denen der in Artikel 11 der Richtlinie aufgestellte Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs geltend gemacht wird, diesem Grundsatz Rechnung zu tragen, soweit eine nationale Durchführungsmaßnahme die Grenzen des den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessens überschreitet.

Kutscher Donner Pescatore Mertens de Wilmars Sørensen

Mackenzie Stuart O'Keeffe Bosco Touffait

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Februar 1977.

Der Kanzler

A. van Houtte

Der Präsident

H. Kutscher

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS HENRI MAYRAS VOM 14. DEZEMBER 1976 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Artikel 99 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft hat der Kommission die Befugnis verliehen, dem Rat die erforderlichen Maßnahmen vorzuschlagen, um die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer im Interesse des Gemeinsamen Marktes zu harmonisieren.

Mit Stellungnahme vom 3. Juni 1964 machte die Kommission die großen Linien bekannt, nach denen ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem errichtet werden sollte. Der Rat erließ aufgrund der Artikel 99 und 100 des Vertrages zu diesem Zweck eine Reihe von Richtlinien.

Die erste Richtlinie vom 11. April 1967 nannte als zu erreichendes Endziel die Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuersysteme und die Annahme eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten. Jedoch wurde ein schrittweises Vorgehen für notwendig gehalten, da die Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten zu erheblichen Änderungen der *Steuerstruktur* führen und *merkliche* Folgen auf budgetärem, wirtschaftlichem und sozialem Gebiet haben würde.

Deshalb schrieb man in einer ersten Phase zwar die Annahme eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten vor, sah aber von einer Harmonisierung der Steuersätze und -befreiungen ab. Der Endtermin, bis zu dem

1 — Aus dem Französischen übersetzt.

die Umsatzsteuern durch die gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuer zu ersetzen waren, wurde ursprünglich auf den 1. Januar 1970 festgesetzt: Bis zu diesem Zeitpunkt mußten die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 2 Absatz 1, der insoweit den Wortlaut der Stellungnahme der Kommission von 1964 aufgreift, den Grundsatz eingeführt haben, daß „auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine *allgemeine* zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale *Verbrauchssteuer*" aufzuwenden war. Nach Absatz 2 des Artikels wurde auf jeder Stufe dieses Prozesses die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wurde, *abzüglich* des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hatte.

Die Maßnahmen hinsichtlich der Struktur und der Anwendungsmodalitäten des in dieser Weise festgelegten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bildeten Gegenstand einer zweiten Richtlinie des Rates vom gleichen Tag. Die Regelung der Vorsteuerabzüge ist darin in Artikel 11 enthalten, auf den ich noch zu sprechen komme, da es in dem Ihnen vom Hoge Raad der Nederlanden vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen vor allem um die Auslegung dieser Bestimmung geht.

Es ist festzuhalten, daß das Mehrwertsteuersystem in der Italienischen Republik und dem Königreich Belgien nicht bis zum 1. Januar 1970 eingeführt werden konnte. Deshalb wurde dieser Zeitpunkt durch den 1. Januar 1972 ersetzt (dritte Richtlinie vom 9. Dezember 1969), außer für Italien, dem gestattet wurde, die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf einen späteren Zeitpunkt zu verschieben, der schließlich auf den 1. Januar 1973 festgesetzt wurde (fünfte Richtlinie vom 4. Juli 1972).

Am 28. Juni 1968 erließ das Königreich der Niederlande in Befolgung der ersten beiden Richtlinien ein Gesetz über die Ersetzung der geltenden Umsatzsteuer durch eine Steuer nach dem Mehrwertsteuersystem. Dieses Gesetz, das am 1. Januar 1969 in Kraft trat, wurde später mehrmals ergänzt und mit einer ganzen Reihe von „amtlichen Erläuterungen" versehen.

Der Verbond van Nederlandse Ondernemingen (VNO), der unter anderem Zeitschriften herausgibt und für die in ihm zusammengeschlossenen Unternehmen bestimmte Tätigkeiten ausübt, erwarb in den ersten Monaten des Jahres 1972 eine Zange zum Stanzen oder Lochen sowie verschiedene Posten Einladungsvordrucke für seine Mitglieder. Der VNO ist ein Unternehmer gemäß Artikel 7 des niederländischen Gesetzes von 1968, der der Umsatzsteuer für die Lieferungen von Gegenständen oder — was hier eher zutrifft — für die Dienstleistungen unterliegt, die er innerhalb des Königreichs im Sinne von Artikel 1 des genannten Gesetzes ausführt.

In der von ihm unterzeichneten Steuererklärung zog der VNO die ihm für den Ankauf des genannten Materials in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer vollständig ab, und zwar anteilig nach dem Betrag der Umsätze, für die wegen der Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für Zwecke des Unternehmens ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Dabei stützte er sich auf zwei Bestimmungen des niederländischen Gesetzes, die ich zitieren muß:

Artikel 2

„Von der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen geschuldeten Steuer wird die Steuer für die an den Unternehmer bewirkten Lieferungen von Gegenständen und geleisteten Dienste und für die Einfuhr von für ihm bestimmten Gegenständen abgezogen."

Artikel 15 Absatz 1

„Die in Artikel 2 genannte Steuer, die der Unternehmer abzieht, ist:
a) die Steuer, die ihm im Erklärungszeitraum auf einer in der vorgeschriebenen Weise erstellten Rechnung von anderen Unternehmern für an ihn bewirkte Lieferungen und geleistete Dienste in Rechnung gestellt worden ist ..."

Mit diesen Bestimmungen werden nur die in den ersten beiden Gemeinschaftsrichtlinien niedergelegten Grundsätze durchgeführt, wie sie insbesondere in Artikel 2 der ersten Richtlinie und Artikel 11 Absätze 1 und 3 der zweiten Richtlinie (vollständiger und sofortiger Vorsteuerabzug) enthalten sind.

Von diesen Grundsätzen macht jedoch Artikel 45 des niederländischen Gesetzes, der durch Gesetz vom 18. Dezember 1969 und danach durch Gesetz vom 15. Dezember 1971 mit Wirkung vom 1. Januar 1972 geändert wurde, eine Ausnahme. Absatz 1 dieser Bestimmung lautet wie folgt:

„Abweichend von den Artikeln 2 und 15 ist bei Gegenständen, die dazu bestimmt sind, vom Unternehmer als Betriebsmittel verwendet zu werden, der Vorsteuerabzug nur zulässig für
a) 30 % der Steuer, wenn die Lieferung oder die Einfuhr 1969 oder 1970 stattfindet;
b) 60 % der Steuer, wenn die Lieferung oder die Einfuhr 1971 stattfindet;
c) 67 % der Steuer, wenn die Lieferung oder die Einfuhr 1972 stattfindet."

Der niederländische Gesetzgeber wollte damit von der ihm in Artikel 17 der zweiten Richtlinie erteilten Ermächtigung Gebrauch machen, wo es unter anderem heißt:

„Die Mitgliedstaaten *können* im Hinblick auf den Übergang von den derzeitigen Umsatzsteuersystemen auf das gemeinsame Mehrwertsteuersystem:
...
...
die *Investitionsgüter* während einer bestimmten Übergangszeit ganz oder teilweise von dem in Artikel 11 vorgesehenen Vorsteuerabzug ausschließen
..."

Der für die Mehrwertsteuer zuständige Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ließ, gestützt auf Artikel 45 Absatz 1 des nationalen Gesetzes, den vom VNO vorgenommenen Vorsteuerabzug nur in Höhe von 67 % des Steueranteils zu, den der Verband beim Kauf des fraglichen Materials entrichtet hatte. Er erließ deshalb wegen des Unterschiedsbetrags von Fl 96,67 einen Nachforderungsbescheid.

Der VNO focht diesen Bescheid vor der Tariefcommissie unter Berufung auf Artikel 11 der zweiten Gemeinschaftsrichtlinie an, der sich mit dem vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug befaßt. Das Gericht wies die Klage jedoch mit der Begründung ab, der Begriff „Investitionsgüter" in Artikel 17 lasse dem nationalen Gesetzgeber ein weites Beurteilungsermessen; diese Gemeinschaftsbestimmung sei daher nicht „unmittelbar anwendbar" gewesen.

Die Sache gelangte im Wege der Kassationsbeschwerde vor den Hoge Raad, und dieses oberste Gericht hat sich für verpflichtet gehalten, Sie um eine Auslegung zu ersuchen.

Mit der ersten Vorlagefrage werden Sie ersucht zu klären, ob unter dem Ausdruck „Investitionsgüter" in Artikel 17 dritter Gedankenstrich der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 Gegenstände zu verstehen sind, deren Anschaffungskosten nach den Grundsätzen der Buchführung und der Betriebswirtschaft nicht zu den laufenden Kosten gerechnet, sondern auf mehr als ein Jahr verteilt werden.

Falls dies verneint wird, wird zweitens gefragt, anhand welchen anderen Kriteri-

ums beurteilt werden kann, ob ein Gegenstand zu den Investitionsgütern im Sinne der fraglichen Bestimmung zu zählen ist.

Schließlich will der Hoge Raad mit seiner dritten Frage wissen, ob die Vorschrift des Artikels 11 der Richtlinie über den Abzug der Mehrwertsteuer, die dem Steuerpflichtigen für an ihn gelieferte Gegenstände in Rechnung gestellt worden ist, insofern unmittelbare Geltung hat, als sie den Steuerpflichtigen ein von den nationalen Gerichten zu schützendes subjektives Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug verleiht, soweit es um im Jahre 1972 angeschaffte Gegenstände geht, die für Zwecke des Unternehmens verwendet werden sollen, jedoch nicht der Definition der Investitionsgüter im Sinne von Artikel 17 der Richtlinie entsprechen.

Gestatten Sie mir einige Vorbemerkungen, ehe ich meine Auffassung zu dem in der zweiten Gemeinschaftsrichtlinie festgelegten System darlege.

In Wirklichkeit muß das vorlegende Gericht, um den Ausgangsrechtsstreit entscheiden zu können, darüber befinden, ob die vom VNO erworbenen Materialien „Betriebsmittel" im Sinne des niederländischen Gesetzes von 1968 darstellen und ob derartige „Betriebsmittel" unter den Begriff „Investitionsgüter" in Artikel 17 der zweiten Richtlinie fallen. Sie selbst sind selbstverständlich nicht dafür zuständig, den Begriff „Betriebsmittel" im Sinne der nationalen Rechtsvorschriften zu definieren, geschweige denn zu entscheiden, ob das fragliche Material nach diesen Rechtsvorschriften als Betriebsmittel anzusehen ist. Auch geht es im vorliegenden Verfahren nicht darum, sich über die Vorzüge des niederländischen Gesetzes von 1968 zu äußern; vielmehr ist der Begriff „Investitonsgüter" anhand des in der Richtlinie gesetzten Ziels auszulegen, was dem vorlegenden Gericht die Entscheidung darüber ermöglicht, ob der nationale Gesetzgeber dieses Ziel beachtet hat und wie das nationale Durchführungsgesetz auszulegen und anzuwenden ist, damit es mit der Richtlinie übereinstimmt.

Die Höhe des vom VNO angefochtenen Betrags darf aber nicht über die wirkliche Bedeutung des Verfahrens hinwegtäuschen. Es handelt sich nämlich — der Kläger des Ausgangsverfahrens macht daraus kein Hehl — um einen Musterprozeß, bei dem eine Entscheidung zu seinen Gunsten den niederländischen Fiskus verpflichten würde, einer Reihe von Unternehmen beträchtliche Summen zurückzuzahlen. Die fraglichen Gegenstände, die als „Test" dienen sollen, sind sorgfältig ausgewählt und zusammengestellt. Sie stehen zwischen „Betriebsmitteln", die wegen ihres geringen Werts als laufende Kosten verbucht werden, und wichtigerem Büromaterial (etwa einer Schreibmaschine), dessen Nutzungswert länger anhält und das je nach Land und Zeit auf mehrere Jahre verteilt abgesetzt werden kann.

In den amtlichen Erläuterungen zur niederländischen Übergangsregelung für „Betriebsmittel" (die gleichzeitig mit dem Gesetz durch Rundschreiben veröffentlicht wurden) ist angegeben, daß Artikel 45 auf solche „Betriebsmittel" nicht anwendbar ist, für die das Entgelt (ohne Umsatzsteuer) pro „handelsübliche Einheit" nicht mehr als 50 Gulden beträgt.

Aus diesen Erläuterungen geht hervor, daß viele Güter grundsätzlich „stückweise" angeschafft werden können (Kugelschreiber, Ordner, Locher u. ä.). Bei diesen Gütern kann ein Stück als „handelsübliche Einheit" betrachtet werden. Dies wäre bei der vom VNO gekauften Zange der Fall. Viele andere Artikel dagegen können nur in bestimmten Standardmengen angeschafft werden (Büroklammern u. ä.). Bei diesen Artikeln ist unter „handelsüblicher Einheit" die Mindeststandardmenge zu verstehen, die üblicherweise verkauft wird. Werden schließlich Artikel normalerweise nicht pro Stück abgegeben und läßt sich auch von einer üblichen Mindeststandardmenge nicht sprechen, versteht man unter „handels-

üblicher Einheit" die Mindestmenge, die ein beliebiger Verkäufer mit der Maßgabe zu liefern bereit ist, daß bei Lieferung einer noch geringeren Menge der Gesamtpreis nicht nochmals gekürzt wird. Beträgt der Preis für diese Mindestmenge nicht mehr als 50 Fl, findet Artikel 45 unabhängig von der tatsächlich erworbenen Menge keine Anwendung; der vom Erwerber (etwa im Rahmen eines Großauftrags) gezahlte Preis ist nicht entscheidend. Kauft jedoch ein Unternehmen zum Beispiel 10 000 Formulare (Rechnungen) zum Preis von 45 Fl pro Tausend, obgleich der Preis für die Mindestmenge, die der Verkäufer zu liefern bereit ist (ohne daß der Preis weiter sinkt), 55 Fl pro Tausend beträgt, so *kann* die bei dieser Gelegenheit in Rechnung gestellte Steuer *nicht vollständig abgezogen werden.* In dieser Weise sind meines Erachtens die vom VNO gekauften Vordrucke behandelt worden.

Untersuchen wir nun die Bestimmungen, um die es in dem Vorabentscheidungsersuchen geht.

Artikel 11 Absatz 1 der zweiten Richtlinie ist gewissermaßen der Schlüssel zum Mehrwertsteuersystem, da er den Grundsatz des Abzugs der vom Steuerpflichtigen getragenen Vorsteuer aufstellt. Dieser Grundsatz ist darauf gerichtet, jede Steuerkumulierung zu verhindern und eines der Ziele des Systems, nämlich die Steuerneutralität auf dem Gebiet des Wettbewerbs, zu erreichen.

Daher ist die Regelung der Vorsteuerabzüge von größter Bedeutung.

Nach Artikel 11 Absatz 1 ist der Vorsteuerabzug im Prinzip zulässig für:

a) die Mehrwertsteuer, die dem Steuerpflichtigen sowohl für an ihn gelieferte Gegenstände als auch für an ihn erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird;
b) die Mehrwertsteuer, die für vom Steuerpflichtigen eingeführte Gegenstände entrichtet worden ist;
c) die Mehrwertsteuer schließlich, die für die Verwendung eines selbst oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellten oder gewonnenen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen für Zwecke des Unternehmens entrichtet worden ist.

Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug ist nur, daß die Gegenstände und Dienstleistungen tatsächlich für Zwecke des Unternehmens bestimmt sind, denn die Mitgliedstaaten sind nach Artikel 11 Absatz 4 befugt, diejenigen Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen, die, für den Unternehmensbedarf erworben oder erbracht, ihrem Wesen nach „ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können".

Sodann ist in Artikel 11 Absatz 3 eindeutig der Grundsatz des *Sofortabzugs* niedergelegt. Der Steuerpflichtige ist befugt, von der für einen bestimmten Zeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer die Steuer abzuziehen, die er selbst im gleichen Zeitraum für von ihm erworbene Gegenstände oder an ihn erbrachte Dienstleistungen entrichtet hat.

Diese Regel ist im endgültigen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem grundsätzlich auch auf Investitionsgüter anwendbar. Eine erste Ausnahme für diese Art von Gütern wird jedoch in Nummer 23 des Anhangs A der Richtlinie gemacht, wo die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, soweit „konjunkturelle Gründe" dies rechtfertigen,

- entweder die Investitionsgüter teilweise oder ganz vom Vorsteuerabzug auszuschließen
- oder bei diesen Gütern Abzüge pro rata temporis, das heißt in jährlichen Teilbeträgen, vorzunehmen.

Das Problem der Investitionsgüter stellte sich aber — vorübergehend — auch im Hinblick auf den Übergang von den früheren Umsatzsteuersystemen auf das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Man

sieht, daß die zweite Richtlinie den Mitgliedstaaten in dieser Beziehung die Befugnis eingeräumt hatte, Ausnahmen vom Grundsatz des Vorsteuerabzugs für derartige Güter vorzusehen. Diese Ausnahmen bestanden nach Artikel 17 darin,

— entweder während einer bestimmten Übergangszeit bei den Investitionsgütern den Vorsteuerabzug in jährlichen Teilbeträgen, das heißt durch Abzüge pro rata temporis, anzuwenden (zweiter Gedankenstrich)
— oder diese Güter ganz oder teilweise vom üblichen Vorsteuerabzug auszuschließen (dritter Gedankenstrich).

Von dieser zweiten Möglichkeit hat der niederländische Gesetzgeber für solche Wirtschaftsgüter Gebrauch gemacht, die von den Steuerpflichtigen als Betriebsmittel verwendet werden sollen.

Obgleich also die zweite Richtlinie den Ausdruck „Investitionsgüter" wiederholt verwendet, gibt sie keine genaue Definition dieses Begriffs.

Ist daraus der Schluß zu ziehen, wie es die Tariefcommissie getan hat, daß der Begriff unbestimmt und seine Bedeutung so wenig abgegrenzt ist, daß es den Mitgliedstaaten, die die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen hatten, oblag, dessen Inhalt selbst festzulegen? Die Mitgliedstaaten hätten demnach über einen Ermessensspielraum verfügt, um den Anwendungsbereich des Begriffs zu bestimmen.

Ich bin nicht dieser Ansicht. Auch wenn die Mitgliedstaaten ihre Autonomie auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer — zum Beispiel bei der Festsetzung der Steuersätze — vollständig behalten haben, können sie doch in den Bereichen, in denen sie die Möglichkeit haben, Ausnahmen einzuführen, oder es ihnen freisteht, gewisse Übergangsmaßnahmen wie die des Artikels 17 zweiter und dritter Gedankenstrich zu ergreifen, nur im Rahmen und gemäß den Vorschriften der Richtlinie handeln.

Meines Erachtens muß also versucht werden, aus allen Bestimmungen, die von „Investitionsgütern" handeln, wenn auch keine genaue Definition, die nicht vorhanden ist, so doch wenigstens allgemeine Kriterien herauszuarbeiten, die auf diesen Begriff anwendbar sind.

Insoweit läßt sich eine erste Überlegung anstellen.

Sie geht dahin, daß im Gegensatz zu den Wirtschaftsgütern, die — wie die in den verkauften Waren verarbeiteten Rohstoffe und Halbfertigerzeugnisse — unmittelbar in den Herstellungsprozeß eintreten, die Investitionsgüter zwar für Zwecke des Unternehmens verwendet, aber nicht direkt in den Herstellungs- und Vermarktungsprozeß einbezogen werden. Es handelt sich um Güter, deren Nutzung Dauer- und Wiederholungscharakter hat.

Die genannten Besonderheiten der Investitionsgüter wirken sich dahin aus, daß bei diesen Gegenständen im allgemeinen eine Abschreibung vorgenommen wird.

Gerade der Begriff der Abschreibung ist aber, verknüpft mit dem der Investitionsgüter, in mehreren Bestimmungen der zweiten Richtlinie vom 11. April 1967 anzutreffen.

Nach Artikel 11 Absatz 2 ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig für die Mehrwertsteuer, die auf Gegenständen lastet, die zur Ausführung nicht steuerbarer oder steuerfreier Umsätze verwendet werden. Ein und derselbe Steuerpflichtige kann aber sowohl Umsätze ausgeführt haben, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch solche, für die dieses Recht nicht besteht. Für diesen Fall schreibt die Richtlinie die Anwendung der sogenannten „Pro-rata-Regel" vor, bei der der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der dem Betrag der Umsätze, für die ein Abzugsrecht besteht, im Verhältnis zu allen zu versteuernden Umsätzen entspricht.

Artikel 11 Absatz 3 bestimmt für diesen Fall des teilweisen Vorsteuerabzugs, daß

der Betrag der Abzüge vorläufig nach Kriterien festgesetzt wird, die von jedem Mitgliedstaat aufgestellt werden, vorbehaltlich einer Berichtigung, die am Jahresende vorgenommen wird, wenn alle für die Errechnung des Pro-rata-Satzes erforderlichen Faktoren bekannt sind.

Für den gleichen Fall ist in Absatz 3 Unterabsatz 3 eine Sonderregelung bezüglich der Investitionsgüter vorgesehen.

Dort ist angegeben, daß unter Berücksichtigung der Schwankungen des Pro-rata-Satzes, die während eines Zeitraums von fünf Jahren, beginnend mit dem Erwerbsjahr, auftreten, eine Berichtigung vorgenommen wird; diese erfaßt also für jedes Jahr nur ein Fünftel der Steuer, die auf den Investitionsgütern lastet.

Diese pauschale Verteilung auf fünf Jahre läßt sich nur mit der Langlebigkeit der Investitionsgüter erklären.

Im gleichen Sinne ist die Befugnis der Mitgliedstaaten auszulegen, bei Investitionsgütern den Vorsteuerabzug in jährlichen Teilbeträgen entweder übergangsweise (Art. 17 zweiter Gedankenstrich) oder dauernd, und zwar aus konjunkturellen Gründen (Nr. 23 des Anhangs A der zweiten Richtlinie), anzuwenden.

Diese Möglichkeit der Abzüge pro rata temporis legt ebenfalls den Schluß nahe, daß bei Investitionsgütern eine Abschreibung vorgenommen wird, die sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt.

Im Rahmen der Übergangsmaßnahmen, die etwaige Steuerkumulierungen infolge des Übergangs von den früheren Umsatzsteuersystemen auf das Mehrwertsteuersystem verhindern sollen, gestattet schließlich Artikel 17 vierter Gedankenstrich ausnahmsweise unter anderem für *noch nicht amortisierte* Investitionsgüter Pauschalabzüge der vor Einführung des neuen Systems erhobenen Umsatzsteuer.

Ich denke, daß der Begriff der Investitionsgüter gewissermaßen die Übertragung des im Bereich der direkten Steuer auf die Einkünfte von Unternehmen anerkannten Begriffs „abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter" auf das Gebiet der Mehrwertsteuer darstellt.

Es ist also das Kriterium der Abschreibung, das die Qualifizierung als Investitionsgut im Sinne des Artikels 17 ermöglicht.

Anders verhält es sich bei den Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungskosten unter Gemeinkosten verbucht werden, deren Wert in der Bilanz nicht unter die Aktiva eingestellt wird und für die daher nach der in der Betriebswirtschaft gebräuchlichsten Methode keine Abschreibung über mehrere Jahre hinweg vorgesehen ist.

Unter diesen Umständen halte ich eine Antwort auf die zweite Vorlagefrage des Hoge Raad der Niederlande für überflüssig.

Die dritte Frage ist nach meiner Ansicht zu bejahen.

Sie ist vom vorlegenden Gericht genau umschrieben worden: Es will von Ihnen wissen, ob die in Artikel 11 der Richtlinie aufgestellte Regel des vollständigen Vorsteuerabzugs unmittelbar anwendbar ist, „soweit es um im Jahre 1972 angeschaffte Gegenstände geht, die für Zwecke des Unternehmens verwendet werden sollen, jedoch nicht zu den Investitionsgütern im Sinne des Artikels 17 gehören", und ob „dies ungeachtet des Gebrauchs [gilt], den der niederländische Gesetzgeber von den ihm in den Artikeln 11 und 17 der Richtlinie zugewiesenen Befugnissen gemacht hat".

Der Grundsatz des vollständigen Abzugs der für Gegenstände, die Unternehmenszwecken dienen sollen, entrichteten Vorsteuer ist, wie gesagt, der Schlüssel zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem.

Diese Vorschrift ist nicht nur zwingend für die Mitgliedstaaten, für die Nieder-

lande jedenfalls seit dem 1. Januar 1972. Sie ist auch klar ausgedrückt, in Worten, die jede Mehrdeutigkeit ausschließen.

Sie ist an keine Voraussetzung geknüpft außer an die, daß die erworbenen Güter für Zwecke des Unternehmens bestimmt sein müssen.

Die einzigen Ausnahmen von der Regel, die in Artikel 11 Absätze 2 und 4 gemacht werden, sind deutlich abgegrenzt und können ihre unmittelbare Geltung nicht berühren.

Diese Ausnahmen gelten entweder für den Fall, daß Gegenstände zur Ausführung nicht steuerbarer oder steuerfreier Umsätze verwendet werden (Abs. 2), was zwangsläufig den Ausschluß des Vorsteuerabzugs bedeutet, oder für den Fall, daß die Voraussetzung hinsichtlich der Bestimmung der erworbenen Gegenstände für Zwecke des Unternehmens nicht erfüllt ist (Abs. 4); die letztgenannte Vorschrift betrifft die Verwendung bestimmter Gegenstände für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals.

Derartige Bestimmungen beeinträchtigen nicht das Recht der Steuerpflichtigen, sich auf den Grundsatz des Artikels 11 Absatz 1 zu berufen, der den innerstaatlichen Behörden kein Ermessen einräumt, ihnen vielmehr die Verpflichtung auferlegt, ein nicht kumulatives Umsatzsteuersystem zu verwirklichen.

Nach alledem schlage ich Ihnen vor, wie folgt für Recht zu erkennen:

1. Der Begriff „Investitionsgüter" im Sinne des Artikels 17 dritter Gedankenstrich der zweiten Richtlinie Nr. 228 des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern bezieht sich auf langlebige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden.

2. Soweit es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die für Zwecke des Unternehmens verwendet werden sollen, aber nicht zu den Investitionsgütern gehören, verleiht Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a der genannten Richtlinie den Steuerpflichtigen Rechte, die diese im jeweiligen Mitgliedstaat gerichtlich geltend machen können und die die nationalen Gerichte zu schützen haben.