SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS L. A. GEELHOED vom 24. Oktober 2002 [1]

I — Einleitung

1. Dieses Ersuchen um Vorabentscheidung des Bundesfinanzhofs betrifft die Gültigkeit der Artikel 2 und 3 der Entscheidung 2000/186/EG des Rates vom 28. Februar 2000 (nachstehend: Entscheidung 2000/186) [2] zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland, von den Artikeln 6 und 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 (nachstehend: Sechste Richtlinie) [3] abweichende Regelungen anzuwenden. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die Entscheidung 2000/186 mit der Sechsten Richtlinie und den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar ist.

1 — Originalsprache: Niederländisch.

2 — ABl. L 59, S. 12.

3 — ABl. L 145, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2001/4/EG (ABl. L 22, S. 17).

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Das Gemeinschaftsrecht*

2. Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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 im Inland 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 27 der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

(3) Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung.

(4) Der Beschluss des Rates gilt als gefasst, wenn innerhalb von zwei Monaten nach der Mitteilung nach Absatz 3 weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern.

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der Art der in Satz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, dass diese Sondermaßnahmen — sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt — dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen."

4. Artikel 2 der Entscheidung 2000/186 bestimmt:

„Die Bundesrepublik Deutschland wird ermächtigt, abweichend von Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung ihres Artikels 28f und abweichend von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a) der genannten Richtlinie den Abzug der Mehrwertsteuer auf die Gesamtausgaben für Fahrzeuge, die nicht ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt werden, auf 50 % zu beschränken und die Nutzung eines zum Unternehmen des Steuerpflichtigen gehörenden Fahrzeugs für private Zwecke nicht der Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen.

Absatz 1 gilt weder für Fahrzeuge, die Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen darstellen, noch für solche Fahrzeuge, die höchstens bis zu 5 % für private Zwecke genutzt werden."

5. Artikel 3 der Entscheidung 2000/186 lautet:

„Diese Entscheidung gilt mit Wirkung vom 1. April 1999.

Ihre Geltungsdauer endet am Tage des Inkrafttretens der Richtlinie über die Ausgaben, die kein Recht auf Abzug der MWSt. eröffnen, spätestens jedoch am 31. Dezember 2002."

B — *Das nationale Recht*

6. § 15 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ..."

7. § 15 Absatz 1b UStG lautet:

„Nur zu 50 vom Hundert abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung oder Herstellung, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Miete oder den Betrieb von Fahrzeugen im Sinne des § 1b Abs. 2 entfallen, die auch für den privaten Bedarf des Unternehmens oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden."

Fahrzeuge im Sinne des § 1b Absatz 2 UStG sind Personenkraftwagen, Wasser- und Luftfahrzeuge.

8. § 27 Absatz 3 UStG bestimmt:

„§ 15 Abs. 1b und § 15a Abs. 3 Nr. 2 sind erstmals auf Fahrzeuge anzuwenden, die nach dem 31. März 1999 angeschafft oder hergestellt, eingeführt, innergemeinschaftlich erworben oder gemietet werden."

III — Sachverhalt und Verfahren

A — *Der Ausgangsrechtsstreit*

9. Herr Sudholz betreibt ein Malerunternehmen. Im April 1999 erwarb er einen Personenwagen zum Preis von 55 086,21 DM zuzüglich 16 % Umsatzsteuer in Höhe von 8 813,79 DM. Er brachte dieses Fahr-

zeug in sein Unternehmen ein und nutzte es zu 70 % für unternehmerische, zu 30 % für andere Zwecke.

10. In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat April 1999 machte Herr Sudholz die gesamte Umsatzsteuer aus dem Kauf des Personenwagens als Vorsteuer geltend. Nach seiner Auffassung verstößt die seit dem 1. April 1999 geltende Neuregelung des § 15 Absatz 1b UStG, wonach nur 50 % der Vorsteuer abziehbar sind, gegen Gemeinschaftsrecht.

11. Das Finanzamt Sulingen (nachstehend: Finanzamt) berücksichtigte bei der Umsatzsteuer für April 1999 gemäß Artikel 15 Absatz 1b UStG nur 50% der Vorsteuer als abziehbar.

12. Herr Sudholz legte gegen den Bescheid des Finanzamts Einspruch ein, den dieses zurückwies. Er erhob Klage beim Finanzgericht, das die Klage für begründet erklärte. Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger sich auf die für ihn günstigere Regelung des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie berufen könne. Es sah die Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht an, weil im vorliegenden Fall solche Beschränkungen vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehen gewesen seien und eine Ermächtigung zur Einführung gemäß Artikel 27 Absatz 1 der besagten Richtlinie zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzgerichts auch nicht erteilt gewesen sei.

13. Mit seiner Revision zum Bundesfinanzhof machte das Finanzamt geltend, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Entscheidung 2000/186 gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie ermächtigt worden sei, das Recht auf Vorsteuerabzug bei Fahrzeugen, die nicht ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt würden, auf 50 % zu beschränken, soweit diese Fahrzeuge weder Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen darstellten noch bis zu höchstens 5 % für private Zwecke genutzt würden.

14. Das Finanzamt beantragte beim Bundesfinanzhof, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Herr Sudholz ersuchte um Bestätigung des Urteils.

B — *Ausführungen des Bundesfinanzhofs*

15. Das vorlegende Gericht stellt in seinem Vorlagebeschluss fest, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des § 15 Absatz 1b in Verbindung mit § 27 Absatz 3 UStG erfüllt seien. Zunächst stehe fest, dass Herr Sudholz das Fahrzeug im vorliegenden Fall zu 70 % für unternehmerische Zwecke

genutzt habe. Da das Fahrzeug nach dem 31. März 1999 angeschafft worden sei, sei der Abzug der für die Anschaffung geschuldeten Mehrwertsteuer auf 50 % beschränkt. Das vorlegende Gericht bezweifelt aber, ob § 15 Absatz 1b UStG angewandt werden dürfe oder ob sich Herr Sudholz für seinen Anspruch auf vollständigen Abzug auf Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie berufen könne, weil er das Fahrzeug insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet habe.

16. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts war die deutsche Regierung nach den geltenden Bestimmungen der Richtlinie nur dann befugt, den Vorsteuerabzug zu beschränken, wenn sie hierzu vom Rat wirksam ermächtigt worden sei. Artikel 27 der Sechsten Richtlinie verlange eine Ermächtigung, die vor dem Erlass einer nationalen Regelung zur Beschränkung des Vorsteuerabzugs erteilt sein müsse. Der Rat habe Deutschland erst am 28. Februar 2000 zum Erlass der betreffenden Maßnahme ermächtigt, während das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 [4] (mit dem § 15 Absatz 1b UStG eingeführt wurde) vom 24. März 1999 datiere.

17. Zugleich bestünden Bedenken gegen das der Entscheidung voraufgegangene Verfahren, weil der Antrag der deutschen Regierung auf Ermächtigung nicht veröffentlicht worden sei. Außerdem gehe die Entscheidung weiter als beantragt, weil der Rat die Entscheidung zugleich auf die Überlegung gestützt habe, dass diese Maßnahme „die Besteuerungsregelung für die private Nutzung von Fahrzeugen" vereinfache. Deshalb bezweifelt das vorlegende Gericht die Vereinbarkeit der Entscheidung 2000/186 mit dem Gemeinschaftsrecht.

18. Zweitens fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Rückwirkung der Entscheidung (gemäß Artikel 3 Absatz 1 der Entscheidung 2000/186 gilt diese mit Wirkung vom 1. April 1999) mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbaren sei. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es im Allgemeinen verbiete, dass ein Gemeinschaftsakt rückwirkende Kraft erhalte. Im vorliegenden Fall könne von diesem Grundsatz nicht abgewichen werden, weil die Entscheidung 2000/186 die Notwendigkeit einer Rückwirkung nicht erläutere.

19. Abschließend wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob die Entscheidung 2000/186 inhaltlich den Anforderungen des Artikels 27 Absatz 1 entspreche, mit anderen Worten, ob die Entscheidung notwendig und geeignet sei, das mit ihr verfolgte besondere Ziel zu verwirklichen, und dabei so wenig wie möglich die Ziele und die Grundsätze der Sechsten Richtlinie beeinträchtige.

20. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang die Begründung des Artikels 2 der Entscheidung 2000/186. Dort werde die Beschränkung des Rechts des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug damit gerechtfer-

4 — BGBl. I 1999, 402.

tigt, dass die Zuordnung der Ausgaben für derartige Gegenstände zu betrieblichen bzw. privaten Zwecken nur schwer zu kontrollieren sei und dementsprechend die Gefahr der Steuerhinterziehung und des Steuermissbrauchs bestehe. Darüber hinaus werde es durch diese Maßnahme ermöglicht, die Besteuerungsregelung für die private Nutzung von Fahrzeugen zu vereinfachen (fünfte Begründungserwägung). In der sechsten Begründungserwägung werde festgestellt, dass die Beschränkung nicht für die Kosten von Fahrzeugen gelte, die Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen darstellten, und ferner nicht gelte, wenn ein Fahrzeug höchstens bis zu 5 % für private Zwecke genutzt werde. Nach der siebten Begründungserwägung sei somit gewährleistet, dass von dem Grundsatz des vollständigen Abzugs der von einem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner steuerpflichtigen Tätigkeit getragenen Vorsteuer nicht weiter abgewichen werde, als dies zur Verhütung der Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich sei.

21. Die Maßnahme des Artikels 2 der Entscheidung 2000/186 habe zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer für Ausgaben für Fahrzeuge, die nicht ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt würden, auch dann nicht abziehen dürfe, wenn er tatsächlich nachweisen könne, dass er die Aufwendungen zu einem 50 % übersteigenden Anteil für streng geschäftliche Zwecke verwenden werde oder verwendet habe. Dieses Ergebnis verstößt für das vorlegende Gericht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Die Kommission habe in ihrem Vorschlag an den Rat dem Steuerpflichtigen ausdrücklich die Möglichkeit belassen, nachzuweisen, dass die betreffenden Fahrzeuge zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutzt würden.

C — *Vorabentscheidungsfragen*

22. Demgemäß hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 30. November 2000, der am 15. Januar 2001 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

a) Ist Artikel 2 der Entscheidung des Rates vom 28. Februar 2000 (2000/186/EG) zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland, von den Artikeln 6 und 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Regelungen einzuführen, ungültig, weil das der Entscheidung vorangegangene Verfahren nicht den Vorgaben des Artikels 27 der Richtlinie 77/388/EWG entspricht?

b) Ist Artikel 3 Absatz 1 der Entscheidung 2000/186/EG, wonach die Entscheidung auf den 1. April 1999 zurückwirkt, ungültig?

c) Entspricht Artikel 2 der Entscheidung 2000/186/EG den inhaltlichen Anforderungen, die an eine derartige Ermächtigung zu stellen sind, und ergeben sich hieraus Bedenken gegen die Gültigkeit der Vorschrift?

D — *Das Verfahren vor dem Gerichtshof*

23. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die EG-Satzung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften haben die deutsche und die niederländische Regierung sowie der Rat und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht. Die niederländische Regierung ist in ihren schriftlichen Erklärungen lediglich auf die erste und die zweite Frage eingegangen. In der Sitzung des Gerichtshofes vom 10. Juli 2002 haben die deutsche Regierung, der Rat und die Kommission ihre Standpunkte mündlich vorgetragen.

IV — **Vorbringen**

A — *Zur ersten Vorabentscheidungsfrage*

24. Nach Auffassung der Beteiligten geht es bei der ersten Vorabentscheidungsfrage insbesondere um das Verständnis des Begriffs „ermächtigen" in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Sie sind der Auffassung, dass dieser Begriff nicht bedeute, dass eine Ermächtigung durch den Rat vor Erlass einer von der Sechsten Richtlinie abweichenden nationalen Regelung erfolgen müsse. Gemäß Artikel 27 Absatz 1 solle eine Genehmigung sowohl vorher als auch nachher erteilt werden können.

25. Die deutsche Regierung führt aus, dass nach der früheren Fassung des Artikels 27, nämlich dem Artikel 13 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie, die Mitgliedstaaten keine abweichenden Maßnahmen hätten ergreifen dürfen, bevor die Frist für andere Mitgliedstaaten zur Einlegung eines Einspruchs abgelaufen sei und im Falle eines Einspruchs der Rat eine positive Entscheidung getroffen habe. Ein solches Verbot des Erlasses einer abweichenden nationalen Maßnahme vor einer entsprechenden Ermächtigung sei in Artikel 27 nicht vorgesehen. Artikel 27 Absatz 2 lege dem Mitgliedstaat lediglich die Verpflichtung auf, die Kommission vor Erlass einer bestimmten abweichenden nationalen Maßnahme zu unterrichten. Im vorliegenden Fall habe die Bundesregierung die Kommission am 11. Dezember 1998 über die getroffene Maßnahme unterrichtet. Mit Schreiben vom 19. Februar 1999 habe sie diese Information ergänzt. Mit Schreiben vom 23. August 1999 habe sie den Inhalt der früheren Schreiben noch einmal bestätigt. Dass die Kommission das Verfahren bis nach dem 1. April 1999 verzögert habe, könne der Bundesregierung nicht angelastet werden.

26. Die Kommission leitet aus Artikel 27 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ab, dass

das Ermächtigungsverfahren dem Erlass von der Richtlinie abweichender nationaler Maßnahmen vorauszugehen habe. Nicht der Zeitpunkt, zu dem der Rat seine Entscheidung erlassen habe, sondern der Zeitpunkt, zu dem Deutschland die gesetzliche Regelung des § 15 UStG eingeführt habe, werfe die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht auf. Folglich sei es die deutsche Maßnahme und nicht die Entscheidung 2000/186, die möglicherweise den Bestimmungen des Artikels 27 widerspreche.

27. Alle Beteiligten sind der Auffassung, dass das Gemeinschaftsrecht und insbesondere Artikel 27 nicht verlange, dass der Antrag eines Mitgliedstaats auf Ermächtigung veröffentlicht werden müsse. Andere Mitgliedstaaten würden nämlich aufgrund von Artikel 27 Absatz 3 stets über die Maßnahmen unterrichtet, die ein Mitgliedstaat in Abweichung von der Sechsten Richtlinie treffen wolle. Die deutsche Regierung und die Kommission verweisen auf die Schlussanträge in der Rechtssache Skripalle [5], in denen der Generalanwalt die Auffassung vertreten habe, dem Urteil BP Soupergaz [6] sei implizit zu entnehmen, dass nach Gemeinschaftsrecht im Rahmen des Artikels 27 keine Verpflichtung zur Veröffentlichung bestehe.

28. Zu dem Vorbringen, dass die Entscheidung weiter gehe, als es der deutsche Antrag verlangt habe, vertritt der Rat die Auffassung, dass der Antrag der deutschen Regierung zugleich eine Vereinfachung der Abgabenerhebung bezweckt habe. Die deutsche Regierung habe nämlich eingeräumt, dass sich beim Vorsteuerabzug für Fahrzeuge nur schwer kontrollieren lasse, welcher Anteil der Ausgaben für die Fahrzeuge betrieblichen Zwecken und welcher privaten Zwecken zuzuordnen sei. Außerdem sei die Zahl der Fälle, in denen Kontrollen durchgeführt werden müssten, außerordentlich groß. Im Übrigen könne der Rat gemäß Artikel 250 EG eine Entscheidung treffen, die vom Vorschlag der Kommission abweiche, falls die Abweichungen innerhalb des Rahmens des ursprünglichen Antrags blieben.

B — *Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage*

29. Die deutsche Regierung vertritt den Standpunkt, dass die Zweifel, die das vorlegende Gericht wegen der rückwirkenden Kraft der Entscheidung 2000/186 an der Gültigkeit der getroffenen Maßnahmen habe, unbegründet seien. Ihrer Meinung nach kann eine nationale Maßnahme ebenso gut nachträglich genehmigt werden. Außerdem könne eine Entscheidung des Rates nach Artikel 27 das berechtigte

5 — Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly zum Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, Slg. 1997, I-2847).

6 — Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883).

Vertrauen der Betroffenen nicht verletzen, da eine solche Entscheidung nur den Mitgliedstaat und die Gemeinschaftsorgane betreffe. Darüber hinaus hätten sich die Steuerpflichtigen auf die Änderungen im System des Vorsteuerabzugs einstellen können, da ein Gesetzesentwurf hierüber veröffentlicht worden sei.

30. Nach Auffassung der niederländischen Regierung ist die Möglichkeit, dass einer auf der Grundlage von Artikel 27 erteilten Ermächtigung rückwirkende Kraft verliehen werde, nicht von vornherein ausgeschlossen, sofern eine Reihe von Voraussetzungen erfüllt sei, die der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung entwickelt habe. Eine sei die Voraussetzung der Erforderlichkeit, d. h., ausnahmsweise könne von der Regel, dass nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit eine Handlung der Gemeinschaft im Allgemeinen nicht auf einen Zeitpunkt vor ihrem Erlass zurückwirken könne, abgewichen werden, wenn dies notwendig sei, um das Ziel zu erreichen, und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet werde [7]. Die Voraussetzung der Erforderlichkeit sei im vorliegenden Fall erfüllt, da das Interesse der Allgemeinheit, nämlich die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, die Rückwirkung einer Handlung der Gemeinschaft rechtfertigen könne. Außerdem erfordere die Vermeidung und Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen meist ein rasches Handeln der Mitgliedstaaten in Form nationaler Maßnahmen. Zur Erreichung des angestrebten, im allgemeinen Interesse liegenden Ziels könne es dabei erforderlich sein, solche Maßnahmen rückwirkend anzuwenden. Daher habe der Rat der Ermächtigung in seiner Entscheidung rückwirkende Kraft verleihen können.

31. Die Kommission bezweifelt, ob es für die Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich gewesen sei, der Ermächtigung rückwirkende Kraft zu verleihen. Das Problem, dass nur schwer kontrolliert werden könne, zu welchem Anteil Fahrzeuge betrieblich oder privat genutzt würden, sei bereits bei der Einführung des Mehrwertsteuersystems bekannt gewesen. Daher könne das Problem der Feststellbarkeit des Rechts zum Vorsteuerabzug es nicht rechtfertigen, der Ermächtigung rückwirkende Kraft zu verleihen. Zum Schutz des berechtigten Vertrauens der Betroffenen führt die Kommission aus, dass gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe. Da das Abzugsrecht mit der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen entstehe, habe Herr Sudholz im vorliegenden Fall auf das Recht auf vollständigen Abzug der auf den Kauf des Kraftfahrzeugs entfallenden Vorsteuer vertrauen können. Zwar eröffne Artikel 27 der Richtlinie die Möglichkeit, das Recht auf Vorsteuerabzug zu beschränken, jedoch dürften die Ansprüche des Berechtigten nicht von einer zukünftigen Entscheidung über einen Antrag auf Anwendung dieses Artikels abhängig gemacht werden. Mithin verletze die Entscheidung 2000/186 das berechtigte Vertrauen von Herrn Sudholz.

7 — Die niederländische Regierung verweist u. a. auf das Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-368/89 (Crispoltoni, Slg. 1991, I-3695).

32. Nach Auffassung des Rates ist Artikel 3 der Entscheidung 2000/186 rechtswirksam, so dass die Entscheidung auf den in Artikel 3 genannten Zeitpunkt zurückwirke. Die deutsche Regierung habe einen Antrag auf Ermächtigung am 11. Dezember 1998 eingereicht, der bei der Kommission am 8. Januar 1999 eingegangen sei. Dass die Entscheidung erst später getroffen worden sei, beruhe darauf, dass das Verfahren bei der Kommission sich verzögert habe. Ebenso wie die deutsche Regierung weist der Rat darauf hin, dass eine Entscheidung nach Artikel 27 für sich genommen einem Einzelnen keine Verpflichtung auferlegen könne, da sie an den Mitgliedstaat gerichtet sei. Es sei Sache des Mitgliedstaats, dafür zu sorgen, dass eine Maßnahme nach Artikel 27 das berechtigte Vertrauen der Betroffenen nicht verletze.

C — *Zur dritten Vorabentscheidungsfrage*

33. Die deutsche Regierung weist darauf hin, dass die Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf 50 % nicht in allen Fällen gelte, insbesondere dann nicht, wenn ein Fahrzeug höchstens zu 5 % für private Zwecke genutzt werde. Sie räumt ein, dass der Steuerpflichtige, der sein Fahrzeug zu 80 % für betriebliche Zwecke nutze, die Mehrwertsteuer höchstens zu 50 % abziehen könne und dadurch wirtschaftlich benachteiligt werde. Die andere Seite der Medaille sei, dass der Steuerpflichtige zugleich von der 50%-Regelung profitiere, wenn ein Fahrzeug zu 10 bis 49 % zu betrieblichen Zwecken genutzt werde. Solche Auswirkungen seien kennzeichnend für pauschal festgelegte Maßstäbe und Beschränkungen.

34. Der Kommission zufolge verstößt Artikel 2 der Entscheidung 2000/186 gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz [8]. Sie habe in ihrem Vorschlag vom 13. Dezember 1999 für eine Entscheidung des Rates [9] über den Antrag der deutschen Regierung vorgeschlagen, dass die pauschale Beschränkung des Abzugsrechts auf 50 % nicht zur Anwendung kommen solle, wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs mehr als 50 % der Gesamtnutzung ausmache. Die Kommission unterstreicht, dass nach Artikel 27 Absatz 1 Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nicht in erheblichem Maße beeinflussen dürften.

35. Für den Rat steht Artikel 2 der Entscheidung nicht im Widerspruch zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. In diesem Zusammenhang verweist der Rat auf den Vorschlag der Kommission zur Änderung der Sechsten Richtlinie, den Vorsteuerabzug bei Ausgaben für Fahrzeuge, die nicht ausschließlich zu betrieblichen Zwecken genutzt würden, auf 50 % zu beschränken. Die Maßnahme der deutschen Regierung bezwecke ebenfalls eine pauschale Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug

8 — Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil vom 19. September 2000 in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 (Ampafrance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 62).

9 — KOM(1999) 690 endg.

auf 50 %. Aus dem Vorschlag ergebe sich, dass die pauschale Beschränkung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen im Einklang mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehe.

V — Stellungnahme

A — *Zur ersten Vorabentscheidungsfrage*

36. Die erste Frage bezieht sich auf Verfahrensvorschriften. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht in Erfahrung bringen, ob Artikel 2 der Entscheidung 2000/186 ungültig ist, weil das der Entscheidung vorangegangene Verfahren nicht den Vorgaben des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie entspricht. Dabei geht es um drei Aspekte: den Begriff „ermächtigen" in Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie, die unterbliebene Veröffentlichung des Antrags der Bundesrepublik auf Ermächtigung und schließlich die Frage, ob die Ermächtigung über den Antrag hinausgehen durfte.

37. Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie legt als Hauptregel das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug fest. Hiervon sind zwei Ausnahmen möglich. Die erste Ausnahme, die so genannte Stand-still-Klausel des Artikels 17 Absatz 6, bezieht sich auf bestehende Rechtsvorschriften. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten bestehende Ausnahmen vom Grundsatz des vollständigen Vorsteuerabzugs bis zum Inkrafttreten der in diesem Artikel genannten Maßnahmen anwenden. Um diese Ausnahme geht es im vorliegenden Fall nicht. Die zweite Ausnahme bezieht sich auf neue Rechtsvorschriften. Gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie sind von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen zulässig, wenn die neue Maßnahme die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen und -umgehungen verhüten soll. Der Mitgliedstaat muss hierzu vom Rat ermächtigt werden. Das hierbei einzuhaltende Verfahren ist in Artikel 27 Absätze 2 bis 4 geregelt. Der Mitgliedstaat, der eine in Absatz 1 bezeichnete Maßnahme einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben (Absatz 2). Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon Mitteilung (Absatz 3). Sodann kann die Ermächtigung entweder durch ausdrücklichen Beschluss des Rates erteilt werden oder gilt nach Ablauf einer gewissen Zeit als erteilt (Absatz 4).

38. Der erste Aspekt, der vom vorlegenden Gericht zur Sprache gebracht wird, betrifft die Frage, ob die Ermächtigung der Einführung der betreffenden nationalen Maßnahme vorauszugehen hat. Die deutsche Fassung der Sechsten Richtlinie gebraucht das Wort „ermächtigen" und nicht das Wort „genehmigen"; in der Entscheidung 2000/186 werden beide verwendet. Die Verwendung von „ermächtigen" in der deutschen Sprache spricht dafür, dass die Zustimmung vorab erteilt sein muss, während sie bei der Verwendung von „genehmigen" auch nachträglich erteilt werden kann. In den meisten Sprachfassungen wird für „ermächtigen" ein Wort im letztgenannten Sinn verwendet. Die französische Fassung der Richtlinie spricht zum Beispiel von

„autoriser" und nicht von „habiliter". Auch die englische und die italienische Fassung etwa sprechen von „to authorize" bzw. von „autorizzare".

39. Wie auch der Rat hervorgehoben hat, gehört der Erlass nationaler Steuervorschriften zur ausschließlichen Zuständigkeit des betreffenden Mitgliedstaats. Dieser hat aber dafür Sorge zu tragen, dass seine Steuervorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind. Artikel 27 der Sechsten Richtlinie sieht keine Ermächtigung zum Erlass von Maßnahmen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, sondern eine Ermächtigung zum Erlass von Maßnahmen vor, die von der Richtlinie abweichen. Wie aus der vorstehenden Nummer meiner Schlussanträge ersichtlich, kann aus der in Artikel 27 in den meisten Sprachfassungen verwendeten Terminologie nicht geschlossen werden, dass diese Zustimmung per definitionem vorher erteilt werden muss. Trotzdem folgt aus Artikel 27 Absatz 2, dass ein Mitgliedstaat, der eine abweichende Maßnahme *treffen will*, die Kommission damit zu befassen und ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben zu übermitteln hat. Daraus ergibt sich, dass das Ermächtigungsverfahren in jedem Fall vor der tatsächlichen Einführung der nationalen Ausnahmeregelung eingeleitet worden sein muss. Damit ist noch nicht die Frage beantwortet, ob die Ermächtigung auch nach Einführung der nationalen, von der Richtlinie abweichenden Maßnahme erteilt werden kann, oder anders gesagt, ob diese nationale Maßnahme einstweilen eingeführt werden darf, solange der Ausgang des Ermächtigungsverfahrens noch offen ist. Die Richtlinie verbietet dies nicht ausdrücklich. Geht man davon aus, dass eine Ermächtigung auch nachträglich erteilt werden kann, wäre die Frage zu bejahen. Dazu ist jedoch zu sagen, dass ein Mitgliedstaat, der während des Ermächtigungsverfahrens die beabsichtigte Maßnahme vorläufig einführt, dies ganz auf eigenes Risiko tut. Zu diesem Zeitpunkt liegt nämlich noch keine Ermächtigung vor, so dass die eingeführte Maßnahme zu diesem Zeitpunkt dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, und es ist durchaus nicht sicher, dass dieser mögliche Verstoß durch eine rückwirkende Ermächtigung behoben wird. Die vorzeitige Einführung einer abweichenden Maßnahme durch einen Mitgliedstaat kann also zu einem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht führen: Sie hat aber als solche keinen Einfluss auf die Gültigkeit der Ermächtigungsentscheidung selbst.

40. Der zweite formelle Aspekt betrifft den Umstand, dass die Bundesrepublik Deutschland den Antrag auf Ermächtigung zum Erlass abweichender Maßnahmen nicht veröffentlicht hat. Wie von verschiedenen Beteiligten zu Recht ausgeführt wurde, lässt sich eine solche Veröffentlichungspflicht nicht aus dem Wortlaut des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie herleiten. Es ist auf die Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Skripalle verwiesen worden [10]. In dieser Rechtssache ging es u. a. darum, ob die Nichtveröffentlichung der Ermächtigungsentscheidung deren Gültigkeit oder Wirksamkeit beeinträchtigen kann. Der Gerichtshof brauchte diese Frage nicht zu beantworten. Generalanwalt Fennelly kam aber zu dem Ergebnis, dass für solche Entscheidungen gemäß Artikel 191 Absatz 3 des Vertrages (jetzt Artikel 254 EG) keine Veröffentlichungspflicht bestehe und dass auch Artikel 27 der Richtlinie eine Verpflichtung zur Veröffentlichung einer nach diesem Artikel erteilten Ermächtigung nicht ausdrücklich vorsehe. Er fügte hinzu, dass die Nichtveröffentlichung einer Ermächtigungsentscheidung des Rates seines Erachtens auch nicht zu einer Minderung

10 — Zitiert in Fußnote 5.

der Rechtssicherheit oder der Wirksamkeit steuerrechtlicher oder gesetzlicher Rechtsbehelfe führe, über die ein betroffener Steuerpflichtiger verfüge.

41. Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Veröffentlichung der Ermächtigungsentscheidung (die nach einer seit Jahren bestehenden Praxis im Amtsblatt veröffentlicht wurde), sondern um die Veröffentlichung des Antrags auf eine solche Ermächtigung. Gleichwohl meine ich, dass der Begründung von Generalanwalt Fennelly auch hier sinngemäß gefolgt werden kann. Da Artikel 27 der Richtlinie keine Veröffentlichungspflicht für nach diesem Artikel getroffene Entscheidungen zu entnehmen ist, gilt dies auch für Anträge der Mitgliedstaaten auf Erlass besagter Entscheidungen. Nach dieser Vorschrift ist nur erforderlich, dass die Kommission über dieses Vorhaben unterrichtet wird und dass diese dann die übrigen Mitgliedstaaten in Kenntnis setzt. In der vorliegenden Sache ist dies am 8. Januar 1999 bzw. am 11. Oktober 1999 geschehen. Die anderen Mitgliedstaaten müssen unterrichtet werden, weil sie berechtigt sind, die Behandlung des Antrags durch den Rat zu beantragen. Eine Vorschrift über die Veröffentlichung des Antrags auf Ermächtigung würde übrigens nur Sinn machen, wenn einem größeren Kreis als jetzt Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens zuerkannt wäre.

42. Der letzte Aspekt der ersten Frage betrifft das Problem, ob die Ermächtigungsentscheidung 2000/186 weiter gehen darf als der Antrag. Die Bundesrepublik hat ihren Antrag angeblich nur damit begründet, dass Steuerhinterziehungen und -umgehungen vorgebeugt werden solle, nicht aber, dass Steuervereinfachungen wünschenswert seien.

43. Ziel der Unterrichtung und Übermittlung aller zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben gemäß Artikel 27 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist es, die Kommission und gegebenenfalls den Rat in die Lage zu versetzen, zu prüfen, ob die abweichende Regelung im Rahmen der Vorgaben des Artikels 27 Absatz 1 der Richtlinie bleibt [11]. Gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie ist deutlich zwischen Maßnahmen zu unterscheiden, die der Steuervereinfachung dienen, und solchen, die Steuerhinterziehungen und -umgehungen verhindern. Nach der Rechtsprechung darf in den Fällen, in denen der Ermächtigungsantrag auf den zweiten Grund gestützt wird, die Ermächtigung nicht weiter gehen, als für diesen Zweck erforderlich ist [12]. Der Mitgliedstaat darf sich daher nicht nachträglich, wenn die Ermächtigung erteilt ist, auf den ersten Grund berufen, d. h. die Grundlage der erteilten Ermächtigung erweitern. Das schließt aber nicht aus, dass der betreffende Mitgliedstaat seinen Antrag während des Ermächtigungsverfahrens erweitert, um ihn zugleich auf den anderen in Artikel 27 Absatz 1 genannten Grund zu stützen. Das scheint im vorliegenden Fall zuzutreffen. Anderenfalls müsste der betreffende Mitgliedstaat erst seinen Antrag zurücknehmen, um dann einen neuen Antrag einzureichen. Das wäre schwerlich effizient. Wie sich daraus aber auch ergibt, müssen, wenn die Ermächtigung aus beiden Gründen beantragt und erteilt worden ist, die für

11 — Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, zitiert in Fußnote 6, Randnr. 23).

12 — Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, zitiert in Fußnote 5).

beide Gründe geltenden Voraussetzungen erfüllt sein. Deutschland hat (im Verlauf des Ermächtigungsverfahrens) beide Gründe angeführt. Dann muss die Maßnahme auch aus beiden Gründen gerechtfertigt sein und die hierfür geltenden Voraussetzungen erfüllen. Das bedeutet, dass die Maßnahme verhältnismäßig sein muss, soweit sie zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen erlassen wird, und dass sie, soweit sie auf Vereinfachung der nationalen Regelung abzielt, keinen erheblichen Einfluss auf den Betrag der auf der Stufe des Endverbrauchs fälligen Steuer haben darf.

44. Die Kommission hat noch darauf hingewiesen, dass die Gemeinschaftsorgane berechtigt seien, den Antrag, auch wenn die betroffene Regierung nicht darum ersucht habe, am Kriterium der Vereinfachung zu messen. Sie stützt diese Auffassung auf den Zweck des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie, der zum Kapitel der Richtlinie über Vereinfachungsmaßnahmen gehöre. Dieser Auffassung kann ich mich nicht anschließen. Es ist Sache des Mitgliedstaats, welche Gründe er anführen will, um eine Ermächtigung zum Erlass einer abweichenden Maßnahme zu erhalten. Dies gilt umso mehr, als die Richtlinie zwischen den beiden Gründen für abweichende Maßnahmen und den dafür geltenden Voraussetzungen deutlich unterscheidet. Der Rat und die Kommission können nicht in diese Ermessensbefugnis der Mitgliedstaaten eingreifen. Ein Ermächtigungsantrag eines Mitgliedstaats kann daher nicht ohne weiteres durch sie ergänzt werden. Das haben sie im vorliegenden Fall auch nicht getan, weil während des Verfahrens beide Gründe von Deutschland angeführt worden sind.

45. Demgemäß komme ich zu dem Ergebnis, dass sich während des der Ermächtigung vorangegangenen Verfahrens keine Unregelmäßigkeiten ergeben haben, die für die Gültigkeit der Entscheidung 2000/186 von Bedeutung wären.

B — *Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage*

46. Diese Frage bezieht sich auf die Rückwirkung des Artikels 3 der Entscheidung. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes dürfen Gemeinschaftsakte nur in Ausnahmefällen mit Rückwirkung erlassen werden, nämlich wenn das angestrebte Ziel es verlangt und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet wird [13]. Diese Erfordernisse ergeben sich aus den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

47. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen aus Artikel 17 der Sechsten Richtlinie Rechte ableiten können [14], dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein fundamentaler Bestandteil des Mehrwertsteuer-Systems ist [15] und dass dieses Recht zu dem Zeitpunkt entsteht, in dem die entsprechende Steuerschuld entsteht [16].

13 — Vgl. z. B. Urteile vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 98/78 (Racke, Slg. 1979, 69), vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 99/78 (Decker, Slg. 1979, 101) sowie vom 9. Januar 1990 in der Rechtssache C-337/88 (SAFA, Slg. 1990, I-1).

14 — Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, zitiert in Fußnote 6).

15 — Vgl. z. B. Urteil vom 19. September 2000 in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 (Ampafrance und Sanofi, zitiert in Fußnote 8).

16 — Vgl. z. B. Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I-4321).

Ausnahmen sind nur zulässig, wenn die Richtlinie sie ausdrücklich vorsieht und falls sie sich innerhalb der materiellen und verfahrensmäßigen Rahmenbedingungen bewegen, die die Richtlinie vorsieht [17]. Obwohl ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass die Grundregel — das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug — niemals geändert oder beschränkt wird, darf er sehr wohl darauf vertrauen, dass eine von der Grundregel abweichende besondere nationale Maßnahme, wenn sie denn eingeführt wird, die in Artikel 27 der Richtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt und insbesondere auf einer Ermächtigung beruht. Zu dem Zeitpunkt, als Herr Sudholz das Fahrzeug erwarb und in seinen Betrieb einbrachte — April 1999 —, hatte Deutschland zwar die nationale Regelung zur Beschränkung des Abzugs eingeführt, doch beruhte diese nicht auf der in Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie festgelegten erforderlichen Ermächtigung. Da Deutschland zu diesem Zeitpunkt nicht ermächtigt war, die besondere Maßnahme einzuführen und anzuwenden, konnte sich Herr Sudholz weiterhin auf die für ihn günstigere Regelung des Artikels 17 der Richtlinie berufen.

48. Die Frage ist somit, ob ihm dieses Recht auf Abzug nachträglich noch entzogen werden darf. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes folgt, dass es dem Vertrauensgrundsatz widerspricht, wenn ein Abzugsrecht, das dem Steuerpflichtigen aufgrund der Sechsten Richtlinie zusteht, abgeschafft oder beschränkt wird.

49. Die Hauptlinien der Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Vertrauensgrundsatz habe ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-62/00 (Marks & Spencer) [18] wie folgt zusammengefasst:

„— Erstens hat der Gerichtshof in einer Reihe von Entscheidungen ausgeführt, dass dieser Grundsatz, der eine Emanation des Grundsatzes der Rechtssicherheit sei, Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sei. Der Grundsatz verlange, dass Rechtsvorschriften genau sein müssten, und solle sicherstellen, dass Rechtsverhältnisse und -beziehungen, die vom Gemeinschaftsrecht geregelt würden, vorhersehbar sein müssten;

— zweitens könnten die Einzelnen nicht darauf vertrauen, dass die für sie geltenden Rechtsvorschriften unverändert blieben. Der Gemeinschaftsgesetzgeber bleibe befugt, die bestehenden Vorschriften geänderten wirtschaftlichen Bedingungen und, wie ich hinzufügen würde, veränderten politischen und sozialen Einsichten anzupassen;

— drittens müssten die Einzelnen darauf vertrauen können, dass Rechte, die

17 — Urteile vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, zitiert in Fußnote 6, Randnr. 22) und vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache 5/84 (Direct Cosmetics, Slg. 1985, 617, Randnr. 24).

18 — Urteil vom 11. Juni 2002, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

unter einer geltenden Regelung entstanden seien, nicht rückwirkend beseitigt würden. Nur in sehr außergewöhnlichen Fällen könne es eine Ausnahme von diesem Grundsatz geben, wenn etwa zwingende wirtschaftliche Erfordernisse, die mit der Verwaltung der gemeinsamen Agrarmarktordnungen zusammenhingen, oder zwingende Gründe des öffentlichen Interesses vorlägen."

50. Ich weise ferner darauf hin, dass der Rat in seiner Entscheidung im Zusammenhang mit der Voraussetzung der Erforderlichkeit keinen einzigen Grund für die Notwendigkeit der Rückwirkung angibt. Die Erwägung, dass die beantragte Ermächtigung der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen dienen soll, reicht allein nicht aus, ist dies doch einer der Gründe, einen Mitgliedstaat zu ermächtigen, eine von der Richtlinie abweichende Regelung zu treffen. Für sich allein genommen ist das noch kein Grund für die Anordnung einer Rückwirkung. Wie die Kommission zu Recht herausgestellt hat, besteht das Problem der Feststellung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei teils privat, teils betrieblich genutzten Fahrzeugen bereits seit Einführung der Richtlinie. Daraus allein kann bereits abgeleitet werden, dass kein einziger zwingender Grund besteht, deshalb einen Mitgliedstaat rückwirkend zum Erlass einer besonderen Regelung zu ermächtigen.

51. Auch das Vorbringen der deutschen Regierung und des Rates, dass die Entscheidung mit Rückwirkung habe erlassen werden müssen, weil die Kommission den Fortgang des Verfahrens verzögert habe, halte ich nicht für stichhaltig. Selbst wenn die Kommission sich eine Verfahrensverzögerung hätte zuschulden kommen lassen, kann dieses Versäumnis niemals ein Grund dafür sein, Rechte von Steuerpflichtigen, die diese aus dem Gemeinschaftsrecht herleiten, rückwirkend zu verkürzen, haben die Betroffenen doch auf den Ablauf des Ermächtigungsverfahrens keinerlei Einfluss.

52. Die deutsche Regierung bringt ferner vor, dass Herr Sudholz aus Artikel 27 der Richtlinie keinerlei Recht für sich ableiten könne. Sie führt hierfür zwei Argumente an. Eine Ermächtigungsentscheidung gemäß Artikel 27 sei lediglich deklaratorisch, und der Artikel habe lediglich Bedeutung für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft.

53. Nach Auffassung der deutschen Regierung weist die Möglichkeit einer stillschweigenden Genehmigung aufgrund des Zeitablaufs gemäß Artikel 27 darauf hin, dass die Ermächtigungsentscheidung bloß deklaratorisch sei. In einem solchen Fall werde das Verfahren ohne eine Entscheidung des Rates abgeschlossen, auf die sich ein Steuerpflichtiger möglicherweise berufen könnte. Ich bin allerdings der Meinung, wie auch die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, dass eine solche Genehmigung, sei diese nun stillschweigend oder nicht, konstitutiver Art ist. Ohne eine solche Ermächtigung kann der Mitgliedstaat keine von der Richtlinie abweichende Regelung einführen. Damit steht aber fest, dass die Ermächtigung rechtsändernd wirkt, weil ohne eine solche Zustimmung der Mitgliedstaat verpflichtet wäre, Artikel 17 der Richtlinie zu befolgen.

54. Auch das zweite Argument ist nicht stichhaltig. Zwar spielt sich das in Artikel 27 geregelte Ermächtigungsverfahren zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten ab, doch kann der Ausgang des Verfahrens die Ansprüche, die Bürger aus Artikel 17 der Sechsten Richtlinie herleiten, erheblich beeinträchtigen. Wie bereits in Nummer 47 ausgeführt, bringt es die Art der Ansprüche mit sich, dass sie ausschließlich aufgrund einer gemäß Artikel 27 der Richtlinie zustande gekommenen Ratsentscheidung geändert oder beschränkt werden können. Also hat Herr Sudholz ein Interesse daran, dass diese Entscheidung rechtmäßig zustande kommt und inhaltlich dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

55. Demgemäß komme ich zu dem Ergebnis, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, die Bestandteil des Gemeinschaftsrechts sind, verletzt worden sind, indem der Entscheidung 2000/186 Rückwirkung verliehen worden ist, und dass daher Artikel 3 der Entscheidung, soweit er auf den 1. April 1999 zurückwirkt, ungültig ist.

C — *Zur dritten Vorabentscheidungsfrage*

56. Mit dieser letzten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 2 der Entscheidung 2000/186 den inhaltlichen Anforderungen entspricht, die an eine abweichende Regelung zu stellen sind. Da die Ermächtigung sowohl auf den ersten als auch auf den zweiten der in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Gründe gestützt ist, ist dies für beide Gründe gesondert zu prüfen.

57. Der Gerichtshof prüft die Anwendungsmöglichkeiten des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie streng anhand des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.

58. Im Urteil Kommission/Belgien [19] hat der Gerichtshof auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hingewiesen und festgestellt, dass von dem in der Richtlinie festgelegten Maßstab für die Steuererhebung nur insoweit abgewichen werden dürfe, als dies unbedingt notwendig sei, um das angestrebte Ziel zu erreichen, nämlich Steuerhinterziehungen und -umgehungen vorzubeugen. Diese Rechtsprechung ist später durch das Urteil Skripalle [20] und das Urteil Ampafrance und Sanofi [21] bestätigt worden. In dem zuletzt genannten Urteil, das ergangen ist, nachdem die in dieser Rechtssache fragliche Ermächtigung erteilt worden war, hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nicht bestehe, wenn sich aus objektiven Umständen ergebe, dass die Ausgaben zu streng geschäftlichen Zwecken getätigt worden seien. Zwar hält der Gerichtshof eine abweichende Regelung mit pauschalen Beschränkungen unter Umständen für gerechtfertigt, indessen ist eine solche Maßnahme als unverhältnismäßig anzusehen, falls sie bestimmte Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausschließt, ohne dass der Steuerpflichtige über die Möglichkeit des Nachweises verfügte, dass in dem gegebenen Fall eine Steuerhinterziehung oder -umgehung nicht vorliegt.

59. In der Rechtssache Ampafrance und Sanofi ging es um den vollständigen Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug, in

19 — Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 24).

20 — Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, zitiert in Fußnote 5).

21 — Urteil vom 19. September 2000 in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 (Ampafrance und Sanofi, zitiert in Fußnote 8).

unserer Rechtssache geht es um eine pauschale Beschränkung des Abzugsrechts. Da aber in beiden Fällen das Abzugsrecht quantitativ — ganz oder in beträchtlichem Umfang — beschränkt wird, verlangt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass in beiden Fällen der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben muss, nachzuweisen, dass in seinem Fall keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt.

60. Die vorstehend angeführte Rechtsprechung bezieht sich auf abweichende Maßnahmen, die Hinterziehung und sachfremde Nutzung verhindern sollen. Meines Erachtens gilt die dort vorgenommene Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auch für abweichende Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die auf Vereinfachung abzielen. Das im Grundsatz legitime Ziel der Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer muss nämlich gegen die dadurch bedingten Beschränkungen der Ansprüche des Steuerpflichtigen abgewogen werden. Das ergibt sich auch aus Artikel 27 Absatz 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie. Die hier festgelegte Neutralitätsregel ist als eine Konkretisierung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu betrachten.

61. Prüft man die im vorliegenden Fall erteilte Ermächtigung daran, so zeigt sich, dass sie — soweit sie Steuerhinterziehungen vorbeugen soll — keine Möglichkeit des Steuerpflichtigen vorsieht, den Gegenbeweis zu führen, und daher gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt. Das Fehlen einer solchen Möglichkeit führt dazu, dass diese Maßnahme in allen Fällen, in denen der Steuerpflichtige ein Fahrzeug zu — beträchtlich — mehr als 50 % für betriebliche Zwecke nutzt, einen erheblichen und nennenswerten Einfluss auf den Steuerbetrag hat, der auf der Stufe des Endverbrauchs fällig wird. Damit verstößt die fragliche Ermächtigung auch — soweit sie zugleich auf die Vereinfachung der Steuererhebung abzielt — gegen das in Artikel 27 Absatz 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie festgelegte Kriterium.

62. Somit ist festzustellen, dass die in Artikel 2 der Entscheidung 2000/186 erteilte Ermächtigung ungültig ist, weil sie eine unverhältnismäßige und mit Artikel 27 Absatz 1 unvereinbare Beschränkung der Ansprüche des Steuerpflichtigen aus Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie darstellt.

63. Der Vollständigkeit halber möchte ich darauf hinweisen, dass bereits der Vorschlag, den die Kommission dem Rat für eine Entscheidung zur Ermächtigung für eine abweichende Maßnahme gemacht hat, die Möglichkeit des Nachweises durch den Steuerpflichtigen vorsah, dass das erworbene Fahrzeug zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutzt wird. Damit hätte dieser Vorschlag die oben genannten Kriterien erfüllt. Der Rat hat den Vorschlag der Kommission jedoch gerade in diesem Punkt durch die Bestimmung eingeschränkt und geändert, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur besteht, wenn die betroffenen Fahrzeuge zu weniger als 5 % für private Zwecke genutzt werden [22].

22 — Vgl. die siebte Begründungserwägung der Entscheidung 2000/186. In einer Fußnote wird auf das Urteil Skripalle verwiesen. Damit scheint der Rat belegen zu wollen, dass die deutsche Maßnahme mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist.

64. Der Rat und die deutsche Regierung haben noch darauf hingewiesen, dass die Grundregel — vollständiger Vorsteuerabzug — wegen der Stillhaltevorschrift des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie und der Möglichkeit, aufgrund von Artikel 27 abweichende nationale Maßnahmen zu treffen, eher Ausnahme als Regel sei. Damit wollen sie anscheinend darlegen, dass Deutschland durch die Anwendung von Artikel 27 im vorliegenden Fall anderen Mitgliedstaaten gleichgestellt werden müsse. Außerdem verweisen sie auf einen Vorschlag der Kommission zur Änderung der Sechsten Richtlinie, der bei Fahrzeugen, die teils betrieblich, teils privat genutzt werden, einen pauschalen Abzug vorsieht. Unter Hinweis auf diesen Vorschlag soll das Vereinigte Königreich ermächtigt worden sein, den Vorsteuerabzug bei solchen Fahrzeugen pauschal auf 50 % zu begrenzen.

65. Diese Argumente verwechseln Rolle und Stellung des Gemeinschaftsgesetzgebers mit denen der vollziehenden Gewalt der Gemeinschaft. Innerhalb der durch das Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen kann der Gemeinschaftsgesetzgeber das abgeleitete Gemeinschaftsrecht nach seinen politischen Erkenntnissen im Rahmen seines politischen Ermessens verändern. Das gilt auch für die Mehrwertsteuer, die Gegenstand der Sechsten Richtlinie ist. Die vollziehende Gewalt der Gemeinschaft, die das bestehende Gemeinschaftsrecht anzuwenden hat, ist jedoch zur Einhaltung der Rechtsnormen verpflichtet, die in diesem Recht niedergelegt sind. Wenn es um die Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigen geht, muss jedenfalls unter dem Blickwinkel der Rechtssicherheit streng am Legalitätsgrundsatz festgehalten werden. Deshalb kann eine Maßnahme, die die Rechte der Steuerpflichtigen unverhältnismäßig beschränkt und außerdem gegen den Wortlaut des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie und damit gegen geltendes Gemeinschaftsrecht verstößt, nicht mit dem Hinweis auf die mögliche zukünftige Gesetzgebung gerechtfertigt werden.

66. Die Berufung auf die Ermächtigung des Vereinigten Königreichs halte ich, welchen genauen Inhalt diese auch haben mag, nicht für erheblich, da meines Erachtens feststeht, dass Artikel 2 der hier vom Gerichtshof zu beurteilenden Entscheidung 2000/186 dem anwendbaren Gemeinschaftsrecht widerspricht.

67. Aus der Antwort, die ich für die dritte Frage vorschlagen möchte, ergibt sich, dass die Entscheidung insgesamt ungültig ist. Streng genommen braucht die zweite Frage somit nicht mehr beantwortet zu werden. Sollte der Gerichtshof meinem Antrag bezüglich der dritten Frage nicht folgen, ergibt sich aus der vorgeschlagenen Beantwortung der zweiten Frage, dass Artikel 3 der Entscheidung auf jeden Fall ungültig ist, soweit er dieser Rückwirkung zum 1. April 1999 zuerkennt.

VI — Ergebnis

68. Demgemäß schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Erste Frage: Das Verfahren, das der Entscheidung 2000/186/EG des Rates vom 28. Februar 2000 vorangegangen ist, mit der die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt wurde, von den Artikeln 6 und 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 abweichende Regelungen einzuführen, entspricht den Vorgaben des Artikels 27 der Richtlinie 77/388/EWG.

Dritte Frage: Artikel 2 der Entscheidung 2000/186/EG ist ungültig.

Zweite Frage: Artikel 3 der Entscheidung 2000/186/EG ist ungültig, soweit er dieser Rückwirkung zum 1. April 1999 zuerkennt.