URTEIL DES GERICHTSHOFES

21. März 2000 *

In den verbundenen Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98

betreffend dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Spanien) in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Gabalfrisa SL u. a.

gegen

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

* Verfahrenssprache: Spanisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten J. C. Moitinho de Almeida (Berichterstatter), L. Sevón und R. Schintgen sowie der Richter P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J. -P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm und M. Wathelet,

Generalanwalt: A. Saggio
Kanzler: R. Grass

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Tarragona 161 SA (C-112/98 und C-136/98), vertreten durch die Rechtsanwälte F. Alonso Fernández und E. Andres sowie Rechtsanwältin M. A. Azpeitia Gamazo, Madrid,

— der Gran Vía Zaragoza SA (C-116/98 und C-118/98 bis C-120/98), vertreten durch M. Laborda Aured als Bevollmächtigten,

— der Savigi 89 SA (C-123/98), vertreten durch Rechtsanwalt G. Galiano Quesada, Barcelona,

— der Plácida Jiménez SL (C-125/98), vertreten durch J. Jiménez Cano als Bevollmächtigte,

— von Jesús Corral García, (C-132/98), der sich selbst vertritt,

— der Gesba SA (C-137/98), vertreten durch M. Casasus Camps als Bevollmächtigten,

— der Estació de Servei El Trevol SL (C-138/98), vertreten durch Rechtsanwalt J. Gibert Canet, Barcelona,

— der Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), vertreten durch Rechtsanwalt F. Marcos, Tarragona,

— der spanischen Regierung, vertreten durch Abogado del Estado M. López-Monís Gallego als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch M. Apessos, Rechtsberater der Eingangsstufe im Juristischen Dienst des Staates, und A. Rokofyllou, Rechtsberaterin in der Sonderabteilung des Außenministeriums für Rechtsfragen der Europäischen Gemeinschaften, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater M. Díaz-Llanos La Roche und C. Gómez de la Cruz, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Oktober 1999,

folgendes

Urteil

1 Das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña hat mit Beschlüssen vom 19. Dezember 1997 (C-110/98 bis C-115/98, C-117/98, C-120/98 und C-125/98 bis C-146/98), vom 30. Januar 1998 (C-121/98 bis C-124/98 und C-147/98) und vom 25. Februar 1998 (C-116/98, C-118/98 und C-119/98), beim Gerichtshof eingegangen am 14. April 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in Rechtsstreitigkeiten zwischen mehreren Unternehmern oder Selbständigen und verschiedenen Dienststellen der Agencia Estatal de Administración Tributaria (staatliche Steuerverwaltung; im folgenden: AEAT),

in denen es um den Abzug der Mehrwertsteuer geht, die für vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit vorgenommene Umsätze entrichtet worden ist.

Die Sechste Richtlinie

3 Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, die den Begriff des Steuerpflichtigen definieren, lauten:

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

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

4 In Artikel 17 der Sechsten Richtlinie, der das Recht auf Vorsteuerabzug regelt, heißt es:

„(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 In Artikel 22 der Sechsten Richtlinie, der die Pflichten der Steuerpflichtigen im inneren Anwendungsbereich regelt, heißt es:

„(1) Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

...

(8) Unbeschadet der nach Artikel 17 Absatz 4 zu erlassenden Vorschriften können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

...“

Die nationale Mehrwertsteuerregelung

6 Artikel 100 des Gesetzes 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992; Berichtigung: BOE Nr. 33 vom 8. Februar 1999) sieht vor, daß der Anspruch auf Vorsteuerabzug binnen fünf Jahren nach seiner Entstehung verjährt.

7 In Artikel 111 des Gesetzes 37/1992 in der Fassung des Artikels 10 Absatz 7 des Gesetzes 13/1996 vom 30. Dezember 1996 über steuerliche, Verwaltungs- und soziale Maßnahmen (BOE Nr. 315 vom 31. Dezember 1996; im folgenden: Gesetz 37/1992) heißt es:

„1. Unternehmer oder freiberuflich Tätige können die Steuer, die sie vor dem Beginn ihrer unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten entrichtet haben, vom Zeitpunkt der tatsächlichen Aufnahme dieser Tätigkeiten oder gegebenenfalls eines Teilbereichs dieser Tätigkeiten an abziehen, sofern der Anspruch auf Abzug dieser Steuern nicht durch Ablauf der Frist gemäß Artikel 100 dieses Gesetzes verfallen ist.

...

5. Abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 dieses Artikels müssen die Unternehmer oder freiberuflich Tätigen, die beabsichtigen, die Steuern, die sie vor dem Beginn ihrer Tätigkeiten entrichtet haben, gemäß Artikel 93 Absatz 3 dieses Gesetzes abzuziehen, folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie müssen vor der Entrichtung der Steuern und vor der Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten oder eines Teilbereichs

dieser Tätigkeiten eine Erklärung in einer Form abgegeben haben, die durch Verordnung bestimmt wird ...

2. Sie müssen die unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten binnen einer Frist von einem Jahr von der Einreichung der Erklärung im Sinne von Nr. 1 an aufgenommen haben. Unbeschadet dessen kann die Verwaltung in einer Form, die durch Verordnung geregelt wird, die erwähnte Frist von einem Jahr verlängern, wenn die Art der künftig auszuübenden Tätigkeiten oder die bei der Aufnahme der Tätigkeit eingetretenen Umstände dies rechtfertigen.

Sind die angegebenen Voraussetzungen nicht erfüllt, so können die entrichteten Vorsteuern erst von der tatsächlichen Aufnahme der Tätigkeiten an abgezogen werden, und der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die Abzüge, die er gegebenenfalls vorgenommen hat, zu berichtigen.

Absatz 5 findet keine Anwendung auf die Steuern, die beim Erwerb von Grundstücken entrichtet werden; diese können erst von dem Zeitpunkt an abgezogen werden, zu dem die unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten oder gegebenenfalls die Tätigkeiten des Teilbereichs tatsächlich aufgenommen werden. In diesem Fall entsteht das Recht auf Abzug zum Zeitpunkt der Aufnahme der erwähnten Tätigkeiten."

8 Die zweite Übergangsbestimmung des Gesetzes 13/1996 lautet:

„Das Verfahren des Abzugs der vor der Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten entrichteten Steuern, das vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes eingeleitet worden ist, regelt sich nach dessen Bestimmungen.

Diese Übergangsbestimmung findet ausschließlich auf Steuern Anwendung, die innerhalb von fünf Jahren vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes entrichtet worden sind."

9 In Artikel 28 der Königlichen Verordnung 1624/1992 vom 29. Dezember 1992 über den Erlaß der Mehrwertsteuerregelung (BOE Nr. 314 vom 31. Dezember 1992) heißt es:

„1. Die Steuerpflichtigen können die folgenden Anträge stellen und die folgenden Wahlmöglichkeiten ausüben:

...

4. Antrag auf Verlängerung der Frist von Artikel 111 Absatz 1 des Gesetzes für die Aufnahme der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeiten.

2. ...

Der Antrag ist innerhalb folgender Fristen einzureichen:

...

4. im Falle der Nummer 4 des vorhergehenden Absatzes zwei Monate vor Ablauf der vorgesehenen Frist von einem Jahr."

Der Sachverhalt der Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

10 Mehrere Stellen der AEAT verweigerten den Klägern der Ausgangsverfahren den Abzug der Mehrwertsteuer, die für vor Beginn ihrer Tätigkeit erfolgte Umsätze, insbesondere Bauarbeiten, entrichtet worden war, da die Voraussetzungen des Artikels 111 des Gesetzes 37/1992 oder des Artikels 28 der Königlichen Verordnung 1624/1992 nicht erfüllt seien.

11 Die Beschwerdeführer der Ausgangsverfahren legten gegen die Bescheide der verschiedenen Stellen der AEAT einen Rechtsbehelf beim Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ein, da sie der Ansicht sind, die Voraussetzungen in Artikel 111 des Gesetzes 37/1992 verstießen gegen Artikel 17 Absätze 1 und 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

12 Nach dem Vorlagebeschluß ist ein Tribunal Económico-Administrativo gemäß einem Beschluß des Tribunal Económico-Administrativo Central vom 29. März 1990 ein Gericht im Sinne von Artikel 177 des Vertrages. Denn diese Einrichtung erfülle die fünf von der Rechtsprechung des Gerichtshofes insoweit aufgestellten Voraussetzungen, nämlich gesetzliche Grundlage, ständiger Charakter, obligatorische Gerichtsbarkeit, streitiges Verfahren und Anwendung von Rechtsnormen.

13 Das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña hat, da es Zweifel an der Vereinbarkeit des Gesetzes 37/1992 mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie hat, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof in jeder Rechtssache die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist in bezug auf die von einem Steuerpflichtigen vor Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme besteuerter Umsätze entrichtete Mehrwertsteuer davon auszugehen, daß es die Ausgestaltung des in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 erlaubt, die Ausübung dieses Rechts zur Verhinderung betrügerischer Verhaltensweisen von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen — wie der Stellung eines ausdrücklichen Antrags vor Fälligkeit der entsprechenden Steuern und dem Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze innerhalb einer bestimmten Frist vom Zeitpunkt der Stellung des erwähnten Antrags an — abhängig zu machen und die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen mit dem Verlust des Rechts auf Abzug oder zumindest damit zu ahnden, daß dieses Recht erst von dem Zeitpunkt an ausgeübt werden kann, zu dem die gewohnheitsmäßige Vornahme der besteuerten Umsätze begonnen hat?

14 Der Präsident des Gerichtshofes hat mit Beschluß vom 8. Mai 1998 die Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

Zur Zulässigkeit

15 Vorab ist zu prüfen, ob das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ein Gericht im Sinne von Artikel 177 des Vertrages ist.

Die nationale Regelung betreffend die Tribunales Económico-Administrativos

16 Nach Artikel 90 des Allgemeinen Abgabengesetzes 230/1963 vom 28. Dezember 1963 (BOE vom 30. Dezember 1963) sind die Verwaltung, Berechnung und Erhebung der Steuern und Abgaben einerseits und die Behandlung von Rechtsbehelfen andererseits verschiedenen Einrichtungen anvertraut.

17 Nach Artikel 163 des Gesetzes 230/1963 sind für Rechtsbehelfe in Steuersachen die Tribunales Económico-Administrativos zuständig.

18 Nach Artikel 1 der Königlichen Verordnung 391/1996 vom 1. März 1996 zur Billigung der Verfahrensordnung für Rechtsbehelfe in Steuersachen (BOE Nr. 72 vom 23. März 1996; Korrigendum in BOE Nr. 168 vom 12. Juli 1996) werden solche Rechtsbehelfe nach den geltenden Rechtsvorschriften und der erwähnten Verordnung behandelt und entschieden.

19 Artikel 3 der Verordnung bestimmt:

„Für die Entscheidung über Rechtsbehelfe in Steuersachen sind zuständig:

1. der Minister für Wirtschaft und Finanzen;

2. das Tribunal Económico-Administrativo Central;

3. die Tribunales Económico-Administrativos Regionales;

4. die Tribunales Económico-Administrativos Locales Ceuta und Melilla."

20 Nach Artikel 40 des Gesetzesdekrets 2795/1980 vom 12. Dezember 1980 zur Durchführung des Gesetzes 39/1980 zur Festlegung der Grundlagen des Rechtsbehelfsverfahrens in Steuersachen (BOE vom 30. Dezember 1980) und nach den Artikeln 4 Absatz 2 und 119 Absätze 3 und 4 der Königlichen Verordnung 391/1996 kann gegen die Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos Klage bei den Verwaltungsgerichten erhoben werden.

21 Nach Artikel 4 Absatz 1 Nummer 3 des Gesetzesdekrets 2795/1980 und nach Artikel 8 Absatz 1 der Königlichen Verordnung 391/1996 entscheidet der Minister für Wirtschaft und Finanzen insbesondere über die Rechtsbehelfe in Steuersachen, bei denen das Tribunal Económico-Administrativo Central zu der Ansicht gelangt ist, daß sie wegen ihrer Art, ihres Betrages oder ihrer Bedeutung vom Minister entschieden werden sollten.

22 Nach Artikel 5 Buchstabe c des Gesetzesdekrets 2795/1980 und Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe b der Königlichen Verordnung 391/1996 entscheidet das Tribunal Económico-Administrativo Central insbesondere über die Rechtsmittel gegen die Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 Nach Artikel 16 Absätze 1, 5 und 7 der Königlichen Verordnung 391/1996 sind die Tribunales Económico-Administrativos Regionales aus einem Vorsitzenden, mindestens drei Beisitzern und einem Urkundsbeamten zusammengesetzt, von

denen jeder über eine Stimme verfügt. Der Präsident, die Kammervorsitzenden und die Mitglieder werden durch Entscheidung des Ministers für Wirtschaft und Finanzen aus den Reihen der Beamten der in der Beschreibung der Dienstposten erwähnten Verwaltungen ernannt und entlassen. Der Urkundsbeamte ist Abogado del Estado.

24 Nach den Artikeln 169 des Gesetzes 230/1963, 17 Absatz 1 des Gesetzesdekrets 2795/1980 und 40 Absatz 1 der Königlichen Verordnung 391/1996 ist die zuständige Stelle, wenn ein Rechtsbehelf in Steuersachen eingelegt wird, befugt, sämtliche Fragen, die sich aus dem Zahlungsbescheid oder dem Rechtsbehelf ergeben, zu prüfen, unabhängig davon, ob sie von den Betroffenen gestellt worden sind.

25 Weiter kann nach Artikel 40 Absatz 2 der Königlichen Verordnung 391/1996 die zuständige Stelle daher a) die angefochtene Maßnahme bestätigen, b) sie ganz oder teilweise aufheben oder c) die maßgebenden Rechte und Pflichten erläutern oder den Verwaltungsstellen aufgeben, die Maßnahmen zu ergreifen, die sich aus der aufgrund des Rechtsbehelfs erlassenen Entscheidung ergeben.

26 Nach den Artikeln 17 Absatz 2 des Gesetzesdekrets 2795/1980 und 40 Absatz 3 der Königlichen Verordnung 391/1996 unterrichtet die zuständige Stelle, wenn sie Fragen entscheiden will, die von den Betroffenen nicht gestellt worden sind, diejenigen, die vertreten sind, und setzt ihnen eine Frist von vierzehn Tagen zur Stellungnahme.

27 Nach Artikel 35 Absatz 1 des Gesetzesdekrets 2795/1980 müssen die Tribunales Económico-Administrativos über die ihnen vorgelegten Rechtsbehelfe entscheiden. Nach den Artikeln 23 Absatz 1 des Gesetzesdekrets 2795/1980 und 104 der Königlichen Verordnung 391/1996 gilt ein Rechtsbehelf in Steuersachen als zurückgewiesen, wenn über ihn binnen eines Jahres von seiner Einlegung an, unabhängig von der Instanz, nicht entschieden worden ist, so daß der Betroffene gegen diese Zurückweisung Klage beim zuständigen Gericht erheben kann.

28 Nach Artikel 55 der Königlichen Verordnung 391/1996 können die endgültigen Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos außer in Fällen der Nichtigkeit oder der Einlegung einer außerordentlichen Revision von der Verwaltung nicht widerrufen oder geändert werden.

29 Die Artikel 30 und 32 des Gesetzesdekrets 2795/1980 sowie die Artikel 90 und 97 der Königlichen Verordnung 391/1996 erlauben es den Betroffenen, Schriftsätze einzureichen und Beweise für ihr Vorbringen vorzulegen; ferner können sie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragen.

30 Nach den Artikeln 20 und 35 Absatz 2 des Gesetzesdekrets 2795/1980 sind die Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht mit Gründen zu versehen.

31 Gemäß Artikel 110 Absatz 2 der Königlichen Verordnung 391/1996 hat die Verwaltung, wenn sie aufgrund einer Entscheidung eines Tribunal Económico-Administrativo Regional die Maßnahme, die Gegenstand des Rechtsbehelfs war, zu berichtigen hat, dies binnen vierzehn Tagen zu tun. Gemäß Artikel 110 Absatz 4 der Königlichen Verordnung 391/1996 hat ferner der Betroffene, wenn die Verwaltung aufgrund einer Entscheidung eines Tribunal Económico-Administrativo Regional zu Unrecht erhobene Beträge erstatten muß, Anspruch auf gesetzliche Zinsen von dem Zeitpunkt an, zu dem er die ungerechtfertigte Zahlung geleistet hat.

32 Nach Artikel 112 der Königlichen Verordnung 391/1996 überwachen die Urkundsbeamten der Tribunales Económico-Administrativos Regionales die

Durchführung der von diesen erlassenen Entscheidungen und ergreifen die geeigneten Maßnahmen zur Beseitigung von Hindernissen, die ihrer Durchführung entgegenstehen, bzw. schlagen dem Präsidenten den Erlaß der Maßnahmen vor.

Würdigung durch den Gerichtshof

33 Zur Beurteilung der rein gemeinschaftsrechtlichen Frage, ob die vorlegende Einrichtung ein Gericht im Sinne von Artikel 177 des Vertrages ist, stellt der Gerichtshof auf eine Reihe von Gesichtspunkten ab, wie gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ständiger Charakter, obligatorische Gerichtsbarkeit, streitiges Verfahren, Anwendung von Rechtsnormen durch diese Einrichtung sowie deren Unabhängigkeit (vgl. insbesondere Urteil vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-54/96, Dorsch Consult, Slg. 1997, I-4961, Randnr. 23, und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Die Aufgabe der Tribunales Económico-Administrativos wird durch das Gesetz 230/1963 und das Gesetzesdekret 2795/1980 festgelegt. Das Rechtsbehelfsverfahren in Steuersachen ist durch die Königliche Verordnung 391/1996 geregelt. Das Gesetz 230/1963, das Gesetzesdekret 2795/1980 und die Königliche Verordnung 391/1996 verleihen somit den Tribunales Económico-Administrativos eine gesetzliche Grundlage und ständigen Charakter.

35 Sodann haben nach Artikel 35 Absatz 1 des Gesetzesdekrets 2795/1980 die Tribunales Económico-Administrativos über die ihnen vorgelegten Rechtsbehelfe zu entscheiden. Ferner ergibt sich aus Artikel 163 des Gesetzes 230/1963, Artikel 40 des Gesetzesdekrets 2795/1980 sowie den Artikeln 4 Absatz 2 und 119 Absätze 3 und 4 der Königlichen Verordnung 391/1996, daß die Entscheidungen der Steuerverwaltung vor den Verwaltungsgerichten erst dann angefochten werden können, wenn ein Rechtsbehelf bei den Tribunales Económico-Administrativos eingelegt worden ist. Die Gerichtsbarkeit dieser Tribunales ist daher obligatorisch.

36 Ferner können nach den Artikeln 55 und 110 der Königlichen Verordnung 391/1996, abgesehen von den Fällen der Nichtigkeit und der Einlegung einer außerordentlichen Revision, die endgültigen Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos von der Steuerverwaltung weder widerrufen noch geändert werden; diese hat sie durchzuführen und gegebenenfalls die angefochtene Maßnahme zu berichtigen oder die zu Unrecht erhobenen Beträge zu erstatten. Nach Artikel 112 dieses Dekrets sorgen die Urkundsbeamten der Tribunales Económico-Administrativos für die Durchführung der Entscheidungen dieser Tribunales und ergreifen die geeigneten Maßnahmen zur Beseitigung der Hindernisse, die deren Durchführung entgegenstehen. Die endgültigen Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos sind daher verbindlich.

37 Das Erfordernis eines kontradiktorischen Verfahrens stellt kein absolutes Kriterium dar (Urteil Dorsch Consult, Randnr. 31). Im vorliegenden Fall können die Betroffenen gemäß den Artikeln 30 und 32 des Gesetzesdekrets 2795/1980 sowie 90 und 97 der Königlichen Verordnung 391/1996 Schriftsätze einreichen, Beweise für ihr Vorbringen vorlegen und die Abhaltung einer öffentlichen Sitzung beantragen. Ferner muß nach den Artikeln 17 Absatz 2 des Gesetzesdekrets 2795/1980 und 40 Absatz 3 der Königlichen Verordnung 391/1996 ein Tribunal Económico-Administrativo, das über Fragen entscheiden wird, die von den Betroffenen nicht gestellt worden sind, diejenigen davon unterrichten, die vertreten sind, und ihnen eine Frist von vierzehn Tagen zur Stellungnahme setzen. Somit genügt das Rechtsbehelfsverfahren in Steuersachen dem Erfordernis eines kontradiktorischen Verfahrens.

38 Nach den Artikeln 20 und 35 Absatz 2 des Gesetzesdekrets 2795/1980 werden die Entscheidungen der Tribunales Económico-Administrativos in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht mit Gründen versehen. Gemäß Artikel 1 der Königlichen Verordnung 391/1996 entscheiden die Tribunales Económico-Administrativos über die Rechtsbehelfe in Steuersachen gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und den Bestimmungen dieser Verordnung. Nach Artikel 40 Absatz 2 dieser Verordnung bestätigen die Tribunales Económico-Administrativos entweder die angefochtene Maßnahme, oder sie heben sie ganz oder teilweise auf bzw. erläutern die maßgebenden Rechte und Pflichten, oder aber sie geben den Verwaltungsstellen auf, bestimmte Maßnahmen zu ergreifen. Nach allem wenden die Tribunales Económico-Administrativos Rechtsnormen an.

39 Schließlich gewährleistet Artikel 90 des Gesetzes 230/1963 eine funktionale Trennung zwischen den mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung einerseits und den Tribunales Económico-Administrativos andererseits, die ohne Weisungen der Steuerverwaltung über die Rechtsbehelfe entscheiden, die gegen die Entscheidungen dieser Stellen eingelegt werden.

40 Diese Garantien verleihen den Tribunales Económico-Administrativos im Unterschied zum Directeur des contributions directes et des accises, um den es im Urteil vom 30. März 1993 in der Rechtssache C-24/92 (Corbiau, Slg. 1993, I-1277, Randnrn. 15 und 16) ging, die Stellung eines Dritten im Verhältnis zu den Stellen, die die mit dem Rechtsbehelf angefochtene Entscheidung erlassen haben, und die für ihre Einstufung als Gerichte im Sinne von Artikel 177 des Vertrages erforderliche Unabhängigkeit.

41 Nach alledem ist das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña als Gericht im Sinne von Artikel 177 des Vertrages zu betrachten, so daß die Vorlagefrage zulässig ist.

Zur Vorlagefrage

42 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage im Kern wissen, ob Artikel 17 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der vor dem Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze entrichteten Mehrwertsteuer nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, wie der Stellung eines ausdrücklichen

entsprechenden Antrags vor Fälligkeit der Steuer und der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen dieser Antragstellung und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze, ausüben kann und die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug oder dazu führt, daß dieses Recht erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze an ausgeübt werden kann.

43 Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender 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. insbesondere Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18).

44 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15).

45 Wie der Gerichtshof im Urteil Rompelman (Randnr. 23) und im Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (INZO, Slg. 1996, I-857, Randnr. 16) für Recht erkannt hat, verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens, daß schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden. Es würde diesem Grundsatz zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an das Unternehmen tatsächlich betrieben wird, d. h. die zu versteuernden Einkünfte entstehen. Bei jeder anderen Auslegung des Artikels 4 der Richtlinie würde der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuerkosten belastet, ohne daß er sie gemäß Artikel 17 abziehen könnte, und es würde willkürlich zwischen Investi-

tionsausgaben vor und während des tatsächlichen Betriebes eines Unternehmens unterschieden.

46 Artikel 4 hindert jedoch die Abgabenverwaltung nicht, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nur dann endgültig erlangt wird, wenn die Erklärung, die beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, vom Betroffenen in gutem Glauben abgegeben wurde. In Fällen von Betrug oder Mißbrauch, in denen der Betroffene z. B. die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, Gegenstände, deren Erwerb zum Abzug berechtigt, seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden (Urteile Rompelman, Randnr. 24, und INZO, Randnrn. 23 und 24).

47 Daher muß als Steuerpflichtiger gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie das Recht auf sofortigen Abzug der für Investitionsausgaben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebs seines Unternehmens nicht abzuwarten.

48 Die spanische Regierung macht jedoch geltend, Artikel 22 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 8 der Sechsten Richtlinie erlaubten es, die Ausübung des Abzugsrechts von Voraussetzungen wie der Stellung eines ausdrücklichen Antrags oder der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen einem solchen Antrag und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze abhängig zu machen.

49 Mit einer derartigen Erklärung werde der gleiche Kontrollzweck verfolgt wie mit der Anzeige der Aufnahme, des Wechsels und der Beendigung der Tätigkeit im Sinne von Artikel 22 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

50 Im übrigen schließt nach Ansicht der spanischen wie auch der griechischen Regierung die Befugnis der Mitgliedstaaten gemäß Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie, weitere Pflichten vorzusehen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, die Befugnis ein, die Ausübung des Abzugsrechts von der Stellung eines ausdrücklichen Antrags und der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen einem solchen Antrag und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze abhängig zu machen.

51 Wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, sieht Artikel 22 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nur die Verpflichtung der Steuerpflichtigen vor, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung ihrer Tätigkeit anzuzeigen, er ermächtigt die Mitgliedstaaten jedoch nicht, wenn eine solche Anzeige nicht erfolgt, die Ausübung des Abzugsrechts erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze zuzulassen oder dem Steuerpflichtigen die Ausübung dieses Rechts zu versagen.

52 Ferner dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, daß sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht ge-

schaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Dezember 1997 in den Rechtssachen C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Molenheide u. a., Slg. 1997, I-7281, Randnr. 47).

53 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung macht nicht nur die Ausübung des Rechts auf Abzug der von einem Steuerpflichtigen vor Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze entrichteten Mehrwertsteuer von der Stellung eines ausdrücklichen Antrags und der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen einem solchen Antrag und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze abhängig, sondern ahndet auch die Nichteinhaltung dieser Voraussetzungen systematisch damit, daß das Abzugsrecht erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der steuerbaren Umsätze an ausgeübt werden kann. Diese Regelung kann sogar zum Verlust des Abzugsrechts führen, wenn die erwähnten Umsätze nicht vorgenommen werden oder wenn das Abzugsrecht nicht binnen fünf Jahren vom Zeitpunkt der Entstehung dieses Rechts an ausgeübt wird.

54 Eine derartige Regelung geht deshalb über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern.

55 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, daß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der vor dem Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme besteuerter Umsätze entrichteten Mehrwertsteuer nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, wie der Stellung eines ausdrücklichen entsprechenden Antrags vor Fälligkeit der Steuer und der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen dieser Antragstellung und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze, ausüben kann und die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug oder dazu führt, daß dieses Recht erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der steuerbaren Umsätze an ausgeübt werden kann.

Kosten

56 Die Auslagen der spanischen und der griechischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssteitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mit Beschlüssen vom 19. Dezember 1997 (C-110/98 bis C-115/98, C-117/98, C-120/98 und C-125/98 bis C-146/98), vom 30. Januar 1998 (C-121/98 bis C-124/98 und C-147/98) und vom 25. Februar 1998 (C-116/98, C-118/98 und C-119/98) vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige

Bemessungsgrundlage steht einer nationalen Regelung entgegen, nach der ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der vor dem Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme besteuerter Umsätze entrichteten Mehrwertsteuer nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, wie der Stellung eines ausdrücklichen entsprechenden Antrags vor Fälligkeit der Steuer und der Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen dieser Antragstellung und dem tatsächlichen Beginn der besteuerten Umsätze, ausüben kann und die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug oder dazu führt, daß dieses Recht erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der steuerbaren Umsätze an ausgeübt werden kann.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. März 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias