SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CARL OTTO LENZ
vom 23. November 1995 *

A — Einführung

1. Im vorliegenden Fall bittet die Rechtbank van eerste aanleg in Brügge um eine Auslegung des Begriffs der „wirtschaftlichen Tätigkeit" im Sinne der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) [1]. Dem liegt ein Rechtsstreit der INZO (Intercommunale voor zeewaterontzilting), einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Form einer Aktiengesellschaft in Liquidation, gegen den Belgischen Staat zugrunde. Die INZO wurde 1974 u. a. von den Provinzen West- und Ostflandern und mehreren Küstengemeinden errichtet, um Verfahren im Zusammenhang mit der Behandlung von See- und Brackwasser zu entwickeln und anzuwenden und dieses Wasser zu Trinkwasser für die Versorgung zu verarbeiten und zu vermarkten. Die INZO hat daraufhin ein Büro eingerichtet und mehrere Darlehensverträge sowie einen Vertrag mit der Stadt Ostende über ein Gelände für eine Entsalzungsanlage abgeschlossen. Vor allem aber gab sie in den Jahren nach 1976 eine Rentabilitätsstudie in Auftrag.

2. Die Gesellschaft wurde von den belgischen Steuerbehörden als Steuerpflichtiger registriert und machte Vorsteuerabzug für die genannten Tätigkeiten in Höhe von 4 913 001 BFR für den Zeitraum von 1978 bis 1982 geltend. Dies wurde von der Steuerbehörde akzeptiert.

3. Nachdem die Studie zahlreiche Rentabilitätsprobleme aufgezeigt hatte und sich einige Investoren zurückgezogen hatten, beschloß die Generalversammlung am 27. Mai 1988 die vorzeitige Auflösung der Gesellschaft. Die geplante Kommerzialisierung war somit nicht mehr möglich.

4. Die Steuerbehörde hatte bereits im Jahre 1983 im Rahmen einer Steuerprüfung festgestellt, daß die INZO bisher keine steuerbaren Umsätze nachgewiesen hatte. Aus diesem Grunde wurden die im Rahmen des Vorsteuerabzugs zurückgezahlten Steuern zurückgefordert. Der Zahlungsbefehl der Steuerbehörde Ostende, gegen den sich die INZO wendet, datiert vom 3. Februar 1992 und wurde am 14. Februar 1992 für vollstreckbar erklärt. Darin wird der Vorsteuerabzug in

* Originalsprache: Deutsch.

1 — Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 (ABl. L 145, S. 1).

Höhe von 4 913 001 BFR Mehrwertsteuer zuzüglich 736 500 BFR Geldbuße und Verzugszinsen geltend gemacht. Als Begründung wird angegeben, es bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, da die INZO kein Steuerpflichtiger im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sei. Nach Auffassung des nationalen Gerichts ist es notwendig, dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung des Artikels 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorzulegen. Diese lauten:

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

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt."

5. Die hier einschlägige Regelung des Vorsteuerabzugs der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Artikel 17

Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

(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,

..."

6. Das nationale Gericht hat daraufhin folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die Tätigkeit einer zu einem genau bestimmten Zweck („Erforschung und Studium, Aufbau und Anwendung sowie Förderung aller Verfahren zur Behandlung, zur Gewinnung und zum Verkauf von See- und Brackwasser") errichteten Gesellschaft, die in concreto nur darin bestand, eine umfangreiche Rentabilitätsstudie hinsichtlich des zu entwickelnden Verfahrens, die dann die fehlende Rentabilität aufzeigte und zugleich zur Liquidation der Gesellschaft führte, in Auftrag zu geben und zu bezahlen, als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 anzusehen?

B — Stellungnahme

7. Es ist unstreitig, daß die INZO die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nie aufgenommen und deshalb auch keine besteuerbaren Umsätze getätigt hat. Die nationale Steuerbehörde hat die Gesellschaft zwar als Steuerpflichtigen registriert und ihr das Recht auf Vorsteuerabzug gewährt, die INZO hat aber lediglich die Rentabilitätsstudie in Auftrag gegeben und weitere ebenfalls nur vorbereitende Handlungen vorgenommen. Darin liegt der wesentliche Unterschied zu den bisher vom Gerichtshof entschiedenen Fällen.

8. Zum Beispiel ging es in dem in allen Schriftsätzen zitierten Urteil Rompelman [2] um die Frage, ob eine vorbereitende Handlung einer später aufgenommenen wirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden kann und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen, mit der Konsequenz, daß der Handelnde als Steuerpflichtiger mit Recht auf Vorsteuerabzug angesehen werden kann. Das heißt, zum Zeitpunkt der Entscheidung des Gerichtshofes war die wirtschaftliche Tätigkeit bereits aufgenommen worden. Der Gerichtshof entschied also im nachhinein, ob eine Handlung als Vorbereitungshandlung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen war. In der Urteilsbegründung führte er aus, daß eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie mehrere aufeinanderfolgende Tätigkeiten umfassen kann, wobei vorbereitende Tätigkeiten bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind [3]. Das bedeutet aber, daß vorbereitende Handlungen selbst noch keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, aber als solche zu behandeln sind.

9. Im vorliegenden Fall geht es zunächst nicht um die Frage, ob eine Tätigkeit bereits als Vorbereitungshandlung der späteren wirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden kann, sondern um die Frage, ob eine Entscheidung der nationalen Behörde, eine Handlung als Vorbereitungshandlung anzusehen und den Handelnden als Steuerpflichtigen mit Recht auf Vorsteuerabzug zu registrieren, rückgängig gemacht werden kann, wenn feststeht, daß die geplante wirtschaftliche Tätigkeit nie aufgenommen und keine besteuerbaren Umsätze getätigt wurden.

2 — Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655).

3 — Rechtssache 268/83, a. a. O., Randnr. 22.

10. Nach Meinung der Klägerin ist dies nicht möglich. Sie trägt vor, ihre Tätigkeiten seien nach der Rechtsprechung im Fall Rompelman als Vorbereitungshandlung und somit als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Daß die wirtschaftliche Tätigkeit aus Gründen, die die INZO nicht zu vertreten hat, nicht aufgenommen wurde, spiele dabei keine Rolle. Nachdem sie die Vorbereitungshandlung durchgeführt habe, sei die INZO als Steuerpflichtiger anzusehen. Diese Eigenschaft könne nicht nachträglich aberkannt werden. Sie bezieht sich dabei auf das Urteil Rompelman, wonach das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden [4].

11. Meines Erachtens kann die Rechtsprechung im Fall Rompelman nicht ohne weiteres auf den hier vorliegenden Fall übertragen werden. Im Fall Rompelman stand fest, daß die wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen worden war. In Kenntnis dieser Tatsache hat der Gerichtshof die Situation zur Zeit der Vorbereitungshandlungen im nachhinein beurteilt. Dabei hat er sich zwar dahin gehend geäußert, daß aus Gründen der Steuerneutralität jeder wirtschaftlich Tätige gleich zu behandeln sei, auch bezüglich der Vorbereitungshandlungen. Es sei nicht gerechtfertigt, bis zur endgültigen Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit eine Eigenschaft als Steuerpflichtiger zu verneinen und damit für die Tätigkeiten zur Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu gewähren. Man könne z. B. nicht willkürlich zwischen Investitionsausgaben vor und während der wirtschaftlichen Tätigkeit unterscheiden. Selbst wenn ein Vorsteuerabzug gewährt werde, aber erst im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit, sei eine finanzielle Belastung gegeben, die einer neutralen Steuerbelastung widerspreche [5]. Das heißt, es muß bereits im Zeitpunkt der Vorbereitungshandlung, d. h. im voraus, über die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs entschieden werden. Der Gerichtshof führt dazu weiter aus, daß derjenige, der ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend macht, nachweisen muß, daß er die notwendigen Voraussetzungen erfüllt, d. h. daß er Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist. Die nationale Abgabenverwaltung habe in diesem Zusammenhang die Möglichkeit, objektive Belege für die erklärte Absicht, wirtschaftlich tätig zu werden, zu verlangen [6].

12. Der Gerichtshof ist dabei jedoch davon ausgegangen, daß die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit auch aufgenommen wird. Das heißt, selbst wenn die Gesellschaft ihre Absicht, wirtschaftlich tätig zu werden, zur Zufriedenheit der nationalen Behörde nachgewiesen hat, steht noch nicht fest, wie zu entscheiden ist, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen wird.

13. Wenn der Gerichtshof im Urteil Rompelman ausführt, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten *unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis* in neutraler Weise

4 — Rechtssache 268/83, a. a. O., Randnr. 19.

5 — Rechtssache 268/83, a. a. O., Randnr. 23.

6 — Rechtssache 268/83, a. a. O., Randnr. 24.

steuerlich belastet werden, so bedeutet dies: unabhängig davon, zu welchem Ergebnis die wirtschaftliche Tätigkeit führt. Im hier vorliegenden Fall kam es aber nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit, also kann auch kein Ergebnis derselben existieren. Die Vorbereitungshandlung (das Inauftraggeben der Rentabilitätsstudie) führte zu einem Ergebnis: zu dem negativen Ergebnis, daß die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen werden sollte. Aber die Vorbereitungshandlung selbst stellt noch keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Sie könnte höchstens einer solchen zugerechnet werden. Ob dies möglich ist bzw. ob eine solche Zuordnung aufrechterhalten bleiben kann, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen wird, das ist die hier zu entscheidende Frage.

14. Dabei spielt es keine Rolle, daß die INZO die völlige Einstellung der Tätigkeiten nicht zu verantworten hat; wobei letzteres auch fraglich ist, denn die Tätigkeit wurde wohl vor allem wegen mangelnder Rentabilität — und das liegt in der Verantwortung von INZO — eingestellt.

15. Hier geht es jedoch nicht um die Gründe für die Nichtaufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit. Es stellt sich vielmehr die Frage, ob die Absicht allein, wirtschaftlich tätig zu werden, ausreicht, um jemanden als Steuerpflichtigen anzusehen, auch wenn die Vorbereitungshandlung keiner späteren wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden kann.

16. Auch im Urteil Lennartz [7], in dem der Gerichtshof nochmals auf seine Rechtsprechung in der Rechtssache Rompelman Bezug nimmt, geht es darum, im nachhinein zu beurteilen, ob eine Investition, die erst nachträglich für eine wirtschaftliche Tätigkeit genutzt wird, im Zeitpunkt der Investition bereits als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen war. Auch hier ging der Gerichtshof davon aus, daß die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit auch aufgenommen wird. Er nennt sogar als ein Kriterium für die Beurteilung der Frage die Zeitspanne zwischen der Investition und der späteren wirtschaftlichen Tätigkeit. [8]

17. Daraus ergibt sich meines Erachtens, daß die Rechtsprechung im Fall Rompelman nicht ohne weiteres auf den hier vorliegenden Fall, in dem die Gesellschaft nie wirtschaftlich tätig geworden ist, angewendet werden kann.

18. Auch die Kommission weist in ihrem Schriftsatz auf den Unterschied zwischen der Situation in der Rechtssache Rompelman und dem hier vorliegenden Fall hin. Allerdings gelangt sie zu der Auffassung, man müsse die Rechtsprechung im Fall Rompelman auch hier anwenden. Von dem Moment an, wo eine Person sich nach Artikel 22 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie als Steuerpflichtiger erkläre und dies ohne betrügerische Absicht und zur Zufriedenheit der nationalen Steuerbehörde auf objektive Elemente stütze, spiele es keine Rolle, ob besteuerbare Umsätze getätigt würden oder nicht. Wenn keine getätigt würden, so hindere dies nicht daran, die Investitionen als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des

7 — Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795).

8 — Rechtssache C-97/90, a. a. O., Randnr. 20.

Artikels 4 Absatz 1 und Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen und ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu gewähren. Wenn die Steuerbehörde aufgrund der ihr vorgelegten Unterlagen eine Absicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit als gegeben ansehe und deshalb jemanden als Steuerpflichtigen registriere und ihm ein Recht auf Vorsteuerabzug gewähre, könne sie dies nicht aufgrund unvorhergesehener späterer Ereignisse nachträglich wieder rückgängig machen. Dies sei nur dann möglich, wenn der Betreffende in betrügerischer Absicht falsche Angaben gemacht habe.

19. Die Kommission stützt sich dabei auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Er verbiete es, ein einmal gewährtes Recht auf Vorsteuerabzug nachträglich wieder abzuerkennen. Allerdings sieht die Kommission selbst eine Einschränkung vor: die nationale Steuerbehörde sei an ihre Entscheidung gebunden, solange keine Änderung in der Tätigkeit des Steuerpflichtigen eintrete.

20. Man könnte die Situation im hier vorliegenden Fall meines Erachtens auch als Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit ansehen, und zwar als die radikalste, die möglich ist: Es wird keine Wirtschaftstätigkeit aufgenommen. Es ändert sich vielleicht nichts an der Absicht und an der Vorbereitungstätigkeit selbst, aber die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit, der die Vorbereitungshandlung zuzurechnen wäre, wird nicht aufgenommen. Das heißt, es liegt eine Änderung vor, die — auch nach Meinung der Kommission — die Bindung der nationalen Verwaltung an ihre ursprüngliche Entscheidung aufhebt.

21. Ein meines Erachtens wichtiges Argument für die Möglichkeit der Rückforderung des gewährten Vorsteuerabzugs ist darin zu sehen, daß die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie selbst in Artikel 20 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorsieht. Eine solche Berichtigung kann vorgenommen werden, wenn sich der Betrag des Vorsteuerabzugs ändert, z. B. wenn ein Kauf rückgängig gemacht wurde oder Rabatte gewährt wurden. Daraus ergibt sich zunächst, daß ein einmal gewährter Vorsteuerabzug durchaus korrigiert werden kann.

22. Außerdem stellt sich die Frage, warum, wenn eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einer Änderung des Betrages möglich ist, der Vorsteuerabzug nicht erst recht geändert werden muß, wenn eigentlich keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt und somit kein Recht auf Vorsteuerabzug gegeben ist. Warum sollte jemand, der nicht wirtschaftlich tätig ist und dem deshalb kein Vorsteuerabzugsrecht zusteht, keiner Änderung unterliegen, während ein Steuerpflichtiger bei einer Änderung des Betrages des Vorsteuerabzugs, die Differenz zurückzahlen muß? Für eine solche Unterscheidung ist keine Rechtfertigung ersichtlich. Eine Rückforderung des gewährten Vorsteuerabzugs muß deshalb möglich sein.

23. Daraus können sich Probleme im Bereich des Vertrauensschutzes ergeben. Dies hängt aber vor allem von der nationalen Ausgestaltung ab. Deutschland hat z. B. vorgetragen, im Fall von Vorbereitungshandlungen sei die Entscheidung über die Unternehmereigenschaft und das Recht auf Vorsteuerabzug zunächst nur vorläufig, d. h. von der aufschiebenden Bedingung abhängig, daß überhaupt entgeltliche Leistungen ausgeführt werden. Erst wenn es wirklich zu entgeltlichen Umsätzen komme, werde die Entscheidung endgültig.

24. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, daß die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ein solches Vorgehen vorschreibt. Es ist jedoch unschwer zu erkennen, daß bei einer solchen nationalen Regelung kaum Probleme im Bereich des Vertrauensschutzes auftreten, wenn ein bereits gewährter Vorsteuerabzug nochmals zurückgefordert wird — es sei denn, es liegen außergewöhnliche Umstände, wie z. B. eine unangemessen lange Zeitspanne zwischen vorläufiger Entscheidung und Rückgängigmachung derselben, vor.

25. Gerade das ist im vorliegenden Fall problematisch. Vorsteuerabzug wurde erstmals für das Jahr 1978 gewährt. Bis zur ersten Steuerkontrolle durch die nationale Behörde vergingen fünf Jahre und bis zur Zustellung des Zahlungsbefehls weitere neun Jahre. Daraus können sich Probleme des Vertrauensschutzes ergeben. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, dies im Rahmen der nationalen Regeln im Einzelfall zu entscheiden.

26. Vom Gerichtshof ist dagegen die grundsätzliche Frage zu entscheiden, ob eine Rückforderung des Vorsteuerabzugs überhaupt möglich ist. Da, wie oben gesehen, auch bei einer Rückforderung die Aspekte des Vertrauensschutzes ausreichende Beachtung finden können, ist meines Erachtens eine Rückforderung möglich, zumal die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie selbst eine Berichtigung vorsieht. Das heißt, die Möglichkeit der Rückforderung des gewährten Vorsteuerabzugs scheitert nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes.

27. Als weiteres Argument gegen die Möglichkeit einer Rückforderung des Vorsteuerabzugs führt die Kommission den vom Gerichtshof in der Rechtssache Rompelman hervorgehobenen Grundsatz der Steuerneutralität an. Danach sollen alle Unternehmer bezüglich der steuerlichen Belastung neutral behandelt werden, unabhängig davon, ob sie nur Vorbereitungshandlungen treffen oder bereits steuerbare Umsätze tätigen.

28. Auch in diesem Zusammenhang ist wieder darauf hinzuweisen, daß hier im vorliegenden Fall keine wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen wurde. Aus diesem Grunde

würde es meines Erachtens im Gegenteil gerade gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, wenn der gewährte Vorsteuerabzug nicht zurückgezahlt würde. Für eine Tätigkeit, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ist, wird kein Vorsteuerabzug gewährt. Vorbereitungshandlungen werden insofern besonders behandelt, weil und wenn sie einer späteren wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden können. Ist dies jedoch nicht möglich, weil es an einer späteren wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt, so ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Wichtig ist nämlich nicht die Vorbereitungshandlung, sondern die wirtschaftliche Tätigkeit. Sie ist Ausgangspunkt der Überlegungen. Sie muß bei den einzelnen Unternehmern neutral behandelt werden. Darauf weist auch die Beklagte in ihren Schriftsätzen hin. Warum sollte also jemand, der nicht wirtschaftlich tätig ist, ebenso behandelt werden, wie jemand, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?

29. In diesem Zusammenhang weisen sowohl die Beklagte als auch Deutschland zu Recht auf Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie hin. Danach ist ein Vorsteuerabzug nur möglich, wenn die Ausgaben vom Steuerpflichtigen „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze" getätigt wurden.

30. Auch hier könnte man wieder argumentieren, wichtig sei allein die Absicht. Ob anschließend wirklich Umsätze getätigt würden, sei unwichtig. Nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist aber nur ein *Steuerpflichtiger* zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies ist nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie jemand, der eine wirtschaftliche Tätigkeit *ausübt* — nicht jemand, der ein solches Tätigwerden nur *beabsichtigt*.

31. Wie Deutschland zu Recht ausführt, ging es in der Rechtssache Rompelman um die Frage, *wann* diese wirtschaftliche Tätigkeit, die ausgeübt wird, beginnt. Im Interesse der Neutralität der Besteuerung hat man sie auf Vorbereitungshandlungen vorverlagert und dabei auf den Zusammenhang zwischen Vorbereitungshandlung und späterer wirtschaftlicher Tätigkeit abgestellt. Wird der Betreffende aber später nicht wirtschaftlich tätig, können diese Überlegungen nicht aufrechterhalten werden. Es besteht kein Anlaß, ein Recht auf Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn überhaupt keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

32. Mindestens ebenso wichtig wie das Prinzip der steuerlichen Neutralität ist ein weiteres Prinzip im Mehrwertsteuersystem, auf das die Beklagte und Deutschland ebenfalls verweisen. Es handelt sich um das Prinzip, daß die Mehrwertsteuer immer beim privaten Endverbraucher fällig wird. Das heißt, man geht von einer Leistungskette aus. Ein Steuerpflichtiger, der Umsätze tätigt und Leistungen an andere erbringt, steht nicht am Ende der Kette und kann deshalb Vorsteuerabzug geltend machen. Die Steuer wird erst beim privaten Endverbraucher, an den er geleistet hat, fällig. Wenn der „Steuerpflichtige" nun aber keine Umsätze tätigt und damit keine Leistung erbringt, ist er praktisch der

Endverbraucher. Das heißt, die Mehrwertsteuer wird bei ihm fällig. Würde ihm ein Recht auf Vorsteuerabzug zugestanden, blieben seine Tätigkeiten unversteuert. Wie die Beklagte zu Recht vorträgt, würde dies gegen ein grundlegendes Prinzip des Mehrwertsteuersystems verstoßen. Aus diesem Grunde kann der INZO hier kein Recht auf Vorsteuerabzug mehr zugestanden werden. Es steht fest, daß die INZO nie wirtschaftlich tätig geworden ist, also nie Umsätze getätigt hat. Das heißt, die Gesellschaft ist wie ein Endverbraucher zu behandeln, bei dem die Mehrwertsteuer fällig wird. Aus diesem Grunde muß die INZO den gewährten Vorsteuerabzug zurückzahlen.

33. Entgegen der Meinung der Kommission liegt dabei gerade keine Erschütterung des Mehrwertsteuersystems vor. Die Kommission trägt vor, wenn kein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt würde, müsse der Steuerpflichtige Mehrwertsteuer zahlen, selbst wenn später ein Umsatz getätigt würde. Damit würde aber die Mehrwertsteuer doppelt geltend gemacht und werde vom Steuerpflichtigen unter Umständen auf den Preis des Produktes aufgeschlagen.

34. Dies ist aber nicht die Situation, wie sie im hier vorliegenden Fall gegeben ist. Hier wurde Vorsteuerabzug gewährt, und nun, nachdem feststeht, daß die INZO nie Umsätze tätigen wird, wird dieser Vorsteuerabzug zurückverlangt. Es steht somit fest, daß die INZO der Endverbraucher ist. Das heißt, es besteht nicht die Gefahr einer doppelten Besteuerung, sondern die Gefahr, daß eine Leistung überhaupt nicht besteuert wird. Darin läge eine Erschütterung des Mehrwertsteuersystems.

35. In der mündlichen Verhandlung hat Deutschland außerdem zu Recht auf die Mißbrauchsgefahr hingewiesen. Die Absicht einer Person oder Gesellschaft, wirtschaftlich tätig zu werden, ist im voraus schwer festzustellen. Eine Täuschung ist sehr leicht möglich und deshalb die Mißbrauchsgefahr auch entsprechend hoch. Das heißt, es könnte in vielen Fällen ein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt werden, obwohl in Wahrheit keine wirtschaftliche Tätigkeit geplant ist. Aus diesem Grunde muß es möglich sein, im nachhinein Kontrollen und eventuell Korrekturen des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Wie bereits oben erläutert, kann der Vertrauensschutz dabei in ausreichender Weise beachtet werden. Wenn eine Rückforderung des Vorsteuerabzugs möglich ist, so bedeutet dies nicht, daß nicht in Einzelfällen aus Gründen des Vertrauensschutzes auf eine Rückforderung verzichtet werden kann.

36. Deutschland führt außerdem in seinem Schriftsatz das Urteil in der Rechtssache Staatssecretaris van Financiën [9] auf, wo entschieden wurde, daß unentgeltliche Dienstleistungen keine Steuerpflicht begründen können. Daraus folgert Deutschland, daß erst recht keine Steuerpflicht vorliegen kann, wenn überhaupt keine Leistungen erbracht werden. Dieses Argument scheint mir hier nicht ganz passend zu sein, denn es geht nicht um die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Leistungen, sondern darum, ob die Absicht, wirtschaftlich

9 — Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade, Slg. 1982, 1277, 1286, Randnr. 10).

tätig zu werden, allein genügt oder ob sie realisiert werden muß. Die INZO hatte die Absicht, entgeltlich tätig zu werden. Die Frage ist nur, ob diese Absicht allein genügte, um die INZO als Steuerpflichtigen anzusehen. Wie ich bereits ausgeführt habe, genügt meiner Meinung nach die Absicht allein nicht.

37. Alle am Verfahren Beteiligten gehen außerdem auf die Frage ein, ob zum Zeitpunkt des Inauftraggebens der Rentabilitätsstudie wirklich die Absicht vorlag, wirtschaftlich tätig zu werden. Die Beklagte trägt z. B. vor, daß die INZO erst nach Vorliegen des Ergebnisses der Studie entscheiden wollte, ob sie die wirtschaftliche Tätigkeit wirklich aufnehmen wird oder nicht, und daß alle Tätigkeiten bis dahin unter diesem Vorbehalt standen. Darauf muß nicht weiter eingegangen werden, denn damit wird die ursprüngliche Entscheidung der nationalen Steuerverwaltung angegriffen, die besagt, daß die INZO steuerpflichtig ist und ein Recht auf Vorsteuerabzug hat. Das heißt, es wird nicht auf die Tatsache abgestellt, daß die INZO später nicht wirtschaftlich tätig wurde, sondern man argumentiert, die INZO hätte schon damals nicht als Steuerpflichtiger eingestuft werden dürfen. Dies zu überprüfen, ist jedoch nicht Aufgabe des Gerichtshofes.

38. Ob die nationale Behörde ihre damalige Beurteilung rückgängig machen kann, ist eine Frage des nationalen Verwaltungsrechts und vom nationalen Gericht unter Beachtung des Vertrauensschutzes zu entscheiden.

39. Ich möchte hierzu nur folgendes bemerken. Man kann nicht davon ausgehen, daß die INZO überhaupt nicht die Absicht hatte, wirtschaftlich tätig zu werden. Vielmehr ist es unstreitig, daß die INZO die feste Absicht hatte, bei einem positiven Ergebnis der Rentabilitätsstudie wirtschaftlich tätig zu werden. Wenn man in einem solchen Fall von vornherein den Vorsteuerabzug versagt, so ist zu überlegen, ob nicht gerade dies gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt. Denn bei einem positiven Ergebnis der Studie wird die wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen. Diese würde — bei Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug — dann aber steuerlich anders behandelt als eine wirtschaftliche Tätigkeit und deren Vorbereitungen, die ohne vorherige Prüfung der Rentabilität aufgenommen werden. Für eine solche Unterscheidung besteht keine rechtliche Grundlage.

40. Dies stellt aber nicht das wirkliche Problem des Falles dar. Dieses liegt darin, festzustellen, was zu tun ist, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen wird. In einem solchen Fall kann die Vorbereitungshandlung allein nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden. Der bereits gewährte Vorsteuerabzug kann — wie bereits oben nachgewiesen — (unter Beachtung des Vertrauensschutzes durch das nationale Gericht) zurückverlangt werden.

C — Schlußantrag

41. Ich schlage deshalb folgende Beantwortung der Vorlagefrage vor:

Das Tätigwerden einer Gesellschaft, das auf eine zukünftige wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft gerichtet ist, kann, nachdem feststeht, daß die Gesellschaft aufgelöst wurde, ohne eine wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen zu haben, nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 angesehen werden.