URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

15. Dezember 2005 *

In der Rechtssache C-63/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 21. Februar 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Februar 2004, in dem Verfahren

Centralan Property Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus und A. Ó Caoimh (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Englisch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Februar 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Centralan Property Ltd, vertreten durch R. Cordara, QC, und P. Key, Barrister, beauftragt durch die Kanzlei Landwell, Solicitor,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch K. Manji als Bevollmächtigten im Beistand von N. Pleming, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 17. März 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft Centralan Property Ltd (im Folgenden: Centralan) und den im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) über die Berichtigung des Abzugs der von dieser Gesellschaft entrichteten Vorsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt", der Mehrwertsteuer.

4 Artikel 4 Absatz 3 dieser Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. ...

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, z. B. den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung ...“

5 Artikel 5 „Lieferung von Gegenständen“ dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

...

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

a) bestimmte Rechte an Grundstücken;

b) dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben;

c) Anteilrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet.

...“

6 Artikel 13 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

(1) 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:

...

i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht ... sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

...

B. Sonstige Steuerbefreiungen

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 ...

...

g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;

...

C. Optionen

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

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben d), g) und h).

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

7 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(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,

...

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Jedoch können die Mitgliedstaaten:

...

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;

..."

8 Artikel 19 der Sechsten Richtlinie nennt die Modalitäten, nach denen die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 17 Absatz 5 dieser Richtlinie vorzunehmen ist.

9 Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs wird in Artikel 20 der Sechsten Richtlinie geregelt, der folgenden Wortlaut hat:

„...

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

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

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(3) Bei Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre. Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als steuerpflichtig, wenn die Lieferung des genannten Investitionsgutes steuerpflichtig ist; sie gilt als steuerfrei, wenn die Lieferung steuerfrei ist. Die Berichtigung wird in diesen Fällen für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen.

Die Mitgliedstaaten können jedoch von der vorgeschriebenen Berichtigung absehen, wenn es sich bei dem Abnehmer um einen Steuerpflichtigen handelt, der die betreffenden Investitionsgüter ausschließlich zu Umsätzen verwendet, bei denen die Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.

...“

Nationales Recht

Die Regelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

10 Im Vereinigten Königreich wurden die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie durch den Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: VAT Act 1994) und die Value Added Tax Regulations 1995 (Mehrwertsteuerverordnung, im Folgenden: Regulations) umgesetzt.

11 Gemäß Regulation 101(1) ist die abziehbare Vorsteuer auf dasjenige beschränkt, „was steuerpflichtigen Lieferungen zuzuordnen ist".

12 Der im Ausgangsverfahren anwendbare Teil von Regulation 114 sieht Berichtigungen für einen Zeitraum von zehn Jahren gemäß der in Regulation 115 beschriebenen Methode vor. In jedem „Teilzeitraum" („interval") von einem Jahr kann der Eigentümer eines Investitionsgutes eine Berichtigung in Höhe von einem Zehntel der Vorsteuer nach Maßgabe der in den Regulations vorgesehenen Modalitäten vornehmen.

13 Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie wird durch Regulation 115(3) umgesetzt. Nach ihrem Wortlaut gilt diese Bestimmung, wenn „ein Eigentümer seine gesamte Beteiligung an einem Investitionsgut ... in einem anderen als dem letzten Teilzeitraum [liefert], der für das Investitionsgut gilt ...".

14 Nach Schedule 9 Group 1 Item 1(a)(ii) des VAT Act 1994 ist die Veräußerung neuer Gebäude, die keine Wohngebäude sind, von der Definition der steuerfreien Lieferungen ausgenommen. Nach Maßgabe der Anmerkungen in diesem Schedule gelten Gebäude noch als neu, wenn ihre Fertigstellung nicht mehr als drei Jahre zurückliegt.

15 Mit Wirkung vom 30. November 1994 wurde in Paragraph 2 von Schedule 10 des VAT Act 1994 ein neuer Subparagraph 3A aufgenommen, wonach dann, wenn eine juristische Person für die Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken — gemäß Artikel 13 Teil C Buchstabe b der Sechsten Richtlinie — optiert, diese Option für solche Umsätze nicht gilt, die mit einer mit jener verbundenen juristischen Person im Sinne des VAT Act 1994 bewirkt werden, sofern eine dieser Personen „nicht in vollem Umfang steuerpflichtig" ist. Dieser Absatz wurde später mit Wirkung vom 26. November 1996 aufgehoben.

Die Regelung auf dem Gebiet des Immobiliareigentums

16 Den Akten ist zu entnehmen, dass sich nach dem Recht von England und Wales ein volles Eigentumsrecht („freehold"), wenn es nicht durch andere so genannte „mindere" Rechte belastet ist, als Recht zum Besitz einer Immobilie auf unbegrenzte Zeit beschreiben lässt. Die Miete („lease") ist ein „leasehold"-Recht, das dem Recht entspricht, eine Immobilie für einen bestimmten Zeitraum in Besitz zu nehmen. Für die Mietdauer gibt es keine Begrenzung, und Vermietungen für 999 Jahre sind verbreitet. Der Inhaber eines vollen Eigentumsrechts („freehold") kann einer Vermietung für einen Zeitraum von 999 Jahren gegen Zahlung einer hohen Abstandszahlung („premium") zustimmen, ohne dass später ein Mietzins zu entrichten wäre oder gegen Zahlung eines sehr geringen Mietzinses.

17 Sobald der Inhaber eines solchen vollen Eigentumsrechts einer Vermietung zugestimmt hat, hat er kein unbelastetes volles Eigentumsrecht („unencumbered

freehold") mehr inne, sondern nur noch ein „freehold reversion", d. h. ein Resteigentumsrecht, das dem Recht entspricht, das Grundstück bei Mietende in Besitz zu nehmen und während des Gültigkeitszeitraums dieser Vermietung den Mietzins einzunehmen, wenn er vereinbart ist (im Folgenden: Resteigentumsrecht). Ist der Mietzins sehr niedrig und die Mietdauer sehr lang, ist das Resteigentumsrecht nur von geringem Wert.

18 Der Inhaber eines unbelasteten vollen Eigentumsrechts kann seine Rechte an einem Gebäude durch mehrere Vorgänge veräußern. Erstens kann er durch eine Vermietung das Recht übertragen, die Immobilie für eine begrenzte Zeit in Besitz zu nehmen (als Gegenleistung zu einem Mietzins, einer Abstandszahlung oder einer Kombination dieser beiden Elemente). Zweitens kann er durch die Übertragung des Resteigentumsrechts das Recht veräußern, die Immobilie am Ende der Mietzeit in Besitz zu nehmen, zusammen mit dem Recht, den gesamten im Rahmen der Vermietung geschuldeten Mietzins einzunehmen.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

19 Centralan ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Centralan Holdings Ltd, deren alleinige Gesellschafterin die University of Central Lancashire Higher Education Corporation (im Folgenden: Universität) ist. Centralan hat für die Besteuerung gemäß Artikel 13 Teil C Buchstabe b der Sechsten Richtlinie optiert.

20 Inhoco 546 Ltd (im Folgenden: Inhoco) ist wie Centralan eine 100%ige Tochtergesellschaft der Centralan Holdings Ltd. Anders als Centralan hat Inhoco nicht für die Besteuerung nach dieser Bestimmung optiert.

21 Im Jahr 1994 ließ die Universität, deren Möglichkeiten zum Vorsteuerabzug beschränkt sind, ein unter dem Namen Harrington Building bekanntes Gebäude errichten.

22 Am 14. September 1994 kaufte Centralan von der Universität das Harrington Building zu einem Preis von 6 500 000 GBP zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von 1 370 500 GBP und vermietete es an die Universität für 20 Jahre gegen einen jährlichen Mietzins von 300 000 GBP zuzüglich Mehrwertsteuer (im Folgenden: Vermietung für 20 Jahre) zurück. Dieses Geschäft ermöglichte Centralan den Abzug der beim Erwerb des Harrington Building entrichteten Vorsteuer.

23 Für die Universität wirkten sich die in der vorstehenden Randnummer beschriebenen Vorgänge so aus, dass die nicht abziehbare Vorsteuer, die bei der Errichtung des Harrington Building entrichtet worden war, durch die nicht abziehbare Vorsteuer ersetzt wurde, die sich aus dem Mietzins ergab, der während des gesamten Zeitraums der Gültigkeit der Vermietung für 20 Jahre gezahlt wurde. Diese Ersetzung wurde von den Commissioners nicht beanstandet.

24 Im dritten Teilzeitraum nach dem Erwerb des Harrington Building, also nach der in Randnummer 15 des vorliegenden Urteils erwähnten Änderung des VAT Act 1994, veräußerte Centralan ihre gesamten Rechte an diesem Gebäude, so dass Regulation 115(3) anzuwenden war.

25 Diese Veräußerung erfolgte durch zwei aufeinander folgende Umsätze.

26 Der erste Umsatz bestand in der Vermietung für 999 Jahre ab dem 22. November 1996 (im Folgenden: Vermietung für 999 Jahre), unbeschadet der bestehenden Vermietung für 20 Jahre an die Universität, an Inhoco zu einem Preis von 6 370 000 GBP und einem Mietzins in — wenn überhaupt gefordert — nicht nennenswerter Höhe.

27 Mit dem zweiten Umsatz am 25. November 1996 wurde das Resteigentumsrecht am Harrington Building für 1 000 GBP an die Universität veräußert (im Folgenden: Übertragung des Resteigentumsrechts).

28 Die Vermietung für 999 Jahre war ein steuerfreier Umsatz, weil Centralan, obwohl sie für die Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken optiert hat, eine mit Inhoco verbundene juristische Person im Sinne von Paragraph 2(3A) von Schedule 10 des VAT Act 1994 ist.

29 Die Übertragung des Resteigentumsrechts war ein besteuerter Umsatz, da, obwohl die Universität und Centralan miteinander verbundene juristische Personen im Sinne dieses Schedule 10 sind, die Bestimmungen von Schedule 9 Group 1 Item 1(a) (ii) des VAT Act 1994 gemäß den Artikeln 4 Absatz 3 und 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie die Steuerbefreiung für die Lieferung von Gebäuden ausschlossen, deren Fertigstellung weniger als drei Jahre zurückliegt.

30 Angesichts dieser Umsätze stellte sich die Frage, wie die Berichtigung des Abzugs der beim Erwerb des Harrington Building durch Centralan entrichteten Vorsteuer nach Regulation 115(3) durchzuführen ist. Die Commissioners machten geltend, dass die maßgebliche Lieferung die Vermietung für 999 Jahre sei und dass die Übertragung des Resteigentums als geringfügig außer Betracht zu bleiben habe. Hilfsweise machten sie geltend, es sei eine Aufteilung zwischen dem in der Vermietung für 999 Jahre bestehenden Umsatz und dem die Übertragung des Resteigentumsrechts betreffenden Umsatz nach Maßgabe des jeweiligen Wertes dieser beiden Umsätze vorzunehmen. Nach der ersten Betrachtungsweise wäre Centralan zur Zahlung von Mehrwertsteuer in Höhe von 796 250 GBP verpflichtet, während sich der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer nach der zweiten Betrachtungsweise auf 796 090 GBP beliefe.

31 Centralan widersprach diesem Standpunkt vor dem VAT and Duties Tribunal. Sie machte geltend, sie habe ihre gesamten Rechte am Harrington Building allein durch die Übertragung des Resteigentumsrechts veräußert, so dass sie nach Regulation 115 höchstens 943,93 GBP an Mehrwertsteuer schulde.

32 Das VAT and Duties Tribunal wies die Ansicht von Centralan und die erste Betrachtungsweise der Commissioners zurück und stellte fest, dass diese Gesellschaft ihre gesamten Rechte am Harrington Building durch zwei Lieferungen veräußert habe, nämlich durch die Vermietung für 999 Jahre und durch die Übertragung des Resteigentumsrechts. Diese beiden Lieferungen seien im selben Teilzeitraum vorgenommen worden, und sie seien außerdem in dem Sinne unlöslich miteinander verbunden und im Voraus festgelegt gewesen, dass es unwahrscheinlich gewesen sei, dass die Übertragung des Resteigentumsrechts nicht vorgenommen worden wäre, sobald der Vermietung für 999 Jahre zugestimmt worden sei.

33 Demnach gelangte das VAT and Duties Tribunal zu dem Ergebnis, dass Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie und daher zwangsläufig Regulation 115(3) dahin auszulegen seien, dass sie implizit eine Aufteilung für den Fall vorsähen, dass sämtliche Eigentumsrechte an einem Investitionsgut in zwei Schritten übertragen würden, die zwei Lieferungen umfassten, von denen die eine steuerbefreit und die andere steuerpflichtig sei. Auf der Grundlage dieser Argumentation entschied es, dass Centralan Mehrwertsteuer in Höhe von 796 090 GBP schulde.

34 Die Commissioners legten kein Anschlussrechtsmittel gegen die Zurückweisung ihrer Betrachtungsweise ein, dass die Übertragung des Resteigentumsrechts außer Betracht zu bleiben habe, da dieses nur geringfügigen Charakter habe.

35 Der von Centralan mit einem Rechtsmittel angerufene High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hat wegen seiner Zweifel, wie Regulation 115 (3) auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden ist, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wenn ein Steuerpflichtiger im Berichtigungszeitraum im Sinne von Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ein Gebäude veräußert, das als Investitionsgut behandelt wird, und die Veräußerung des Gebäudes durch zwei Lieferungen

durchgeführt wird, und zwar durch i) Vermietung des Gebäudes für 999 Jahre (ein nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreiter Umsatz) zu einem Preis von 6 Millionen GBP und drei Tage später ii) Verkauf der „freehold reversion" (Resteigentumsrecht) (ein nach Artikel 13 Teil B Buchstabe g und Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie steuerpflichtiger Umsatz) zu einem Preis von 1 000 GBP zuzüglich Mehrwertsteuer, die beide im Voraus in dem Sinne festgelegt oder nicht festgelegt worden sind, dass, sobald der erstgenannte Vorgang durchgeführt worden ist, keine Möglichkeit mehr bestanden hätte, dass der zweite nicht durchgeführt würde,

ist dann Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass

a) das Investitionsgut bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums so behandelt wird, als ob es für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die in vollem Umfang steuerpflichtig sind;

b) das Investitionsgut bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums so behandelt wird, als ob es für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die vollständig von der Steuer befreit sind, oder

c) das Investitionsgut bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums so behandelt wird, als ob es für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die je nach dem Anteil der jeweiligen Werte des steuerpflichtigen Verkaufs der „freehold reversion" und der steuerbefreiten Vermietung für 999 Jahre teilweise besteuert und teilweise von der Steuer befreit sind?

Zur Vorlagefrage

36 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob ein unbewegliches Investitionsgut in Anwendung von Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens bis zum Ablauf des in dieser Bestimmung genannten Berichtigungszeitraums so zu behandeln ist, als ob es für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die in vollem Umfang steuerpflichtig oder die vollständig von der Steuer befreit sind, oder so zu betrachten ist, als ob es Tätigkeiten zuzuordnen ist, die je nach dem Anteil des jeweiligen Wertes der beiden Umsätze, deren Gegenstand dieses Gut war, d. h. der Vermietung für 999 Jahre und drei Tage später der Übertragung des Resteigentumsrechts, teilweise besteuert und teilweise von der Steuer befreit sind.

37 Den Gründen der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass diese Frage der Klarstellung dienen soll, nach welcher Methode die Berichtigung des Vorsteuerabzugs unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens vorzunehmen ist.

38 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass das VAT and Duties Tribunal, wie aus Randnummer 32 des vorliegenden Urteils hervorgeht, festgestellt hat, dass die beiden in dieser Randnummer erwähnten Umsätze unlöslich miteinander verbunden und im Voraus festgelegt gewesen seien. Das nationale Gericht hat diese Feststellung in seiner Vorlageentscheidung nicht in Frage gestellt. Folglich ist die von ihm vorgelegte Frage nur insoweit zu prüfen, als sie den Fall betrifft, in dem wie im Ausgangsverfahren zwei unlöslich miteinander verbundene Umsätze vereinbart worden sind.

39 Zur Beantwortung der so abgegrenzten Frage ist daher zu bestimmen, welcher dieser Umsätze für die Anwendung von Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen ist oder, gegebenenfalls, inwieweit jeder dieser Umsätze hierfür zu berücksichtigen ist.

Erklärungen der Verfahrensbeteiligten vor dem Gerichtshof

40 Nach Ansicht der Centralan gilt für die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Investitionsgütern während des restlichen Berichtigungszeitraums im Sinne des Artikels 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie die Vermutung, dass sie entweder „in vollem Umfang steuerpflichtig" oder „vollständig von der Steuer befreit" sind, und zwar in Abhängigkeit davon, ob die Lieferung, durch die der Steuerpflichtige seine Rechte an dem betreffenden Investitiongut letztlich verliert, steuerpflichtig oder von der Steuer befreit ist. Eine anteilige Berücksichtigung mehrerer Umsätze finde in Artikel 20 Absatz 3 keine Grundlage, da diese Bestimmung mit der schrittweisen Veräußerung einer Immobilie als Ganzer oder sämtlicher Rechte daran insbesondere dann unvereinbar sei, wenn die einzelnen Veräußerungsgeschäfte unterschiedliche Rechte beträfen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten auf verschiedene Personen übertragen würden. Außerdem sei nach dem Wortlaut dieser Bestimmung kein Raum für eine Betrachtung, die bei aufeinander folgenden Veräußerungen an verschiedene Wirtschaftsteilnehmer auf den wirtschaftlichen Schwerpunkt des Übertragungsvorgangs abstelle und einen Umsatz als geringfügig außer Betracht lasse.

41 Demnach komme es für die Berichtigung allein auf die Übertragung des Resteigentumsrechts an.

42 Das Vereinigte Königreich trägt vor, die Vorschriften über die Abziehbarkeit der Vorsteuer, zu denen Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie zähle, hätten den Zweck, den Anteil der abziehbaren Vorsteuer so genau wie möglich zu bestimmen, um die Verwendung der Eingangsumsätze widerzuspiegeln, die zur Bewirkung von besteuerten Umsätzen vorgenommen worden seien. Diese Bestimmung sei dahin auszulegen, dass dann, wenn das Investitionsgut durch zwei im Voraus festgelegte Umsätze geliefert werde, von denen einer steuerpflichtig und der andere von der Steuer befreit sei, vermutet werde, dass der Steuerpflichtige das Investitionsgut während des restlichen Berichtigungszeitraums teilweise für steuerpflichtige Tätigkeiten und teilweise für steuerbefreite Tätigkeiten entsprechend dem jeweiligen Wert der steuerpflichtigen Lieferungen und der steuerbefreiten Lieferungen verwende, durch die das Investitionsgut veräußert worden sei.

43 Daher sei eine Aufteilung vorzunehmen, wenn die Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie in zwei im Voraus festgelegten Übertragungsvorgängen erfolge, von denen der eine steuerpflichtig und der andere von der Steuer befreit sei. Die von Centralan vertretene Betrachtungsweise führe dazu, dass die Veräußerung des Harrington Building insgesamt als besteuert anzusehen sei, obwohl die Übertragung des Resteigentumsrechts weniger als 0,02 % des Wertes dieses Gegenstands ausmache.

44 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt vor, dass Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie einen einzigen Übertragungsvorgang betreffe, der für die steuerrechtliche Behandlung des Gegenstands während des restlichen Berichtigungszeitraums ausschlaggebend sei. Gemäß Artikel 5 Absatz 1 dieser Richtlinie werde als „Lieferung eines Gegenstands" die Übertragung der Befugnis angesehen, über einen körperlichen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen. Es zeige sich, dass die Vermietung für 999 Jahre nach dem geltenden innerstaatlichen Recht keine Eigentumsübertragung darstelle, da das Resteigentumsrecht bestehen bleibe. Folglich sei für die Zwecke dieses Artikels 20 Absatz 3 eine solche Vermietung an sich keine Lieferung eines Investitionsgutes.

45 Die Kommission schlägt daher wie Centralan vor, für die Berichtigung allein die Übertragung des Resteigentumsrechts zu berücksichtigen.

46 In ihren schriftlichen Erklärungen hat die Kommission außerdem ausgeführt, dass, falls der Gerichtshof entscheiden sollte, dass der Begriff des Rechtsmissbrauchs in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens Anwendung finden könne, der Antwort an das vorlegende Gericht hinzuzufügen sei, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger oder eine Gruppe von untereinander verbundenen Steuerpflichtigen einen oder mehrere Umsätze tätigten, die wirtschaftlich nicht gerechtfertigt seien, sondern nur einen Sachverhalt schüfen, dessen einziges Ziel es sei, die für die Rückforderung der Vorsteuer erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen, diese Umsätze keine Berücksichtigung finden dürften.

47 In der Sitzung hat die Kommission jedoch in Bezug auf die etwaige Anwendung des Begriffes des Rechtsmissbrauchs eingeräumt, dass dieser Punkt vor den innerstaatlichen Gerichten nicht erörtert wurde und dass sie zu Unrecht angenommen habe, dass angesichts der kurzen Zeitspanne, die zwischen der Errichtung des Harrington Building und seiner Weiterveräußerung mit der Vermietung für 20 Jahre auf der einen und dem Abschluss der beiden im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Geschäfte auf der anderen Seite alle diese Elemente zusammen als ein im Voraus entwickeltes System angesehen werden könnten.

48 Ebenfalls in der Sitzung hat sich das Vereinigte Königreich, hilfsweise, den Teil der schriftlichen Erklärungen der Kommission zu Eigen gemacht, der sich auf den Begriff des Rechtsmissbrauchs bezieht.

Antwort des Gerichtshofes

Vorbemerkungen

49 Zur Beantwortung der Vorlagefrage ist zunächst an den Kontext von Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, nämlich das in deren Artikeln 17 bis 20 vorgesehene Vorsteuerabzugssystem, und an den mit diesem System verfolgten Zweck zu erinnern.

50 Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Artikeln 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug fester Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, und vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43).

51 Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. 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, vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, und vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-465/03, Kretztechnik, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 34).

52 Nach dem Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie setzt das Abzugsrecht voraus, dass der Betreffende Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie ist und dass die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-137/02, Faxworld, Slg. 2004, I-5547, Randnr. 24).

53 In Bezug auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf die besteuerten Umsätze entfällt. Dieser Prorata-Satz wird nach den Modalitäten des Artikels 19 dieser Richtlinie berechnet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-306/94, Régie Dauphinoise, Slg. 1996, I-3695, Randnrn. 3 und 4, und vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Slg. 2000, I-6109, Randnr. 24).

54 Folglich besteht das für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer entscheidende Kriterium in der Verwendung der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen für besteuerte Umsätze. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann ein Steuerpflichtige nur insoweit, als ein Gegenstand für die Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wird, die für diesen Gegenstand geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer von der von ihm geschuldeten Steuer abziehen (Urteil vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92, Armbrecht, Slg. 1995, I-2775,

Randnr. 27). Der Rechtsprechung ist somit zu entnehmen, dass die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen den Umfang des Vorsteuererstabzugs bestimmt, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume, die unter den Voraussetzungen des Artikels 20 dieser Richtlinie vorzunehmen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 15, und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98, Schlossstrasse, Slg. 2000, I-4279, Randnr. 37).

55 Für die Berichtigung bei Investitionsgütern sieht Artikel 20 der Sechsten Richtlinie eine Sonderregelung vor. Hierzu hat der Gerichtshof im Rahmen der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, 71, S. 1303) entschieden, dass die in dieser Richtlinie nur für Investitionsgüter getroffene Sonderregelung sich durch die langdauernde Nutzung dieser Gegenstände und die gleichzeitige Abschreibung ihrer Anschaffungskosten erklärt und rechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Februar 1977 in der Rechtssache 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Slg. 1977, 113, Randnrn. 12 und 13). Diese Erwägungen gelten für die in Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Sonderregelung für die Berichtigung bei Investitionsgütern entsprechend.

56 Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie regelt den Sonderfall der Lieferung eines Investitionsgutes vor dem Ende des Berichtigungszeitraums. In diesem Fall wird die jährliche Berichtigung durch eine einzige, auf die vermutete Nutzung des fraglichen Investitionsgutes während der Restlaufzeit gestützte Berichtigung ersetzt. Nach dieser Bestimmung hängt die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer davon ab, ob die bewirkte Lieferung dieser Steuer unterliegt oder nicht.

57 Demnach sollen die in der Sechsten Richtlinie enthaltenen Berichtigungsvorschriften die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der

Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Mit diesen Vorschriften verfolgt die Richtlinie somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Umsätze herzustellen.

58 Im Licht dieser Erwägungen ist die Anwendung der in Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Berichtigungsregel in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens zu prüfen.

Zur Anwendung von Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie

59 Hierzu ist zunächst zu bestimmen, welcher oder gegebenenfalls welche der im Ausgangverfahren in Rede stehenden Umsätze eine „Lieferung ... innerhalb des Berichtigungszeitraums" im Sinne des Artikels 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie sein können.

60 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

61 In der Vorlagefrage führt das vorlegende Gericht aus, dass die Veräußerung des Harrington Building durch zwei Lieferungen erfolgte. Centralan trägt jedoch vor, dass Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie mit der schrittweisen Veräußerung der Gesamtheit eines Grundstücks unvereinbar sei, während die Kommission die Ansicht vertritt, dass diese Bestimmung ihrem Wortlaut nach auf einen einzigen Übertragungsvorgang gerichtet sei. Unter Hinweis auf das innerstaatliche Eigentumsrecht macht die Kommission hierzu geltend, das allein die Übertragung des Resteigentumsrechts die Übertragung des Rechts zu sein scheine, über dieses Gebäude wie ein Eigentümer zu verfügen.

62 Ohne dass sich der Gerichtshof zur Stichhaltigkeit der letztgenannten Behauptung zu äußern hätte, da er zur Auslegung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten nicht befugt ist, ist jedoch festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ergibt, dass der Begriff „Lieferung eines Gegenstands" sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteile vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7, und vom 6. Februar 2003 in der Rechtssache C-185/01, Auto Lease Holland, Slg. 2003, I-1317, Randnr. 32).

63 In diesem Zusammenhang ist es Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob ein bestimmter Umsatz mit einem Gegenstand die Übertragung der Befähigung nach sich zieht, im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Randnr. 13).

64 Gelangt das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis, dass unter den konkreten Umständen des Ausgangverfahrens die beiden eng miteinander verbundenen Umsätze, die Centralan mit Inhoco bzw. mit der Universität vereinbart hat, auf die Letztgenannten jeweils die Befugnis übertragen haben, über das Harrington Building wie ein Eigentümer zu verfügen, könnte demnach jeder dieser Umsätze als eine „Lieferung" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und somit des Artikels 20 Absatz 3 dieser Richtlinie angesehen werden.

65 Diese Auslegung kann nicht durch das Vorbringen der Kommission in Frage gestellt werden, es sei nicht anzunehmen, dass zwei verschiedene Personen, die unterschiedliche Rechte an einem Gegenstand besäßen, jeweils dazu berechtigt seien, über diesen wie ein Eigentümer zu verfügen.

66 Die unterschiedliche Ausgestaltung des Begriffes Miteigentum in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten deutet nämlich darauf hin, dass mehr als eine Person das Recht innehaben kann, über einen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen. Folglich kann die in Randnummer 64 des vorliegenden Urteils gegebene Auslegung weder dadurch in Zweifel gezogen werden, dass Centralan unmittelbar nach der Vermietung für 999 Jahre noch immer über ein Resteigentumsrecht verfügte, noch dadurch, dass diese Vermietung das volle Eigentumsrecht belastete, so dass allein das Resteigentumsrecht und nicht das unbelastete volle Eigentumsrecht veräußert werden konnte.

67 Demnach kann im Ausgangsverfahren sowohl der erste, aus der Vermietung für 999 Jahre bestehende Umsatz als auch der zweite, aus der Übertragung des Resteigentumsrechts bestehende Umsatz eine „Lieferung" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen.

68 Falls jeder dieser Umsätze eine Lieferung darstellt, ist zu prüfen, welcher von ihnen für die Zwecke der in Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Berichtigung oder inwieweit gegebenenfalls jeder von ihnen hierfür zu berücksichtigen wäre.

69 Insoweit können, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, je nach den Umständen Berücksichtigung finden:

— der Umsatz, durch den Centralan endgültig auf das Recht verzichtet hat, das sie am Harrington Building innehatte, d. h. die Übertragung des Resteigentumsrechts, die ein besteuerter Umsatz ist;

— der unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten bedeutendste Umsatz, d. h. die Vermietung für 999 Jahre, die ein steuerfreier Umsatz ist, oder

— diese beiden Umsätze zusammen.

70 Nach Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ist bei Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre. Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als steuerpflichtig, wenn die Lieferung des betreffenden Investitionsgutes steuerpflichtig ist; sie gilt als steuerfrei, wenn die Lieferung dieses Gegenstands steuerfrei ist.

71 Centralan stellt darauf ab, dass sich diese Bestimmung ihrem Wortlaut nach auf den Fall zu beschränken scheine, in dem die „Lieferung ... innerhalb des Berichtigungszeitraums" aus einer einzigen Lieferung bestehe, und betont, dass das Harrington Building erst dann vollständig aus ihrem Betriebsvermögen ausgeschieden sei, als das Resteigentumsrecht veräußert worden sei. Erst zum Zeitpunkt dieser Veräußerung sei die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

72 Dem Wortlaut des Artikels 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass in einem Fall, in dem die „Lieferung" aus zwei eng und unlöslich miteinander verbundenen Umsätzen besteht, die beide jeweils für sich als eine Lieferung angesehen werden können, nur einer dieser Umsätze für die Zwecke der in dieser Bestimmung vorgesehenen Berichtigung zu berücksichtigen wäre.

73 Wie aus den Randnummern 50 bis 57 des vorliegenden Urteils hervorgeht, hat das in den Artikeln 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehene System des Vorsteuerabzugs und der Berichtigungen das Ziel, eine enge und unmittelbare Verbindung zwischen dem Recht auf Vorsteuerabzug und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Umsätze herzustellen.

74 Es ist jedoch festzustellen, dass sich dieses Ziel unter den konkreten Umständen des Ausgangsverfahrens durch die Berücksichtigung jeder der beiden in Rede stehenden Lieferungen entsprechend ihrem jeweiligen Wert am besten erreichen lässt. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs spiegelt nämlich die mutmaßliche besteuerte oder steuerfreie Nutzung des Harrington Building umso getreuer wider, als die Aufteilung anhand dieser Werte vorgenommen wurde.

75 Hingegen würde die alleinige Berücksichtigung des zuletzt bewirkten Umsatzes unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens diesen Zweck nicht erfüllen, da mit ihr völlig außer Acht gelassen würde, dass das betreffende Investitionsgut auch im Rahmen eines steuerfreien Umsatzes geliefert wurde.

76 Auch durch die Berücksichtigung des wirtschaftlich gesehen bedeutendsten Umsatzes würde das verfolgte Ziel nicht erreicht, da damit vernachlässigt würde, das dieser Gegenstand auch Gegenstand einer Lieferung im Rahmen eines besteuerten Umsatzes war. Die Ergebnisse dieser Lösung wären umso inkohärenter, je näher die jeweiligen Werte der beiden aufeinander folgenden Lieferungen beieinander lägen.

77 Dieser Auslegung steht auch nicht entgegen, dass in Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich ein Aufteilungsmechanismus vorgesehen ist, während andere Bestimmungen dieser Richtlinie, insbesondere Artikel 17 Absatz 5,

einen solchen Mechanismus ausdrücklich vorsehen. Die Vorschriften über die Berichtigung bei Investitionsgütern, zu denen Artikel 20 Absatz 3 zählt, sind nämlich im Licht ihres Zieles auszulegen, das darin besteht, sicherzustellen, dass der Vorsteuerabzug getreu die dauerhafte Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke besteuerter Umsätze widerspiegelt.

78 Diese Auslegung wird im Übrigen durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes gestützt. So hat dieser entschieden, dass ein anteilmäßiger Ansatz selbst unter Umständen geboten war, unter denen der Wortlaut der maßgebenden Bestimmung der Sechsten Richtlinie dies nicht ausdrücklich vorsah (Urteile Armbrecht, Randnrn. 29 und 32, und vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94, Enkler, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 38).

79 Centralan und die Kommission betonen jedoch die praktischen Schwierigkeiten, die sich ihrer Meinung nach aus einer Berücksichtigung der beiden Lieferungen für die Zwecke der Anwendung des Artikels 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ergeben können. Sie heben insoweit insbesondere den Fall hervor, dass zwei Lieferungen in zwei unterschiedlichen Teilzeiträumen erfolgen.

80 Ohne dass hier ein solcher — hypothetischer — Fall zu prüfen wäre, genügt die Feststellung, dass die Berücksichtigung von mehr als einer Lieferung während des Berichtigungszeitraums zwar gewisse praktische Schwierigkeiten aufwerfen kann, jedoch keine unüberwindlichen Schwierigkeiten nach sich zieht, die die Anwendung der Mehrwertsteuerregelung beeinträchtigen könnten. Wie die Generalanwältin in den Nummern 56 und 58 ihrer Schlussanträge nämlich vorgeschlagen hat, könnte in einem solchen Fall beispielsweise in Betracht gezogen werden, in Anwendung des Artikels 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie die Berichtigung des Teils des ursprünglichen Vorsteuerabzugs vorzunehmen, der sich auf das im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verbleibende Eigentumsrecht bezieht, bis dieses Recht je nach den Umständen veräußert worden oder der Berichtigungszeitraum beendet ist.

81 Schließlich ist die Frage der eventuellen Anwendung des Verbotes des Rechtsmissbrauchs unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht mehr zu prüfen, da, falls das vorlegende Gericht zu dem in Randnummer 64 des vorliegenden Urteils erwähnten Ergebnis gelangt, dass bei den beiden in Rede stehenden Umsätzen jeweils die Befugnis, über das fragliche Investitionsgut wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen worden ist, die in Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Berichtigung unter Berücksichtigung der beiden betreffenden Lieferungen anteilmäßig nach ihrem jeweiligen Wert vorzunehmen ist.

82 Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass dann, wenn ein Investitionsgut gegen Zahlung einer hohen Abstandszahlung für 999 Jahre an eine Person vermietet wird und das Resteigentumsrecht an diesem Gegenstand drei Tage später zu einem weitaus geringeren Preis an eine andere Person veräußert wird und wenn diese beiden Umsätze

— unlöslich miteinander verbunden sind und

— aus einem ersten, steuerfreien, und einem zweiten, besteuerten, Umsatz bestehen

— und wenn diese Umsätze aufgrund der Übertragung der Befugnis, über dieses Investitionsgut wie ein Eigentümer zu verfügen, Lieferungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 dieser Richtlinie darstellen,

der fragliche Gegenstand bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums so behandelt wird, als ob er für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die je nach dem Anteil der jeweiligen Werte der beiden Umsätze teilweise besteuert und teilweise von der Steuer befreit sind.

Kosten

83 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Artikel 20 Absatz 3 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 in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 ist dahin auszulegen, dass dann, wenn ein Investitionsgut gegen Zahlung einer hohen Abstandszahlung für 999 Jahre an eine Person vermietet wird und das Resteigentumsrecht an diesem

Gegenstand drei Tage später zu einem weitaus geringeren Preis an eine andere Person veräußert wird und wenn diese beiden Umsätze

— **unlöslich miteinander verbunden sind und**

— **aus einem ersten, steuerfreien, und einem zweiten, besteuerten, Umsatz bestehen**

— **und wenn diese Umsätze aufgrund der Übertragung der Befugnis, über dieses Investitionsgut wie ein Eigentümer zu verfügen, Lieferungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 dieser Richtlinie darstellen,**

der fragliche Gegenstand bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums so behandelt wird, als ob er für gewerbliche Tätigkeiten verwendet worden ist, die je nach dem Anteil der jeweiligen Werte der beiden Umsätze teilweise besteuert und teilweise von der Steuer befreit sind.

Unterschriften.