SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO SAGGIO
vom 7. Oktober 1999 *

1. Mit zahlreichen Beschlüssen gleichen Inhalts bittet das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña den Gerichtshof um Auslegung von Artikel 17 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 (im folgenden: Richtlinie) [1].

Der Gerichtshof wird insbesondere gebeten, zu klären, ob dieser Artikel einer Regelung wie der spanischen entgegensteht, die das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die ein Unternehmen für die vor Beginn der Unternehmertätigkeit bestrittenen Ausgaben entrichtet hat, an die doppelte Voraussetzung knüpft, daß das Unternehmen der Verwaltung eine entsprechende Erklärung vorlegt, bevor es diese Ausgaben tätigt, und daß weniger als ein Jahr zwischen der Vorlage dieser Erklärung und der tatsächlichen Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit liegt.

* Originalsprache: Italienisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

Rechtlicher Rahmen

Das Gemeinschaftsrecht

2. Die Richtlinie regelt im Bereich der Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Artikel 17 die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Artikel 17 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe a bestimmt folgendes:

„(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 ...“

3. Artikel 22 Absatz 1 mit der Überschrift „Pflichten im inneren Anwendungsbereich" bestimmt: „Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen." Nach Absatz 8 „können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden".

Das nationale Recht

4. Die spanische Rechtsvorschrift, über deren Vereinbarkeit mit der Richtlinie im Ausgangsverfahren gestritten wird, ist Artikel 111 des Gesetzes Nummer 37 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer in der Fassung des Gesetzes Nummer 13/1996 vom 30. Dezember 1996[2]. Danach können die Unternehmer oder freiberuflich Tätigen die Steuern, die sie vor dem Beginn ihrer unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit entrichtet haben, ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Aufnahme dieser Tätigkeit oder der Tätigkeit in einem anderen Sektor abziehen, sofern der Anspruch auf Abzug dieser Steuern nicht durch Ablauf der Frist gemäß Artikel 100 dieses Gesetzes (fünf Jahre) verfallen ist. Absatz 3 legt fest, daß unter „Aufnahme der Tätigkeit" der Zeitpunkt zu verstehen ist, in dem der Steuerpflichtige (Unternehmer oder Freiberufler) beginnt, im Rahmen seiner unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit dauerhaft Waren zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen.

Nach Absatz 5 müssen abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 die Unternehmer oder freiberuflich Tätigen, die den Abzug der Steuern, die sie vor dem Beginn ihrer Tätigkeiten entrichtet haben, beantragen, die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllen:

a) Sie müssen vor der Entrichtung der Steuern und vor der Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten eine Erklärung abgegeben haben;

b) sie müssen die fraglichen Tätigkeiten binnen einer Frist von einem Jahr von der Einreichung der Erklärung an aufnehmen. Die Verwaltung kann jedoch die erwähnte Frist um ein weiteres Jahr verlängern, wenn die Art der künftig auszuübenden Tätigkeiten oder die bei der Aufnahme der Tätigkeit eingetretenen Umstände dies rechtfertigen.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so findet die allgemeine Regelung Anwendung, nach der der Abzug der entrichteten Vorsteuern erst von der tatsächlichen Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit an erfolgen kann. Diese Bestimmung, die günstiger als die allgemeine Regelung ist, findet jedoch keine Anwendung auf die Steuern, die beim Erwerb von Grundstücken entrichtet werden; in diesem Fall entsteht das Recht auf Abzug erst zum Zeitpunkt der Aufnahme der fraglichen wirtschaftlichen Tätigkeit.

5. Die Neuregelung von 1996 sieht also zwei Möglichkeiten für den Steuer-

2 — BOE Nr. 315 vom 31. Dezember 1996.

pflichtigen vor. Erstens ist als allgemeine Regelung vorgesehen, daß die vor Aufnahme der freiberuflichen oder unternehmerischen Tätigkeiten entrichteten Steuern erst zu dem Zeitpunkt abgezogen werden können, ab dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden. Zweitens wird abweichend von der allgemeinen Regelung der Abzug bereits vor Beginn der Tätigkeit zugelassen, wenn die beiden zuvor erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind. Nach dieser Regelung können also das Abzugsrecht und das Entstehen der Steuerschuld zeitlich auseinanderfallen, etwa wenn ein Jahr vergangen ist, ohne daß ein Antrag auf Fristverlängerung gestellt wurde, oder wenn die Verwaltung im Fall eines Antrags diese Verlängerung nicht gewährt. Wenn der Steuerpflichtige aber keine steuerpflichtige Lieferung von Waren ausführt oder keine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, wird das Recht auf Abzug der Steuern, die für Ausgaben entrichtet wurden, die im Zusammenhang mit die Haupttätigkeit „vorbereitenden" oder ihr dienenden Tätigkeiten stehen, grundsätzlich verneint.

Sachverhalt und Vorlagefrage

6. Die Klägerinnen in den Ausgangsverfahren sind Unternehmer oder freiberuflich Tätige mit Sitz oder Wohnsitz in Spanien [3]. Ihnen wurde der Abzug der Vorsteuer versagt, die sie für Geschäfte vor Beginn ihrer Tätigkeiten — häufig Bauvorhaben — entrichtet hatten, weil die Voraussetzungen nach Artikel 111 des Gesetzes 37/92 in der durch das Gesetz 13/1996 geänderten Fassung nicht vorgelegen hätten. Die Verwaltung begründete ihre Weigerung in einigen Fällen damit, daß die Steuerpflichtigen nicht die Frist von einem Jahr zwischen der Vorlage der gesetzlich vorgesehenen Erklärung und der tatsächlichen Aufnahme der freiberuflichen oder unternehmerischen Tätigkeit eingehalten hätten, in anderen Fällen damit, daß die Klägerinnen nicht, wie gesetzlich vorgeschrieben, einen Verlängerungsantrag gestellt hätten oder daß dieser Antrag zurückgewiesen worden sei. Gegen die Entscheidungen der Steuerverwaltung erhoben die betroffenen Unternehmen Klage vor dem Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Vor diesem Gericht machen die Klägerinnen die Unvereinbarkeit der nationalen Rechtsvorschriften mit den Gemeinschaftsbestimmungen geltend, da die Anwendung der erstgenannten Vorschriften dazu führe, daß ihnen das Abzugsrecht nach Artikel 17 der Richtlinie vorenthalten werde.

7. Das Tribunal hat daher dem Gerichtshof folgende, allen Verfahren gemeinsame Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist in bezug auf die von einem Steuerpflichtigen vor Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme besteuerter Umsätze entrichtete Mehrwertsteuer davon auszugehen, daß es die Ausgestaltung des Vorsteuerabzugsrechts in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 erlaubt, die Ausübung dieses Rechts zur Verhinderung betrügerischer Verhaltensweisen von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen — wie der Stellung eines ausdrücklichen Antrags vor Fälligkeit der entsprechenden Steuern und dem Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze innerhalb einer bestimmten Frist vom Zeitpunkt der Stel-

3 — Mit Ausnahme der Klägerin in der Rechtssache C-147/97, Bugsy Fun Germany GbdR, deren Gesellschaftssitz sich in Ochsenfurt in Deutschland befindet.

lung des erwähnten Antrags an — abhängig zu machen und die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen mit dem Verlust des Rechts auf Abzug oder zumindest damit zu ahnden, daß dieses Recht erst von dem Zeitpunkt an ausgeübt werden kann, zu dem die gewohnheitsmäßige Vornahme der besteuerten Umsätze begonnen hat?

8. Mit Beschluß des Präsidenten vom 8. Mai 1998 wurden die Rechtssachen wegen des identischen Gegenstands nach Artikel 43 der Verfahrensordnung zu gemeinsamen schriftlichen Verfahren und gemeinsamer Entscheidung verbunden.

Zur Zulässigkeit

9. Bevor die Vorlagefrage des Tribunal Económico-Administrativo Regional an den Gerichtshof untersucht wird, ist zu prüfen, ob diese Einrichtung als „einzelstaatliches Gericht" im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) anzusehen ist. Eine entsprechende ausdrückliche Frage des Gerichtshofes haben die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sowie die Kommission und die spanische Regierung bejaht. Während die Erstgenannten ihre Antwort nicht begründet haben, hat sich die Kommission der Bejahung dieser Frage durch das Tribunal Económico-Administrativo Central in einem Beschluß vom 29. März 1990 ausdrücklich angeschlossen. In diesem Beschluß und damit auch in den Erklärungen der Kommission werden zwar die Rechtsvorschriften zu einigen der vom Gerichtshof aufgestellten Voraussetzungen, insbesondere zur gesetzlichen Grundlage der Einrichtung, ihrem ständigen Charakter, der obligatorischen Gerichtsbarkeit, dem streitigen Verfahren und der Anwendung von Rechtsnormen, angegeben, es wird jedoch nicht auf die hier durchaus nicht zweifelsfrei erfüllte Voraussetzung eingegangen, daß die Einrichtung unabhängig sein und die Stellung eines Dritten im Verhältnis zur Exekutive haben muß. Die spanische Regierung hat in einem ausführlichen Schriftsatz das System der Überprüfung der Verwaltungsakte der Finanzverwaltung durch die „Rechtsbehelfe in Steuersachen" sowie die Zusammensetzung und die Arbeitsweise der „Tribunales Económoco-Administrativos" dargelegt und ist zu dem Schluß gelangt, daß diese als „Gericht" im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag anzusehen seien, da sie alle Voraussetzungen erfüllten, die der Gerichtshof genannt habe. Auch in dem Schriftsatz der spanischen Regierung wird jedoch keine Rechtsnorm genannt, aus der hervorginge, welche Garantien die Tribunales Económico-Administrativos für ihre Unabhängigkeit von der Exekutive haben.

10. Ich möchte schon hier feststellen, daß die Stellungnahme der Parteien und der genannten Beteiligten meiner Ansicht nach nicht überzeugen. Insbesondere bin ich der Auffassung, daß ernsthafte Zweifel an der Unabhängigkeit und der Stellung der Einrichtung als Drittem sowie an der Beachtung des Grundsatzes des streitigen Verfahrens bestehen.

11. In diesem Zusammenhang ist zunächst daran zu erinnern, daß der Begriff des

vorlageberechtigten „Gerichts" aus Gründen der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts eine gegenüber den Definitionen der nationalen Rechtsordnungen eigenständige Bedeutung hat. Nach ständiger Rechtsprechung sind für die Beurteilung, ob die vorlegende Einrichtung die Eigenschaften eines Gerichts im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag aufweist, zahlreiche Merkmale zu berücksichtigen, und zwar die gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ihr ständiger Charakter, die obligatorische Gerichtsbarkeit, das streitige Verfahren und die Anwendung von Rechtsnormen sowie die Stellung als Dritter und die Unabhängigkeit [4].

12. Im vorliegenden Fall bin ich der Auffassung, daß das Tribunal Económico-Administrativo Regional im Licht der einschlägigen spanischen Rechtsvorschriften [5] zweifellos eine gesetzliche Grundlage hat und eine ständige Einrichtung ist. Seine Aufgabe besteht darin, über Klagen von Privaten gegen Handlungen der Außenstellen der Steuerverwaltung zu entscheiden. Außerdem ist sein Eingreifen obligatorisch: die Maßnahmen der Steuerverwaltung können nur nach Durchführung des Beschwerdeverfahrens vor den Tribunales Económico-Administrativos vor den Einrichtungen der Verwaltungsgerichtsbarkeit angefochten werden [6]. Unbestreitbar entscheidet diese Einrichtung unter Anwendung von Rechtsvorschriften gemäß den Bestimmungen der Artikel 1, 38, 44 und 102 der RPEA.

13. Zweifel bestehen aber hinsichtlich der Unabhängigkeit und der Eigenschaft der Einrichtung als Drittem gegenüber der Exekutive sowie hinsichtlich des streitigen Charakters des Verfahrens [7]. Es kommt entscheidend darauf an, ob diese Voraussetzungen hier vorliegen. Denn es liegt auf der Hand, daß es für die Unterscheidung einer Verwaltungsbehörde von einer Gerichtsinstanz nicht ausreichend ist, daß die Kriterien ständige Einrichtung, Schaffung durch Gesetz und zwingende Zuständigkeit [8] erfüllt sind.

14. Daher ist zunächst hervorzuheben, daß das Tribunal Económico-Administrativo Central zu dem Merkmal streitiges Verfahren in seinem Vorlagebeschluß selbst einräumt, daß das Vorliegen dieser Voraussetzung „möglicherweise zweifelhafter ist", und dann zu dem Schluß gelangt, daß „Artikel 177 des Vertrags von Rom die Befugnis zur Anrufung des Gerichtshofes nicht an ein streitiges Verfahren im engeren

4 — Vgl. für alle Merkmale die Urteile des Gerichtshofes vom 30. Juni 1966 in der Rechtssache 61/65, Vaassen-Goebbels, Slg. 1966, 584), vom 14. Dezember 1971 in der Rechtssache 43/71 (Politi, Slg. 1971, 1039), vom 11. Juni 1987 in der Rechtssache 14/86 (Pretore di Salò, Slg. 1987, 2545, Randnr. 7), vom 30. März 1993 in der Rechtssache C-24/92 (Corbiau, Slg. 1993, I-1277, Randnr. 15), vom 19. Oktober 1995 in der Rechtssache C-111/94 (Job Center, Slg. 1995, I-3361, Randnr. 9), vom 12. Dezember 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-74/95 und C-129/95 (Strafverfahren gegen X, Slg. 1996, I-6609, Randnr. 18), vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-54/96 (Dorsch Consult, Slg. 1997, I-4961, Randnr. 23), vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-9/97 und C-118/97 (Jokela und Pitkäranta, Slg. 1998, I-6267), vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-134/97 (Victoria Film, Slg. 1998, I-7023, Randnr. 14) und vom 2. März 1999 in der Rechtssache C-416/96 (El-Yassini, Slg. 1999, I-1209, Randnr. 17).

5 — Gesetz 230/1963 vom 28. Dezember 1963 (Ley General Tributaria, BOE vom 31. Dezember 1963, Real Decreto Legislativo 2795/1980 vom 12. Dezember 1980, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (BOE vom 30. Dezember 1980, Real Decreto 391/1996 vom 1. März, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (BOE vom 23. März 1996; im folgenden: RPEA).

6 — Vgl. Artikel 163 der Ley General Tributaria und Artikel 23 des Real Decreto Legislativo Nr. 2795/1980.

7 — In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer diese Zweifel bereits in seinen Schlußanträgen vom 18. Juni 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-74/95 und C-129/95 (Strafverfahren gegen X, Slg. 1996, I-6609, Nr. 5) sowie in dem Werk *El Juez Nacional como Juez Comunitário*, Madrid, 1993, S. 81 ff., zum Ausdruck gebracht hat.

8 — Will man nicht zulassen, wie Generalanwalt Darmon in den Schlußanträgen in der Rechtssache Corbiau ausgeführt hat, „daß der Gerichtshof von jeder beliebigen Verwaltungseinrichtung angerufen wird, was Artikel 177 auch ausschließen will" (Nr. 16).

Sinn knüpft". Zwar trifft es zu, daß das Fehlen eines streitigen Verfahrens nach einigen Äußerungen des Gerichtshofes in jüngerer Zeit für sich allein nicht ausschlaggebend für eine Verneinung der Gerichtseigenschaft der vorlegenden Einrichtung [9] ist, aber in den Fällen, in denen der Gerichtshof Vorabentscheidungsersuchen im Rahmen eines Eilverfahrens, in dem der Beklagte nicht auftrat, angenommen hat, hat er dies eindeutig nur dann getan, wenn dieser Mangel durch eine besonders ausgeprägte Unparteilichkeit und Unabhängigkeit der erkennenden Einrichtung [10] ausgeglichen wurde. Jedenfalls ist das Verfahren vor den Tribunales nach der Regelung durch die RPEA anscheinend nur zum Teil als streitiges Verfahren mit den Betroffenen ausgestaltet. Diese können nämlich Schriftsätze und Beweise zur Begründung ihres Begehrens vorlegen (Artikel 90 RPEA) oder die Einberufung einer öffentlichen Verhandlung beantragen (Artikel 97 RPEA), deren Gewährung aber von einer Ermessensentscheidung des Tribunal selbst abhängt, gegen die der Betroffene nach ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung keinen Rechtsbehelf hat (Artikel 97 Absatz 2 RPEA).

15. Zum Tatbestandsmerkmal der Unabhängigkeit ist vorauszuschicken, daß der Gerichtshof, worauf er mehrfach nachdrücklich hingewiesen hat, nach Artikel 177 „nur von einem Organ angerufen werden [kann], das in völliger Unabhängigkeit im Rahmen eines Verfahrens zu entscheiden hat, das auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt" [11]. Meiner Auffassung nach geht aus den Vorschriften, die die Bildung und die Arbeitsweise der Tribunales Económico-Administrativos regeln, nicht hervor, daß deren Stellung als Dritte und ihre Unabhängigkeit umfassend garantiert sind — was die „strukturelle" Nähe zur Verwaltung erfordern würde —, wenn sie sich mit den Rechtsbehelfen eines Steuerzahlers gegen Entscheidungen der Steuerverwaltung befassen.

16. Dazu ist zunächst zu bemerken, daß das Tribunal Económico-Administrativo, wie auch die spanische Regierung einräumt, formell nicht zur Justizverwaltung gehört, sondern dem Ministerium für Wirtschaft und Finanzen (Ministério de Economia y Hacienda) unterstellt ist. Es handelt sich dabei wohlgemerkt um dieselbe Verwaltung, deren Handlungen Gegenstand der Rechtsbehelfe der Steuerzahler vor dem Tribunal sind. Was die Zusammensetzung der Einrichtung angeht, so sind der Präsident und die Mitglieder des Tribunal Verwaltungsbeamte, die vom Minister ernannt werden [12]. Dieser kann die Ernennungen nach Artikel 16 Absatz 5 RPEA auch widerrufen, was im übrigen meiner Auffassung nach nicht an klare und bindende gesetzliche Tatbestandsvoraus-

9 — Ich beziehe mich dabei insbesondere auf das Urteil Dorsch Consult, in dem der Gerichtshof die Auffassung der Kommission, daß das vorlegende Organ „nach eigenen Angaben nicht in einem kontradiktorischen Verfahren tätig werde", zurückgewiesen und lediglich ausgeführt hat, daß „das Erfordernis eines kontradiktorischen Verfahrens ... kein absolutes Kriterium dar[stellt]". Diese Feststellung, die der Gerichtshof im Hinblick auf den ihm vorliegenden Fall nicht begründet, überrascht jedoch, wenn man bedenkt, daß der Gerichtshof in der Vergangenheit Vorabentscheidungsersuchen angenommen hat, die im Rahmen von Verfahren gestellt worden waren, in denen ein streitiges Verfahren nicht völlig fehlte, sondern nur auf einen (zuweilen hypothetischen) späteren Zeitpunkt verschoben worden war (vgl. die Urteile Politi und Pretore di Salò sowie die Urteile vom 28. Juni 1978 in der Rechtssache 70/77, Simmenthal, Slg. 1978, 1453, und vom 21. April 1988 in der Rechtssache 338/85, Pardini, Slg. 1988, 2041).

10 — Vgl. die in der vorigen Fußnote genannten Urteile, insbesondere das Urteil Pretore di Salò, Randnr. 7, sowie die Schlußanträge des Generalanwalts Darmon in der Rechtssache Corbiau, Nrn. 7 bis 10. Außerdem ist darauf hinzuweisen, daß auch die spanische Regierung in ihrem Schriftsatz den Zusammenhang zwischen der streitigen Natur des Verfahrens und der Unabhängigkeit des erkennenden Organs hervorhebt.

11 — Vgl. statt aller das Urteil Strafverfahren gegen X, Randnr. 18.

12 — Die Aufgaben des Sekretärs des Tribunal werden von einem Staatsanwalt wahrgenommen, der das gleiche Stimmrecht wie der Präsident und die Mitglieder hat (Artikel 16 Absätze 1 und 7 RPEA).

setzungen geknüpft ist. Damit steht nicht fest, daß die Regeln über die Arbeitsweise der Einrichtung die Unabsetzbarkeit ihrer Mitglieder gewährleisten. Bei dieser Sachlage erscheint es zumindest zweifelhaft, ob das Tribunal über ein Maß an Unabhängigkeit verfügt, das eine konkrete Gewähr gegen unzulässige Eingriffe und Einflußnahmen durch die Exekutive bietet.

17. Eine ausreichende Gewährleistung für die Unparteilichkeit ist auch gewiß nicht dem — im Grunde als einzigem von der spanischen Regierung für ihre Auffassung angeführten — Umstand zu entnehmen, daß nach Artikel 90 der Ley General Tributaria innerhalb des Finanzverwaltungsapparats die Funktionen der Steuerverwaltung, -festsetzung und -eintreibung einerseits und die Funktion der Schlichtung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit dieser Verwaltung andererseits verschiedenen, formal getrennten Einrichtungen anvertraut sind. Die „hierarchische und funktionelle" Unabhängigkeit von den mit der Steuerverwaltung betrauten Einrichtungen, die die spanische Regierung für die Tribunales Económico-Administrativos in Anspruch nimmt, erlaubt bei weitem nicht, diese als „Gerichte" zu qualifizieren, und bestätigt nur den Eindruck, daß es sich um eine Untereinheit der Verwaltung handelt, die speziell mit der Aufgabe betraut ist, über die Rechtmäßigkeit der Maßnahmen der Verwaltungsorgane zu entscheiden.

Im übrigen hat es den Anschein, daß die spanische Regierung diese Beurteilung teilt — wobei sie jedoch, wie erwähnt, zu anderen Schlüssen gelangt —, wenn sie in ihrem Schriftsatz darauf hinweist, daß das Verfahren der „Steuerverwaltungsbeschwerde" („reclamación económico-administrativa"), von ihr als „Verwaltungsbeschwerde" bezeichnet, ein „Verfahren zur Überprüfung" der angefochtenen Handlung sei. Wesentliches Merkmal dieses Verfahrens sei, daß die zuständige Einrichtung befugt sei, alle Fragen zu prüfen, die im Phase der „Verwaltung" aufgetreten seien, *auch wenn diese Fragen nicht Gegenstand der Beschwerde durch die betroffenen Privaten gewesen seien*[13]. Es handelt sich zwar offensichtlich um eine „Rechtsschutzfunktion" im weiteren Sinn, da sie den Steuerpflichtigen ein Instrument für die Lösung von Streitigkeiten zur Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit im konkreten Fall zur Verfügung stellt, die aber keineswegs als „Gericht" qualifiziert werden kann. In diesem System sind nämlich die typischen Merkmale eines Verwaltungsrechtsbehelfs der Kategorie „Widerspruch" sowie eine allgemeine Befugnis zum Selbstschutz zu finden, was sich im vorliegenden Fall in der Befugnis der Verwaltung ausdrückt, ungültige Verwaltungsakte auch ohne einen ausdrücklichen Antrag des Adressaten aufzuheben. Es liegt auf der Hand, daß eine solche Befugnis einem echten Gericht nicht eingeräumt werden könnte, dessen Handeln herkömmlicherweise durch den Grundsatz der Übereinstimmung von Antrag und Entscheidung begrenzr wird.

18. Dazu kommt, daß gegen die Entscheidungen der Tribunales grundsätzlich immer ein Rechtsbehelf (sofort oder nach

13 — Vgl. Artikel 17 des Real Decreto Legislativo 2795/1980 und Artikel 40 RPEA. Es sei darauf hingewiesen, daß die Vorschriften, die das Steuerverwaltungsverfahren regeln, den Bürger als „interesado" (Betroffenen) und nicht als „Partei" bezeichnen.

einer Entscheidung des Tribunal Central) vor den Organen der Verwaltungsgerichtsbarkeit [14] gegeben ist; die „reclamación económico-administrativa" übernimmt also die für Verwaltungsrechtsbehelfe typische Funktion, die Verwaltung in die Lage zu versetzen, auch im streitigen Verfahren mit den Betroffenen eine endgültige rechtliche Entscheidung zu fällen. Das ist nichts anderes als ein weiterer Ausdruck der Verwaltungsfunktion auf höherer Ebene als der vorangegangenen, die den Beschwerdegegenstand bilden. Daher kann die Maßnahme, wenn sie mit Erschöpfung der Verwaltungsrechtsbehelfe, die den Privaten zur Verfügung stehen, ihre endgültige Form angenommen hat, vor den Organen der Verwaltungsgerichtsbarkeit angefochten werden [15]. Außerdem sind, wie aus Artikel 23 des Real Decreto Legislativo 2795/1980 und aus den Artikeln 64 und 104 RPEA hervorgeht, die Einrichtungen, die sich mit den Rechtsbehelfen in Steuersachen befassen, nicht verpflichtet, die Widersprüche der „Betroffenen" in der Sache zu überprüfen. Denn die soeben erwähnten Vorschriften sehen vor, daß der Widerspruch als zurückgewiesen anzusehen ist, wenn sich die Tribunales nicht innerhalb eines Jahres ab Einreichung dazu geäußert haben, mit der Folge, daß der Bürger sich ab diesem Zeitpunkt an die Verwaltungsgerichte wenden kann. Dieser Umstand bestätigt meiner Auffassung nach, daß die Tätigkeit der hier untersuchten Einrichtungen eher zur typischen Verwaltungs- als zur Rechtsprechungsfunktion gehört. Außerdem kann das Tribunal Económico-Administrativo Central nach Artikel 4 Absatz 1. 3. a des Real Decreto Legislativo 2795/1980 die Fälle, die es als besonders bedeutsam einstuft, d. h. solche mit besonders hohem Streitwert, an den Finanzminister zur Entscheidung abgeben. Wenn man bedenkt, daß das Tribunal Central die Einrichtung ist, bei dem der Steuerzahler in zweiter Instanz die Entscheidungen der lokalen Tribunales anficht, ist es meiner Ansicht nach offensichtlich, daß das gesamte System der Rechtsbehelfe in Steuersachen durch die nach den Rechtsvorschriften der Exekutive eingeräumte Befugnis, Entscheidungen an sich zu ziehen, beeinträchtigt wird.

19. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß es nicht die Einheitlichkeit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts in Frage stellen kann, wenn den vorlegenden Einrichtungen im Hinblick auf den Mechanismus der Vorabentscheidungsersuchen die „Gerichtseigenschaft" abgesprochen wird. Diese Gefahr, der der Gerichtshof im Urteil Broekmeulen [16] Rechnung getragen hat, indem er der Commissie van Beroep Huisartsgeneeskunde, deren Entscheidungen im innerstaatlichen Recht als endgültig angesehen werden [17], die Gerichtseigenschaft zuerkannt hat, besteht im vorliegenden Fall nicht. Denn die Entscheidungen der Einrichtungen für Steuerstreitsachen können, wie bereits ausgeführt, in jedem Fall vor den Verwaltungsgerichten angefochten werden. Gegebenenfalls müssen diese dann die Notwendigkeit der Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof erwägen und auf diese

14 — Artikel 40 des Real Decreto Legislativo 2795/1980 und Artikel 4 Absatz 2 RPEA.

15 — Bezeichnenderweise räumt die spanische Regierung zu Beginn ihres Schriftsatzes ein, daß „die Überprüfung der Verwaltungsakte auf einen Widerspruch hin... ein Privileg der öffentlichen Verwaltungen [ist], das als Grundsatz des öffentlichen Rechts anerkannt ist, das diesen Rechtsbehelf den streitigen Rechtsbehelfen vorschaltet und auf diese Weise *der Behörde, die die Maßnahme erlassen hat*, die Gelegenheit zur Überprüfung dieser Maßnahme gibt" (Hervorhebung von mir).

16 — Urteil vom 16. Oktober 1981 in der Rechtssache 246/80 (Slg. 1981, 2311).

17 — Bei dieser Gelegenheit hat der Gerichtshof hervorgehoben, „daß es auf einem Gebiet, das die Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrifft, in der Praxis keinen effektiven Rechtsbehelf zu den ordentlichen Gerichten gibt" (Urteil Broekmeulen, Randnr. 17).

Weise die Befassung des Gerichtshofes und das Recht der Bürger auf effektiven Rechtsschutz [18] gewährleisten.

20. Schließlich steht meiner Auffassung nach der hier vertretenen Lösung auch nicht die Tatsache entgegen, daß der Gerichtshof im Urteil Diversinte SA [19] eine Vorlagefrage des Tribunal Económico-Administrativo Central Madrid beantwortet hat, ohne die Gerichtseigenschaft der vorlegenden Einrichtung im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag anzuzweifeln. Diesem Urteil kann meiner Ansicht nach keine Präzedenzwirkung zukommen, da der Gerichtshof die Frage der Zulässigkeit der Vorlage aus den zuvor genannten Gründen unter keinem Gesichtspunkt geprüft hat. Die Frage nach der Gerichtseigenschaft der vorlegenden Einrichtung war im übrigen von keiner der Parteien des Rechtsstreits, einschließlich der Kommission und der Regierungen, die Erklärungen abgegeben hatten, aufgeworfen worden. Dieses Urteil hindert den Gerichtshof daher nicht daran, die Regeln über die Bildung und die Arbeitsweise des Tribunal Económico-Administrativo Regional im Licht der anwendbaren Vorschriften zu untersuchen, um zu beurteilen, ob es als Gericht im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag zu qualifizieren ist.

21. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña für unzulässig zu erklären.

Zur Beantwortung der Fragen

22. Sollte der Gerichtshof entgegen diesem Vorschlag die vorlegende Einrichtung als Gericht im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag einstufen, ist die Vorlagefrage des Tribunal in der Sache zu prüfen. Dieser Prüfung dienen die folgenden Ausführungen.

23. Die Frage geht im wesentlichen dahin, ob die spanischen Rechtsvorschriften über den Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger für solche Ausgaben entrichtet hat, die vor der tatsächlichen Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit bestritten wurden, mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sind. Die spanische Regelung knüpft das Abzugsrecht an eine doppelte Voraussetzung, nämlich die Vorlage einer gesonderten Erklärung und die Aufnahme der Tätigkeit innerhalb eines Jahres ab Erfüllung dieser Formalität.

24. Ich möchte schon hier feststellen, daß mir die Vereinbarkeit dieses Systems mit der Richtlinie ziemlich zweifelhaft erscheint. Meiner Auffassung nach erlauben

18 — Vgl. Urteil vom 15. Mai 1986 in der Rechtssache 222/84 (Johnston, Slg. 1986, 1651) und die Schlußanträge des Generalanwalts Darmon in dieser Rechtssache, Nr. 4; in jüngerer Zeit Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-126/97 (Eco Swiss China Time, Slg. 1999, I-3055), sowie meine Schlußanträge in dieser Rechtssache, Nr. 43.

19 — Urteil vom 1. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-260/91 und C-261/91 (Slg. 1993, I-1885).

die Bestimmungen der Richtlinie sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einem Mitgliedstaat nicht, das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug in der Weise zu bedingen oder einzuschränken, wie das in den spanischen Rechtsvorschriften der Fall ist.

Zur Begründung dieser Feststellung genügt meiner Ansicht nach eine Analyse der Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Einbeziehung der vorbereitenden Tätigkeiten in die „wirtschaftlichen Tätigkeiten" im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie. Diese Bestimmung in Abschnitt IV mit der Überschrift „Steuerpflichtiger" hat folgenden Wortlaut:

„(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."

25. Die genannte Frage wurde dem Gerichtshof zum ersten Mal in der Rechtssache Rompelman vorgelegt, in der es darum ging, ob der Erwerb eines Darlehensanspruchs im Zusammenhang mit der zukünftigen Übertragung des Eigentums an einem Teil eines noch zu errichtenden Gebäudes mit der Absicht, dieses in Zukunft zu vermieten, als „wirtschaftliche Tätigkeit" nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie anzusehen sei. Der Gerichtshof hat die Besonderheiten des Mehrwertsteuersystems, insbesondere seinen prägenden Grundsatz (Grundsatz der Steuerneutralität), die Regelung des Vorsteuerabzugs und den Begriff des Steuerpflichtigen aufgezählt und ausgeführt, „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." [20]

26. Zur Auslegung des Begriffs „wirtschaftliche Tätigkeiten" hat der Gerichtshof in demselben Urteil ausgeführt, daß sie „wie sich schon aus der in Artikel 4 Absatz 2 verwendeten Formulierung ‚alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden' ergibt, mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen können. Die zu diesen gehörenden vorbereitenden Tätigkeiten, wie der Erwerb der für die Nutzung erforderlichen Mittel und damit der Kauf eines Grundstücks, sind bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen." [21] Er hat also den Begriff „wirt-

20 — Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19).

21 — Urteil Rompelman, Randnr. 22.

schaftliche Tätigkeiten" für die Zwecke der Anwendung von Artikel 4 der Richtlinie weit ausgelegt und dazu auch die Handlungen gezählt, die der eigentlichen gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen.

Nach der Feststellung, daß „nicht nach den verschiedenen Rechtsformen dieser vorbereitenden Handlungen zu differenzieren" ist, hat der Gerichtshof in diesem Urteil hinzugefügt, daß „der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens [verlangt], daß schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden. Es würde dem genannten Grundsatz zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an das Grundstück tatsächlich genutzt wird, d. h. die zu versteuernden Einkünfte entstehen." [22] Denn bei der gegenteiligen Auslegung, so der Gerichtshof, würde der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuerkosten belastet, ohne daß er sie gemäß Artikel 17 abziehen könnte, und es würde willkürlich zwischen Investitionsausgaben vor und während der tatsächlichen Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit unterschieden.

27. Außerdem hat der Gerichtshof den Mechanismus, der auch in den hier umstrittenen spanischen Vorschriften vorgesehen ist und nach dem die Ausübung des Abzugsrechts bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit aufgeschoben wird, bereits negativ beurteilt. Im Urteil Rompelman heißt es dazu: „Selbst wenn vorgesehen wäre, daß die für die vorbereitenden Handlungen gezahlte Vorsteuer nach Aufnahme der tatsächlichen Nutzung eines Grundstücks erstattet wird, würde auf dem Gegenstand wegen des manchmal sehr langen Zeitraums zwischen den ersten Investitionsausgaben und der tatsächlichen Nutzung eine finanzielle Belastung ruhen. Wer solche in engem Zusammenhang mit der künftigen Nutzung eines Grundstücks stehenden und für diese erforderlichen Investitionshandlungen vornimmt, ist daher als Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 anzusehen." [23]

28. Das Ergebnis im Urteil Rompelman, nach dem unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten" auch diesem dienende vorbereitende Tätigkeiten fallen, ist in der Folgezeit bestätigt worden. Im Urteil Lennartz hatte der Gerichtshof unter anderem zu klären, ob es für die Anwendung der Bestimmung über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs (Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie) ausreicht, wenn ein Privater Güter als Steuerpflichtiger erwirbt, oder ob die Güter unmittelbar für wirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden müssen. Der Gerichtshof hat die wesentlichen Gedankengänge des Urteils Rompelman aufgegriffen und dabei klargestellt, daß sich „[a]us diesem Urteil ergibt ..., daß eine Person, die Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 erwirbt, dies auch dann als Steuerpflichtiger tut, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden" [24]. Folglich, so der

22 — Urteil Rompelman, Randnr. 23.

23 — Urteil Rompelman, Randnr. 23. In der folgenden Randnummer hat der Gerichtshof, der zu entscheiden hatte, ob die Absicht, Tätigkeiten auszuüben, ausreicht, um denjenigen, der eine Investition tätigt, für die Zwecke der Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer als Steuerschuldner anzusehen, ausgeführt, daß „derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornimmt, nachzuweisen hat, daß die Voraussetzungen hierfür gegeben sind ... Artikel 4 [der Richtlinie] steht daher dem nicht entgegen, daß die Abgabenverwaltung objektive Belege für die erklärte Nutzungsabsicht, z. B. den Nachweis der besonderen Eignung der zu errichtenden Räumlichkeiten für eine gewerbliche Nutzung, verlangt." Es sei darauf hingewiesen, daß es sich in jenem Fall um Ausgaben handelte, die eine natürliche Person im Hinblick auf den Beginn einer Geschäftstätigkeit, nämlich die Vermietung einer Immobilie, bestritten hatte.

24 — Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Slg. 1991, I-3795, Randnr. 14).

Gerichtshof weiter, „hängt die Anwendung des Systems der Mehrwertsteuer und damit des Berichtigungsmechanismus vom Kauf der Gegenstände durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen ab. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Waren bestimmt nur den Umfang des Vorsteuererstabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume." Der Gerichtshof ist also zu dem Schluß gelangt, daß die unmittelbare Nutzung der Güter für steuerpflichtige oder steuerbefreite Umsätze für sich genommen keine Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmung über das Recht auf Berichtigung der Abzüge darstellt.

29. Von großem Interesse für unsere Zwecke ist das spätere Urteil INZO [25]. Dort war zu entscheiden, ob die ersten Investitionsausgaben — insbesondere solche für Durchführbarkeitsstudien — eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf zukünftige Handelsunternehmungen auch dann als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie anzusehen sind, wenn diese Unternehmungen infolge der Beurteilung ihrer Wirtschaftlichkeit durch die Studien nie ausgeführt wurden. Der Gerichtshof hat die im Urteil Rompelmann aufgestellten Grundsätze wieder aufgegriffen und ausgeführt, daß „die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden können und daß die Steuerbehörde in diesem Zusammenhang die erklärte Absicht des Unternehmens zu berücksichtigen hat" [26]. Daraus folgt, daß die für diese vorbereitenden Tätigkeiten entrichtete Steuer „grundsätzlich nach Artikel 17 der Richtlinie abgezogen werden kann" [27], wenn die Steuerverwaltung einer Gesellschaft die Eigenschaft als Steuerpflichtiger für Mehrwertsteuerzwecke zuerkannt hat. Da sich dieser Abzug auf „wirtschaftliche Tätigkeiten" bezieht, muß das Abzugsrecht auch dann bestehen bleiben, wenn die Aktionäre der fraglichen Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt beschließen, nicht in die aktive Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so daß die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nie zu besteuerten Umsätzen geführt hat. Eine andere Auslegung der Richtlinie, so der Gerichtshof weiter, „würde im übrigen gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens verstoßen. Sie könnte bei der steuerlichen Behandlung von gleichen Investitionstätigkeiten zu nicht gerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchen, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen diesen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht."

30. Mit den soeben zitierten Urteilen wollte der Gerichtshof hervorheben, daß der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten" zum Zweck der Anwendung der Richtlinie auch die Tätigkeiten umfaßt, die den eigentlichen gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten vorgelagert sind und ihnen dienen. Folglich muß die steuerliche Behandlung

25 — Vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (Slg. 1996, I-857).

26 — Urteil INZO, Randnr. 17.

27 — Ebd., Randnr. 19.

grundsätzlich dieselbe sein. Das Abzugsrecht nach Artikel 17 ist auf die Ausgaben für „vorbereitende" oder dienende Tätigkeiten, wie z. B. den Erwerb einer Immobilie oder eines Grundstücks, auszudehnen, vorausgesetzt, diese werden von einer Person getätigt, der die Verwaltung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuerkannt hat. Im übrigen entsteht das Abzugsrecht nach der eindeutigen Aussage von Artikel 17 Absatz 1 unmittelbar dann, „wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht".

Natürlich schließt dieses Ergebnis, wie der Gerichtshof in den Urteilen Rompelman [28] und INZO [29] klargestellt hat, nicht aus, daß die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht verlangt, wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen. Wenn der Betreffende arglistig erklärt hat, er wolle eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen, während er in Wahrheit seinem Vermögen Güter einverleiben wollte, für die er einen Vorsteuerabzug erhalten hat, kann die Steuerverwaltung selbstverständlich rückwirkend die Nachentrichtung der abgezogenen Beträge verlangen, da die Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden. Aber das sind bereits Überlegungen zum konkreten Verhalten des Steuerpflichtigen, die auf der unstreitigen Voraussetzung beruhen, daß das Abzugsrecht nach Artikel 17 der Richtlinie zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

31. Die Ausführungen des Gerichtshofes in den bisher zitierten Urteilen sind meiner Auffassung nach überzeugend. Sie sind auch für die Beantwortung der Frage, die uns beschäftigt, erheblich. Auch im vorliegenden Sachverhalt wird das Abzugsrecht nämlich nicht auf der Grundlage von konkreten Bewertungen des Verhaltens des Steuerpflichtigen, sondern aufgrund einer allgemeinen Regel beeinflußt — und manchmal versagt —, wonach unter „wirtschaftlichen Tätigkeiten" nur die tatsächliche Vornahme der Handlungen verstanden wird, die Gegenstand der freiberuflichen oder unternehmerischen Tätigkeit sind. Für Handlungen, die den letztgenannten dienen, kann die Abzugsregelung ausschließlich dann in Anspruch genommen werden, wenn ihnen „wirtschaftliche Tätigkeiten" im vorgenannten Sinn folgen und sie bestimmte förmliche gesetzliche Voraussetzungen erfüllen. Ich bin der Ansicht, daß eine solche Regelung eindeutig gegen die Regeln der Richtlinie, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt werden, verstößt.

32. An diesem Punkt ist jedoch festzustellen, ob die vom spanischen Gesetzgeber verabschiedeten Vorschriften dadurch gerechtfertigt sein können, daß sie die Verhütung von Steuerhinterziehung zu Lasten der Staatskasse bezwecken. Ich erinnere daran, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 22 Absatz 8 der Richtlinie befugt sind, weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Im Urteil Molenheide [30] hat der Gerichtshof jedoch deutlich die Grenzen aufgezeigt, innerhalb deren diese Befugnis ausgeübt werden kann. In diesem Fall hatte er über

28 — Ebd., Randnr. 24.
29 — Ebd., Randnr. 23.

30 — Urteil vom 18. Dezember 1997 in der Rechtssache C-286/94 (Slg. 1997, I-7281).

die Vereinbarkeit von gesetzlichen Bestimmungen mit der Richtlinie zu entscheiden, die in Belgien erlassen worden waren und die den Steuerbehörden gestatteten, bei Anhaltspunkten für Steuerhinterziehung zu erstattende Mehrwertsteuerbeträge als Sicherheit zurückzuhalten, hat er ausgeführt, daß sich „die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen [müssen], die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen ... So ist es zwar legitim, daß die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam schützen zu wollen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Die Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, daß sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist." [31]

33. Meiner Auffassung nach führt die fragliche spanische Regelung, soweit sie die Ausübung des Abzugsrechts systematisch verzögert oder sogar verhindert, wenn der Steuerschuldner nicht beginnt, dauerhaft die steuerpflichtigen Handlungen im Rahmen der Tätigkeit auszuführen, offensichtlich zu Maßnahmen, die außer Verhältnis zum angestrebten Zweck stehen. Denn wenn die Erklärung nicht vor den „vorbereitenden" Ausgaben abgegeben wird oder die Handlungen im Rahmen der Tätigkeit verspätet ausführt werden, könnte das auf andere Weise geahndet werden, ohne das Abzugsrecht für Ausgaben einzuschränken, die, wie schon gesagt, selbst eine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Richtlinie darstellen.

34. An dieser negativen Beurteilung der Maßnahmen nach den spanischen Rechtsvorschriften kann auch die Tatsache nichts ändern, daß diese Vorschriften der Steuerverwaltung die Befugnis einräumen, die Jahresfrist nach Artikel 111 Absatz 1 des Gesetzes 37/92 zu verlängern, wenn die Art der in der Zukunft auszuübenden Tätigkeiten oder die Umstände, unter denen die Tätigkeit aufgenommen wird, dies rechtfertigen. Wenn die vorbereitenden Tätigkeiten in vollem Umfang unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten" im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie fallen, kann die Abzugsfähigkeit der Steuern, die für Ausgaben im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten entrichtet wurden, nicht von Ermessensentscheidungen der Verwaltung abhängen.

35. Soweit die spanischen Rechtsvorschriften die Ausübung des Rechts auf Abzug der Steuer, die vor der Ausführung der steuerpflichtigen Umsätze im Rahmen der Unternehmenstätigkeit entrichtet wird, an die doppelte Voraussetzung knüpfen, daß der Steuerpflichtige den Beginn der Tätigkeit vorher angezeigt hat und daß die unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten innerhalb eines Jahres nach Abgabe dieser Erklärung aufgenommen werden, sind sie meiner Ansicht nach mit der Richtlinie unvereinbar. Denn die Durchführung von Handlungen, die die Haupttätigkeit vorbereiten und ihr dienen, wird nicht als „tatsächliche Aufnahme der steu-

31 — Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-28/95 (Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Randnrn. 46 und 47).

erpflichtigen Umsätze" im Sinne dieser Vorschriften angesehen, und die Ausübung des Abzugsrechts wird zu Unrecht bis zur tatsächlichen Aufnahme der steuerpflichtigen Umsätze im Rahmen der Unternehmenstätigkeit verzögert.

Ergebnis

36. Nach alldem schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña für unzulässig zu erklären, da es von einer Einrichtung gestellt wurde, die kein einzelstaatliches Gericht im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) ist.

Hilfsweise schlage ich dem Gerichtshof vor, die Frage wie folgt zu beantworten:

Artikel 17 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 dahin auszulegen, daß er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, die

— die Ausübung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer, die vor Beginn der gewohnheitsmäßigen Durchführung der steuerpflichtigen Umsätze entrichtet wurde, an die Voraussetzungen knüpft, daß

a) ein entsprechender ausdrücklicher Antrag gestellt wird, bevor die Steuerschuld entsteht;

b) nicht mehr als ein Jahr zwischen der Stellung dieses Antrags und der tatsächlichen Aufnahme der steuerpflichtigen Umsätze liegt;

— die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen mit dem Verlust des Abzugsrechts oder damit ahndet, daß dieses Rechts erst zu dem Zeitpunkt ausgeübt werden kann, ab dem die steuerpflichtigen Umsätze im Rahmen der Tätigkeit tatsächlich gewohnheitsmäßig vorgenommen werden.