestehen des Abzugsrechts erst dann abschließend entschieden werden, wenn feststehe, für welche Umsätze die betreffenden Leistungen tatsächlich verwendet worden seien.

23. Wende man dieses Ergebnis auf den beschriebenen Sachverhalt an, so habe der Klägerin nach § 9 Absatz 2 UStG in der Fassung von 1994 zu keinem Zeitpunkt ein vorläufiges Vorsteuerabzugsrecht hinsichtlich der auf das Finanzdienstleistungsunternehmen entfallenden Vermietungsumsätze zugestanden, da dieses das Mietobjekt nicht seinerseits für steuerpflichtige Umsätze verwendet habe. Dabei sei auf die Neufassung der erwähnten Bestimmung abzustellen, weil der Steuerpflichtige das Gebäude erst nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des StMBG vermietet habe und für die Entscheidung über das Recht auf Vorsteuerabzug unter Beachtung der vor der Aufnahme dieser Umsatztätigkeiten eingetretenen Rechtsänderungen auf den Zeitpunkt der betreffenden Umsatztätigkeiten abzustellen sei.

24. Meines Erachtens entspricht die Ansicht der deutschen Regierung nicht den anwendbaren Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof.

25. Unter der Überschrift „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug" bestimmt Artikel 17 der Sechsten Richtlinie:

„(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,

...“ [7]

7 — Ursprüngliche Fassung des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie. Absatz 2 wurde später geändert durch Artikel 1 Nr. 22 der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) und durch Artikel 1 Nr. 10 der Richtlinie 95/7/EWG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18).

26. Nach Artikel 10 Absatz 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie treten der „Steuertatbestand und der Steueranspruch ... zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird".

27. Der Gerichtshof hat wiederholt festgestellt, 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 unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen [8].

28. Der Gerichtshof hat auch entschieden, daß das den Steuerpflichtigen eingeräumte Recht auf Vorsteuerabzug für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden können muß, da keine Bestimmung den Mitgliedstaaten erlaubt, dieses Recht einzuschränken. Solche Einschränkungen müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten, so daß Ausnahmen nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig sind [9]. In diesem Sinne hat der Gerichtshof ausgeführt, daß in Artikel 17 Absätze 1 und 2 die Voraussetzungen für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug genau angegeben sind. Diese Vorschriften lassen den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum. Sie begründen damit für Einzelpersonen Rechte, auf die diese sich vor den nationalen Gerichten berufen können, um einer mit diesen Rechten unvereinbaren nationalen Regelung entgegenzutreten [10].

29. Was konkret Investitionskosten angeht, die im Hinblick auf die Aufnahme einer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit getätigt worden sind, so ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes [11] zu berücksichtigen, daß diese Kosten bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie darstellen und daß der Steuerpflichtige daher das Recht auf Abzug der für sie entrichteten Mehrwertsteuer hat. Andernfalls würde der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuerkosten im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit belastet, ohne daß er sie gemäß Artikel 17 abziehen könnte, und es würde willkürlich zwischen Investitionsausgaben vor und während der tatsächlichen Nutzung eines Grundstücks unterschieden [12].

30. Ferner bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tä-

8 — Vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15) und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15).

9 — Vgl. insbesondere Urteile Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 16 und 17) vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27), vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18) und Ghent Coal (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 16).

10 — Urteil BP Soupergaz (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 35).

11 — Für eine eingehende Darstellung dieser Rechtsprechung vgl. meine Schlußanträge vom selben Tag in der Rechtssache Breitsohl (C-400/98, Urteil vom 8. Juni 2000, Slg. 2000, I-4321, I-4324), Nrn. 18 bis 27.

12 — Urteil Rompelman (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 22 und 23).

tigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat, oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte [13]. Denn der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet, daß die von der Steuerbehörde festgestellten Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängen können, die nachträglich eingetreten sind [14]. Gegebenenfalls kann die Lieferung eines Investitionsguts innerhalb des Berichtigungszeitraums zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs unter den in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen führen [15].

31. Somit ergibt sich aus den einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in der Auslegung durch den Gerichtshof, daß die Bestimmung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer für Investitionskosten zu dem Zeitpunkt erfolgen muß, zu dem die Lieferung der Gegenstände oder Dienstleistungen erfolgt, für die diese Ausgaben getätigt wurden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß er den wirklichen Willen hat, die Investitionen für eine Tätigkeit zu verwenden, die nach der Sechsten Richtlinie oder nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden nationalen Regelung steuerpflichtig ist, erwirbt er unmittelbar das Abzugsrecht, auch wenn die beabsichtigte Tätigkeit niemals zur Ausführung gelangt.

32. Ferner wird der Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Investitionsgüter und der Entstehung des Abzugsrechts meines Erachtens durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie nur bestätigt, der die Berichtigung der Vorsteuerabzüge regelt. Artikel 20 Absatz 2, der die Investitionsgüter betrifft, stellt die allgemeine Regel auf, daß eine Berichtigung vorgenommen wird, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren *einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden*, erstreckt, nicht aber eine Berichtigung zu dem Zeitpunkt, zu dem die Benutzung der Investitionsgüter für die Durchführung steuerpflichtiger Tätigkeiten beginnt [16].

33. Zurück zum vorliegenden Fall: Es ist Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, welches der wirkliche Wille der Klägerin zu dem Zeitpunkt war, zu dem die Investitionskosten entstanden, die Gegenstand des Streites sind [17]. Bestand ihre wirkliche Absicht darin, diese Investitionen für eine Tätigkeit zu verwenden, die damals steuerpflichtig war — oder besser noch, die dies aufgrund des später aufgehobenen Rechts auf Option für die Besteuerung sein konnte — so ist davon auszugehen, daß, wie die Kommission zu Recht geltend macht, die Klägerin das Abzugsrecht zu

13 — Urteil Ghent Coal (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 19 und 20).

14 — Urteil Inzo (zitiet in Fußnote 2, Randnr. 21).

15 — Urteil Ghènt Coal (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 23).

16 — Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf zwanzig Jahre verlängert werden (Artikel 20 Absatz 2 letzter Satz in der Fassung der Richtlinie 95/7, zitiert in Fußnote 7). Allerdings heißt es in Absatz 2 ebenfalls: „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*" (Hervorhebung von mir). Allerdings stellt diese den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit eine Ausnahme von der erwähnten allgemeinen Regel dar. Zum anderen enthält Artikel 17 in bezug auf das Abzugsrecht keinen Vorbehalt dieser Art zugunsten der Mitgliedstaaten.

17 — Das vorlegende Gericht führt aus, daß die Gesellschafter mindestens bis Juni 1993 die Absicht gehabt hätten, die Baugenehmigung an einen Dritten zu veräußern. Dennoch ist es Sache des nationalen Gerichts, zu erhellen, ob dieser Umstand, in bezug auf den der Vorlagebeschluß keine ausreichenden Angaben enthält, einen Einfluß auf die Rechtmäßigkeit des vom Finanzamt bewilligten vorläufigen Abzugs hat.

dem Zeitpunkt erworben hat, zu dem die betreffenden Leistungen erbracht wurden, also vor dem Inkrafttreten der Rechtsänderung. Daher werde ich nun die Frage der rückwirkenden Aufhebung eines *bereits erworben* Optionsrechts für die Besteuerung und den Abzug prüfen.

C — *Befugnis der Mitgliedstaaten, rückwirkend das bereits erworbene Recht auf Option für die Besteuerung und Abzug der Mehrwertsteuer aufzuheben*

34. Bei der Behandlung dieses Punktes muß ich mich nochmals auf das Urteil Belgocodex [18] beziehen. In dieser Rechtssache hatte die Klägerin des Ausgangsverfahrens ein Gebäude erworben, an dem sie eine Reihe von Renovierungsarbeiten durchführen ließ. Später vermietete sie es an ein Unternehmen, das es für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendete. Die Klägerin zog dann die Mehrwertsteuer ab, mit der die Renovierungsarbeiten belastet waren.

35. Die Klägerin nahm den Abzug aufgrund des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 zur Änderung des belgischen Mehrwertsteuergesetzes vor, mit dem das Recht auf Option für die Besteuerung bei Vermietungen von Gebäuden eingeführt wurde. Allerdings sollten nach dem Gesetz die Form der Option, die Art und Weise ihrer Ausübung und die Voraussetzungen, die der Mietvertrag erfüllen müsse, in einer Durchführungsregelung bestimmt werden, die niemals erlassen wurde. Am 6. Juli 1994 wurde das Gesetz von 1992 förmlich rückwirkend aufgehoben.

36. Wegen dieser Aufhebung versagte die belgische Steuerverwaltung der Klägerin den beanspruchten Abzug, die daraufhin Klage beim Tribunal de première instance Nivelles erhob; dieses legte dem Gerichtshof die Frage vor, ob ein Mitgliedstaat, der von der in Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht und demgemäß seinen Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt habe, für eine Besteuerung bestimmter Grundstücksvermietungen zu optieren, dieses Optionsrecht durch ein späteres Gesetz aufheben und so die Befreiung uneingeschränkt wieder einführen könne.

37. Vor dem Gerichtshof machte die Klägerin geltend, daß die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit der rückwirkenden Aufhebung der fraglichen nationalen Rechtsvorschriften entgegenstünden. Mit dem Erlaß des Gesetzes von 1992 habe sie unabhängig vom Erlaß einer Königlichen Durchführungsverordnung mit der Einräumung des Optionsrechts rechnen dürfen.

38. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil darauf hingewiesen, daß die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechts-

18 — Zitiert in Fußnote 6.

sicherheit Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden müssen. Unter den besonderen Umständen des vorliegenden Falles hatte nach Ansicht des Gerichtshofes jedoch nicht er, sondern das nationale Gericht zu beurteilen, ob in der rückwirkenden Aufhebung eines Gesetzes, zu dem nie eine Durchführungsverordnung erlassen wurde, ein Verstoß gegen diese Grundsätze liegt.

39. Die „besonderen Umstände" in der Rechtssache Belgocodex bestanden in Zweifeln daran, ob das Gesetz von 1992 im Einklang mit den einschlägigen Bestimmungen des belgischen Rechts tatsächlich die Möglichkeit bot, im vorliegenden Fall in Ermangelung der vorgesehenen Durchführungsregelung für die Besteuerung zu optieren. Es handelte sich also um eine Frage, deren Klärung Sache des vorlegenden Gerichts war.

40. Nach Ansicht der Kommission sind derartige besondere Umstände im vorliegenden Fall nicht gegeben. Unter Berufung auf das Urteil Ghent Coal [19] vertritt sie die Ansicht, daß der Klägerin das Abzugsrecht nicht mehr aufgrund von Umständen entzogen werden könne, die von ihrem Willen unabhängig seien. Eine gesetzliche Einschränkung des Optionsrechts, soweit dieser durch eine Übergangsregelung Rückwirkung zukomme, sei in diesem Sinne als Umstand zu betrachten, der von dem Willen des Steuerpflichtigen unabhängig sei. Daher seien der Klägerin die bis zum Inkrafttreten der Rechtsänderung geltend gemachten Vorsteuern zu belassen.

41. Ich teile die Ansicht der Kommission. Dem Vorlagebeschluß läßt sich entnehmen, daß die Klägerin in den Steuerjahren 1992 und 1993 alle nach der damals geltenden deutschen Regelung erforderlichen Voraussetzungen erfüllte, um von dem Recht auf Option für die Besteuerung Gebrauch machen zu können. Später hinderte sie das Inkrafttreten der neuen Regelung daran, ihre Absicht auszuführen, die Investitionsgüter für die Zwecke steuerpflichtiger wirtschaftlicher Tätigkeiten zu benutzen. Diese Rechtsänderung stellt daher meines Erachtens einen „vom Willen" des Steuerpflichtigen „unabhängigen Umstand" im Sinne des Urteils Ghent Coal dar, der dem Steuerpflichtigen das bereits erworbene Abzugsrecht nicht entziehen konnte.

42. Zwar verleiht, wie ich bereits ausgeführt habe, Artikel 13 Teile B und C der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen bei der Regelung des Optionsrechts und sogar bei dessen Aufhebung, doch darf dieses Ermessen nicht dazu benutzt werden, durch Beseitigung eines bereits erworbenen Abzugsrechts gegen Artikel 17 Absatz 1 der Richtlinie zu verstoßen.

43. Diese Beseitigung stellt darüber hinaus eine Verletzung des berechtigten Vertrauens

19 — Zitiert in Fußnote 8.

des Steuerpflichtigen auf die korrekte Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie dar. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die Beachtung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes, bei dem es sich um einen höherrangigen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts handelt [20], jeder mit der Anwendung dieses Rechts betrauten Behörde obliegt [21].

45. Die deutsche Regierung trägt vor, selbst wenn man in der Anwendung einer Rechtsänderung auf ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht für Leistungen, die vom Steuerpflichtigen vor dieser Rechtsänderung bezogen worden seien, eine unzulässige Rückwirkung sähe, wären im vorliegenden Fall die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit nicht verletzt, da die Klägerin wegen des in der AO vorgesehenen Vorbehalts der Nachprüfung noch kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des Rechts auf Vorsteuerabzug habe geltend machen können.

D — *Einfluß des vorläufigen Charakters der Steuerfestsetzungen*

44. Meines Erachtens ändert der Umstand, daß die Steuerverwaltung nach dem nationalen Recht vorläufige Steuerbescheide in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht ändern kann [22], nichts an der bisherigen Untersuchung.

46. Die Möglichkeit für die Steuerverwaltungen, Nachprüfungen vorzunehmen und, wenn es sich als angebracht erweist, vorläufige Steuerbescheide zu ändern, besteht in den meisten Mitgliedstaaten und stellt zweifellos ein nützliches Instrument bei der Verwaltung der Steuern im allgemeinen und der Mehrwertsteuer im besonderen dar [23].

47. Stellt also die Steuerverwaltung aufgrund einer Nachprüfung fest, daß ein Steuerpflichtiger versucht hat, sie dadurch zu hintergehen, daß er den Kauf von Gegenständen, die in Wirklichkeit für seinen privaten Gebrauch bestimmt sind, als Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen anmeldet, um die entrichtete Mehrwertsteuer abziehen zu können, so kann sie die Steuer von Amts wegen fest-

20 — Urteil vom 19. Mai 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-104/89 und C-37/90 (Mulder u. a./Rat und Kommission, Slg. 1992, I-3061, Randnr. 15).

21 — Urteil vom 27. September 1979 in der Rechtssache 230/78 (Eridania, Slg. 1979, 2749, Randnr. 31). Dagegen ist es offenkundig, daß die durch das StMBG eingeführte Rechtsänderung in vollem Umfang für die von der Klägerin vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens, dem 1. Januar 1994, an bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gilt. Denn, wie der Gerichtshof festgestellt hat, darf „der Anwendungsbereich [des Grundsatzes des Vertrauensschutzes] aber nicht soweit ausgedehnt werden, daß die Anwendung einer neuen Regelung auf die künftigen Folgen von Sachverhalten schlechthin ausgeschlossen ist, die unter der Geltung der früheren Regelung entstanden sind, ohne daß die Verpflichtungen gegenüber den Behörden übernommen worden sind" (Urteil vom 16. Mai 1979 in der Rechtssache 84/78, Tomadini, Slg. 1979, 1801, Randnr. 21).

22 — So regelt dies § 164 AO, der folgendes bestimmt:
„(1) Die Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne daß dies einer Begründung bedarf ...
(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden ...
...
(4) Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft ..."

23 — Die Verwaltung der Mehrwertsteuer beruht üblicherweise auf dem System der Selbstveranlagung, bei dem die Steuerpflichtigen selbst die Steuerschuld festzusetzen und an die Staatskasse abzuführen haben.

setzen und den bereits bewilligten Abzug widerrufen.

48. Das gleiche gilt im Zusammenhang mit dem Berichtigungsverfahren des Artikels 20 der Sechsten Richtlinie. Nach diesem System muß der Steuerpflichtige, was konkret Investitionsgüter angeht, die abgezogene Vorsteuer berichtigen, wenn innerhalb eines bestimmten Zeitraums bestimmte Umstände eintreten. Wenn also im vorliegenden Fall die Klägerin die vorgesehene Nutzung des Grundstücks beispielsweise durch eine Änderung des zu Wohnzwecken bestimmten Anteils geändert hätte, so hätte die Steuerverwaltung die entrichtete Vorsteuer anteilig kürzen können.

49. Aus den Akten geht jedoch nicht hervor, daß die Klägerin eine Steuerhinterziehung begangen hätte oder die beabsichtigte Nutzung des Grundstücks zu dem Zeitpunkt geändert hätte, zu dem sie ursprünglich ihr Recht auf Option für die Besteuerung und den Vorsteuerabzug ausübte. Daher könnte im vorliegenden Fall die Aufhebung des bereits erworbenen Rechts auf Option und Vorsteuerabzug einzig auf die spätere Rechtsänderung gestützt werden, mit der das Recht auf Option für die Besteuerung bei den von der Klägerin entwickelten wirtschaftlichen Tätigkeiten beseitigt wurde.

50. Wie ich jedoch bereits ausgeführt habe, ergibt sich das in Rede stehende Abzugsrecht unmittelbar aus Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie. Daher hatte die Klägerin aufgrund des Gemeinschaftsrechts ein berechtigtes Vertrauen auf Wahrung ihres Abzugsrechts erworben. Unter diesen Umständen bin ich der Ansicht, daß die Steuerverwaltung das Verfahren zur Nachprüfung der vorläufigen Steuerfestsetzungen nicht dazu benutzen durfte, rückwirkend dieses bereits erworbene Recht zu beseitigen, da dies das berechtigte Vertrauen des Steuerpflichtigen aufgrund des Gemeinschaftsrechts verletzt hätte.

IV — Ergebnis

51. Nach allem schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs wie folgt zu antworten:

Artikel 17 Absatz 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 ist so auszulegen, daß es diese Bestimmung einem Mitgliedstaat, der beschließt, das Recht auf Option für die Besteuerung in bezug auf bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten aufzuheben, verwehrt das Recht auf Abzug der für Investitionskosten, die vor dem Inkrafttreten dieser Änderung im Hinblick auf die Ausführung dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten getätigt wurden, entrichteten Mehrwertsteuer rückwirkend zu entziehen. Dies gilt auch dann, wenn der Abzug dem Steuerpflichtigen zunächst unter dem Vorbehalt einer späteren Nachprüfung bewilligt wurde.