

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 11. Juli 1996 \*

1. Der belgische Hof van Cassatie hat dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Artikels 17 Absatz 2 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<sup>1</sup> (nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern dahin auszulegen, daß das Recht auf Vorsteuerabzug für die Mehrwertsteuer auf Investitionen bestehen bleibt, die ursprünglich in dem Unternehmen genutzt werden sollten, aber von dem Unternehmen, ohne daß dies seinem Willen entsprach, niemals tatsächlich in Gebrauch genommen wurden?

Sachverhalt und Ausgangsverfahren

2. Mit der Vorlagefrage sollen der Inhalt und die Tragweite des Rechts auf Vorsteuerabzug für die Mehrwertsteuer festgestellt werden, die ein Industrieunternehmen aufgrund bestimmter Investitionen für die Erschließung von Grundstücken, die schließlich nicht für den ursprünglichen Zweck verwendet wurden, zu tragen hatte.

4. Der Vorlagebeschluß beschränkt sich darauf, den streiterheblichen Sachverhalt nur sehr kurz durch die folgenden drei Angaben darzustellen:

3. Die Vorlagefrage lautet wie folgt:

a) die Aktiengesellschaft Ghent Coal Terminal (nachstehend: Ghent Coal) kaufte im Jahre 1980 Grundstücke in der Hafenzone von Gent;

Ist Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der

b) das Unternehmen führte auf diesen Grundstücken Investitionsarbeiten durch und brachte die Mehrwertsteuer sofort in ihrer Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum vom 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1983 in Abzug;

\* Originalsprache: Spanisch.  
1 — ABl. L 145, S. 1.

c) auf Initiative der Stadt Gent tauschte die Ghent Coal die gekauften Grundstücke am 1. März 1983 gegen andere ein und machte infolge dieses Tausches von den Investitionsarbeiten, die sie durchgeführt hatte, niemals Gebrauch.

Bauunternehmen, einer anderen Studie über die Bodenbeschaffenheit sowie der Installation eines Hochspannungskabels und Erdarbeiten bestanden. Die Kosten für diese Arbeiten betragen mehr als 50 000 000 BFR.

5. Gemäß dem Vorlagebeschluß ist zwischen den Parteien die — im Berufungsurteil festgestellte — Tatsache unstreitig, daß „die investierten Gegenstände normalerweise zur Bewirkung steuerbarer Umsätze bestimmt waren, daß der Tausch von der Kassationsbeklagten weder vorhergesehen noch geplant war, daß er für die Kassationsbeklagte betriebstechnisch nicht zu vermeiden war und selbst für sie im wirtschaftlichen Sinne höhere Gewalt darstellte“.

9. Am 1. März 1983 zwang die Stadt Gent die Ghent Coal, die genannten, teilweise schon erschlossenen Grundstücke gegen andere der Stadt gehörende Grundstücke einzutauschen. Die Ghent Coal erhielt außerdem eine Ausgleichszahlung.

6. Den verschiedenen von den Parteien im Ausgangsverfahren vorgelegten Dokumenten können außerdem andere Tatsachen und der Verfahrensablauf vor den innerstaatlichen Gerichten entnommen werden, Umstände, die für ein besseres Verständnis des Rechtsstreits von Interesse sind und die ich hier kurz zusammenfassen möchte.

10. Die Ghent Coal, die für die Steuerjahre 1981, 1982 und 1983 9 354 677 BFR an im Zusammenhang mit den für die Erschließung der Grundstücke erfolgten Ausgaben getragener Mehrwertsteuer abgezogen hatte, wurde von der belgischen Steuerverwaltung aufgefordert, den Betrag dieser Abzüge, auf die sie kein Recht habe, zu erstatten.

7. Die Ghent Coal, die beschlossen hatte, ihre Hafenanlagen zu erweitern, kaufte im Jahre 1980 verschiedene Grundstücksparzellen am Imsakkerlaan, am Erdöldock von Gent, um dort ein Steinkohlenterminal und eine Verpackungseinrichtung zu bauen.

11. Im September 1984 unterzeichneten die Ghent Coal und die Steuerbehörde eine Vereinbarung, wonach die Ghent Coal sich zur Zahlung von 9 379 000 BFR an Mehrwertsteuer (zuzüglich Zinsen und Geldbuße) verpflichtete. Diese Zahlung erfolgte am 31. Januar 1985 durch Aufrechnung mit anderen, zugunsten der Ghent Coal bestehenden Forderungen.

8. Die Ghent Coal begann die erforderlichen Arbeiten für diesen Bau und tätigte hierzu bestimmte Investitionen, die insbesondere in der Erstellung einer Vorstudie durch ein

12. Die Ghent Coal gelangte später zu der Auffassung, die von ihr durchgeführte Erstattung sei ebenso wie die Vereinbarung mit der Steuerbehörde rechtswidrig. Sie forderte deshalb am 10. März 1986 von der belgischen Verwaltung die Rückzahlung von 2 751 085 BFR; diesen Betrag könne sie nach der entsprechenden Berichtigung aufgrund der erfolgten Investitionen abziehen.

13. Nachdem die Steuerverwaltung diese Forderung abgelehnt hatte, klagte die Ghent Coal bei der Rechtbank van eerste aanleg Gent auf Zahlung dieses Betrages. Ihre Klage wurde durch Urteil vom 4. April 1990 von diesem Gericht mit der Begründung abgewiesen, die Parteien seien durch die von ihnen im September 1984 geschlossene Vereinbarung wirksam gebunden.

14. Auf die Berufung gegen das Urteil erster Instanz hob der Hof van beroep Gent dieses mit Urteil vom 26. Oktober 1992 mit der Begründung auf, die Vereinbarung sei nicht rechtsgültig, da es um Steuerschulden gegangen sei, die allein aufgrund der Rechtsvorschriften bestimmt werden könnten. Nach dem Urteil des Hof van beroep wurde das Recht auf Vorsteuerabzug rechtmäßig wahrgenommen; der Klage der Ghent Coal sei stattzugeben. Er verurteilte folglich die Steuerverwaltung, ihr den Betrag von 2 751 085 BFR zu erstatten.

15. Am 23. Februar 1993 legte der belgische Staat Kassationsbeschwerde gegen das Urteil des Hof van beroep ein. Im Verlauf des Kassationsverfahrens hat der Hof van Cassatie beschlossen, die Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

## Die anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften

16. Als Steuer, die auf die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen erhoben wird, soll die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer sein, die unabhängig von der Zahl der Umsätze, die während des Produktions- und Vertriebsprozesses vor dem Stadium der Besteuerung stattfinden, genau im Verhältnis zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen steht.

17. Die Steuer wird bei jedem Umsatz erhoben, indem auf die Besteuerungsgrundlage (den Preis der besteuerten Gegenstände oder Dienstleistungen) der anwendbare Steuersatz angewandt wird, nachdem der Mehrwertsteuerbetrag, der unmittelbar die Kosten der verschiedenen Preiselemente belastet hat, abgezogen wird.

18. Der Grundsatz des Abzugs erlaubt es also, daß der Steuerpflichtige von der Mehrwertsteuer, die er für die von ihm durchgeführten Umsätze schuldet, die Mehrwertsteuer abzieht, die er beim Kauf der Gegenstände oder dem Erhalt der Dienstleistungen im Rahmen der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu tragen hat. Die Sechste Richtlinie enthält in ihrem Abschnitt XI (Artikel 17 bis 20) die Vorschriften, die diesen Abzugsmechanismus regeln.<sup>2</sup>

2 — Die ersten Bestimmungen wurden ursprünglich in der Zweiten Richtlinie (67/228/EWG) des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303), festgelegt, insbesondere in deren Artikel 11.

19. Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt: „Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

20. Artikel 10 Absatz 2 bestimmt: „Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird ...“

21. Artikel 17 Absatz 2 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 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,

[...]“

22. Artikel 20 Absatz 1 regelt die Berichtigung der Vorsteuerabzüge wie folgt:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

- a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;
- b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; [...]“

23. Artikel 20 Absatz 2 enthält besondere Vorschriften für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Investitionsgüter:

„Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren.

Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

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

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

24. Artikel 20 Absatz 3 schließlich betrifft die Situation der Investitionsgüter, die innerhalb des Berichtigungszeitraums geliefert wurden.

#### Die Formulierung der Vorlagefrage

25. In der Vorlagefrage geht es um einen Schlüsselbegriff (nämlich, daß das Recht auf Vorsteuerabzug „bestehen bleibt“), der, angewandt auf den vorliegenden Fall, eine gewisse Zweideutigkeit aufweist. Der Hof

van Cassatie scheint, indem er fragt, ob das Recht auf Vorsteuerabzug bei Investitionen für Güter, die anschließend nicht genutzt werden, „bestehen bleibt“, stillschweigend einzuräumen, daß ein solches Recht schon entstanden sei<sup>3</sup>, da sich der Zweifel nur auf dessen mögliches zeitliches Fortdauern bezieht.

26. Die Ausführungen der Parteien weichen jedoch hinsichtlich des Inhalts des Vorabentscheidungsersuchens voneinander ab. Für die Ghent Coal impliziert die Formulierung der Vorlagefrage durch den Hof van Cassatie nämlich, daß das Recht auf den Abzug schon entstanden war: Dies werde durch den Umstand bewiesen, daß der Hof van Cassatie die Formulierung, die der belgische Staat in seiner Kassationsbeschwerde vorgeschlagen habe, nicht übernommen habe.<sup>4</sup> In der Vorlagefrage werde also ein Unterschied gemacht zwischen dem Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug und dem Bestehenbleiben dieses Rechts.

27. Die belgische Regierung sieht es anders: Da von den von Ghent Coal durchgeführten Investitionsarbeiten niemals Gebrauch gemacht worden sei, „müsse der Abzug von vornherein auf einmal und in seinem Gesamtbetrag verweigert werden“. Mit anderen Worten: Juristisch sei das Recht auf Vorsteuerabzug niemals entstanden.

3 — Das Verb „bestehen bleiben“ beinhaltet nach seinen verschiedenen Bedeutungen, daß etwas oder jemand, der oder das schon besteht, weiter besteht, fortdauert, überlebt, und zwar trotz der möglichen widrigen Umstände oder des Zeitablaufs.

4 — Die vorgeschlagene Formulierung lautete: „Ist Artikel 17 [...] so zu verstehen, daß das Recht auf Vorsteuerabzug *entsteht und bestehen bleibt* für die Mehrwertsteuer auf Investitionen, die [...] von diesen Unternehmen niemals tatsächlich in Gebrauch genommen wurden?“ (im Original nicht kursiv).

28. Das Problem spitzt sich in Verbindung mit dem Mechanismus der Berichtigung des Abzugs zu. Die Berichtigung<sup>5</sup> ist gerade der Mechanismus, durch den die Sechste Richtlinie (Artikel 20) spätere Änderungen hinsichtlich der ursprünglichen Vorsteuerabzüge erlaubt.

29. Nach der Gemeinschaftsbestimmung werden die ursprünglich von den Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzüge berichtigt, wenn sie sich als höher oder niedriger als rechtlich vorgesehen erweisen oder wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, später geändert haben.

30. Grundsätzlich könnte man denken, daß der Hof van Cassatie mit seiner Frage, ob das Recht auf Vorsteuerabzug „bestehen bleibt“, zu wissen begehrt, ob das Verfahren zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs im vorliegenden Fall angewandt werden kann oder nicht, da die Sechste Richtlinie dieses Verfahren gerade für die Berichtigung eines schon vorgenommenen Abzugs eingeführt zu haben scheint. Keine der Parteien des Ausgangsverfahrens vertritt jedoch diesen Standpunkt.

5 — Betrifft nicht die deutsche Fassung der Richtlinie.

31. Nach dem Vorbringen der belgischen Regierung „ist die Ablehnung des Rechts auf Vorsteuerabzug von vornherein nicht mit der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu verwechseln“; von einer Berichtigung eines solchen Abzugs könne nicht gesprochen werden, da das Abzugsrecht im vorliegenden Fall nicht entstanden sei.

32. Ghent Coal hingegen macht geltend, die Frage der Berichtigung sei zwischen den beiden Parteien nicht streitig und sei dem Hof van Cassatie nicht vorgelegt worden. Diese Frage müsse deshalb aus dem Verfahren zwischen diesen Parteien ausgeklammert werden. Ausgehend von der Annahme, daß der ursprüngliche Abzug zu Recht erfolgt sei und daß die später eingetretenen Umstände dazu geführt hätten, daß die Investitionen ihren vorgesehenen Zweck verloren hätten, schlägt Ghent Coal dem Gerichtshof vor, die Frage des Hof van Cassatie dahin zu beantworten, daß es grundsätzlich möglich sei, innerhalb der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Grenzen und unter den dort vorgesehenen Voraussetzungen eine Berichtigung vorzunehmen<sup>6</sup>.

33. Ich meinerseits bin der Auffassung, daß sich die Antwort des Gerichtshofes an den Hof van Cassatie im wesentlichen an die Grenzen des Wortlauts der Vorlagefrage selbst zu halten hat, der die Probleme der Berichtigung nicht unmittelbar erfaßt, wenn er sie auch nicht ausschließt.

6 — Dies hindert die Ghent Coal nicht an der Behauptung, daß „im wirtschaftlichen Sinne höhere Gewalt“ vorgelegen habe, vergleichbar mit der Zerstörung oder einem Verlust der Güter (in der Sechsten Richtlinie vorgesehener Fall außergewöhnlicher Umstände, der die Berichtigung ausschließt), da der ursprüngliche Abzug endgültig geworden sei, was es ihr erlaube, sogar „in einem anderen Prozeß die Erstattung der gesamten Mehrwertsteuer zu fordern, die sie zum damaligen Zeitpunkt abgezogen und später auf dessen Forderung hin an den Belgischen Staat gezahlt [habe]“.

34. Ich werde deshalb zunächst die Voraussetzungen für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug der Ausgaben des Unternehmens untersuchen, die im Hinblick auf die Inangriffnahme des Vorhabens von Ghent Coal getätigt wurden. Diese Untersuchung wird sich auf die Auswirkungen erstrecken, die die Aufgabe des ursprünglichen Vorhabens auf das Recht auf Vorsteuerabzug haben kann.

35. Zweitens werde ich, wenn sich aus dieser Untersuchung — wie es auf den ersten Blick scheint — ergeben sollte, daß das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, der Frage nachgehen, inwieweit die Antwort des Gerichtshofes von größerem Nutzen wäre, wenn er auch die mit der Berichtigung der Abzüge verbundenen Fragen untersuchen würde.

### Das Recht auf Vorsteuerabzug

36. Der in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie geregelte Vorsteuerabzug ist eines der wesentlichen Elemente des Systems. Von der Art seiner Regelung hängt es ab, ob die von den Unternehmen getragene Steuer für diese keine steuerliche Belastung darstellt und so der Neutralitätsgrundsatz gewahrt wird, der der Mehrwertsteuer, einer Steuer, die den Endverbrauch und nicht die vorhergehenden wirtschaftlichen Etappen erfaßt, zugrunde liegt. Ohne das Recht auf Abzug der getragenen Steuern würden diese für die Unternehmen zusätzliche steuerliche Belastungen bedeuten, was gegen den Neutralitätsgrundsatz verstieße.

37. Die getragene Steuer kann in dem Umfang abgezogen werden, in dem der Steuerpflichtige die entsprechenden Gegenstände oder Dienstleistungen (d. h. diejenigen, deren Erwerb oder Gebrauch das Recht auf den Abzug eröffnet) erwirbt und verwendet, um seinerseits Umsätze im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen.<sup>7</sup>

38. Es ist also ausreichend, daß die Gegenstände oder Dienstleistungen von einem Unternehmen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben oder verwendet werden, um die entrichtete oder geschuldete Mehrwertsteuer abziehen zu können. Wenn Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie davon spricht, daß „die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“, so soll damit unterstrichen werden, daß der Zweck der Verwendung gerade die unternehmerische Tätigkeit zu sein hat und nicht eine andere Art von Tätigkeit.

39. Dies bedeutet jedoch nicht, daß immer und in allen Fällen tatsächlich das Ziel oder der Zweck erreicht werden muß, auf die die normale Verwendung der erhaltenen Gegenstände oder Dienstleistungen ausgerichtet ist. Es ist im Gegenteil sehr gut möglich, daß bestimmte unternehmerische Tätigkeiten, für deren Verwirklichung Gegenstände oder Dienstleistungen erworben wurden, später fehlschlagen. Das Recht auf Abzug der

7 — Diese Aussage ist zu relativieren, wenn der Steuerpflichtige diese Gegenstände oder Dienstleistungen für von der Steuer befreite Umsätze erwirbt und für diese bestimmt, da in diesem Fall das Recht auf Abzug nicht entsteht und er selbst sozusagen zum „Endverbraucher“ wird, ohne die Möglichkeit, die Steuer abzuziehen. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die volle Mehrwertsteuer zu zahlen, die die vorangehenden Wirtschaftsteilnehmer auf ihn abgewälzt haben (d. h. diejenigen, die ihm die Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert oder erbracht haben), und er kann sie rein rechtlich gesehen nicht abziehen. Er befindet sich also in derselben Situation wie die Endverbraucher, die tatsächlichen Mehrwertsteuerpflichtigen.

gezahlten Mehrwertsteuer entfällt deshalb nicht.

40. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes über den Vorsteuerabzug bei der Mehrwertsteuer und konkret seine Feststellungen in den Urteilen vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache Rompelman <sup>8</sup>, vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache Lennartz <sup>9</sup>, und vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache Inzo <sup>10</sup>, ist meines Erachtens ausreichend, um den vorliegenden Fall lösen zu können. Ich halte es somit für erforderlich, einige Feststellungen aus diesen Urteilen zu zitieren, bevor ich ihre Anwendung auf den vorliegenden Fall untersuche.

41. Im Urteil Lennartz wird zunächst an folgendes erinnert:

„Nach Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, der mit ‚Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug‘ überschrieben ist, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Folglich hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt. Wie sich aus Artikel 17 Absatz 2 ergibt, ist der Steuerpflichtige, soweit er als solcher die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diese Gegenstände abzuziehen.“ <sup>11</sup>

8 — Rechtssache 268/83, Slg. 1985, 655.

9 — Rechtssache C-97/90, Slg. 1991 I-3795.

10 — Rechtssache C-110/94, Slg. 1996, I-857.

11 — Randnr. 8.

42. Hinsichtlich des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug wird in dem Urteil Lennartz unter Verweisung auf das Urteil Rompelman festgestellt, daß

„die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 1, wie sich schon aus dem Wortlaut von Artikel 4 Absatz 2 ergibt, mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen können. Die zu diesen gehörenden vorbereitenden Tätigkeiten, wie der Erwerb der für eine Nutzung erforderlichen Mittel, sind bereits den wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne dieses Artikels zuzurechnen.“ <sup>12</sup>

Weiter wird festgestellt, daß „eine Person, die Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 erwirbt, dies auch dann als Steuerpflichtiger tut, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden.“ <sup>13</sup>

43. Folglich, so wird in dem Urteil Lennartz präzisiert, hängt die Anwendung des Systems der Mehrwertsteuer und damit des Berichtigungsmechanismus vom Kauf der Gegenstände durch einen als solchen han-

12 — Randnr. 13.

13 — Randnr. 14.

delnden Steuerpflichtigen ab. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Waren bestimmt nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume.<sup>14</sup>

44. In jüngerer Zeit hat der Gerichtshof in dem Urteil Inzo, a. a. O., eine Vorlagefrage eines anderen belgischen Gerichts (Rechtbank van eerste aanleg Brugge) beantwortet, die große Ähnlichkeiten mit der hier vorgelegten Frage hat.

45. In der Rechtssache Inzo ging es um die Frage, ob ein Unternehmen, das bestimmte Ausrüstungsgegenstände erworben hatte und eine Rentabilitätsstudie hinsichtlich des Baus einer Wasserentsalzungsanlage in Auftrag gegeben hatte (Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen, für die sie Mehrwertsteuer abgeführt hatte), diese Mehrwertsteuer abziehen konnte oder nicht<sup>15</sup>, obwohl es später das Vorhaben aufgegeben hatte, ohne die beabsichtigte Tätigkeit aufzunehmen, und zwar wegen

Rentabilitätsproblemen und dem Rückzug einiger Investoren.

46. In dem Urteil Inzo erinnert der Gerichtshof daran, daß er schon (in dem Urteil Rompelman) festgestellt habe, daß selbst die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens getätigt würden, als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden könnten und daß die Steuerbehörde in diesem Zusammenhang die erklärte Absicht des Unternehmens zu berücksichtigen habe.

47. Anschließend wird in dem Urteil ausgeführt, wenn die Steuerbehörde die Eigenschaft einer Gesellschaft, die ihre Absicht erklärt habe, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, als Mehrwertsteuerpflichtiger anerkannt habe, könne die Durchführung einer Studie über die technischen und wirtschaftlichen Aspekte der beabsichtigten Tätigkeit als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden, selbst wenn der Zweck dieser Studie in der Prüfung bestehe, inwieweit die beabsichtigte Tätigkeit rentabel sei.

48. Hieraus folge, daß die für eine solche Rentabilitätsstudie entrichtete Mehrwertsteuer unter den gleichen Voraussetzungen grundsätzlich nach Artikel 17 der Richtlinie abgezogen werden könne und zwar selbst

14 — Randnr. 15.

15 — Es handelte sich hier nicht um einen Vorsteuerabzug im engeren Sinne, sondern vielmehr darum, die gezahlte Mehrwertsteuer zurückerstattet zu erhalten, was die Steuerbehörde nach Artikel 76 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes ursprünglich tat. Als sie später anlässlich einer Steuerprüfung feststellte, daß die Inzo keine steuerbaren Umsätze getätigt hatte, forderte die Steuerbehörde die dem Unternehmen erstattete Mehrwertsteuer zurück. Die Inzo legte Einspruch gegen den Vollstreckungsbescheid bei der Rechtbank van eerste aanleg ein, wobei sie sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes im Urteil Rompelman berief.

dann, wenn später aufgrund dieser Studie beschlossen worden sei, nicht in die werbende Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so daß die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen geführt habe.<sup>16</sup>

49. Entsprechend diesen rechtlichen Erwägungen beantwortet der Gerichtshof die Vorlagefragen in der Rechtssache Inzo dahin, daß

— die Vergabe einer Rentabilitätsstudie hinsichtlich der beabsichtigten Tätigkeit einer Gesellschaft, die ihre Absicht erklärt hat, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, und deren Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger die Steuerbehörde anerkannt hat, als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden kann, selbst wenn der Zweck dieser Studie in der Prü-

16 — Das Urteil stützt diese Schlussfolgerung auf zwei Grundsätze:

a) Den Grundsatz der Rechtssicherheit, der verbietet, daß die von der Steuerbehörde festgestellten Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängen könnten, die nachträglich eingetreten seien. Habe die Behörde also aufgrund der ihr von einem Unternehmen übermittelten Angaben festgestellt, daß diesem die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuzuerkennen sei, so könne ihm diese Stellung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht wegen des Eintritts oder des Nichteintritts bestimmter Ereignisse nachträglich aberkannt werden;

b) den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens. Eine andere Auslegung der Richtlinie könnte bei der steuerlichen Behandlung von gleichen Investitionstätigkeiten zu nicht gerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigten, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchten, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen würden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen diesen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führten oder nicht.

fung besteht, inwieweit die beabsichtigte Tätigkeit rentabel ist, und daß

— außer in den Fällen von Betrug oder Mißbrauch die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger dieser Gesellschaft nicht rückwirkend aberkannt werden kann, wenn aufgrund dieser Studie beschlossen wurde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so daß die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führte.

#### Die Anwendung dieser Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall

50. Wendet man die Rechtsprechung in den Urteilen Rompelman, Lennartz und Inzo auf den vorliegenden Fall an, so bestehen kaum Zweifel, daß der — auch von der Kommission und mit einigen Nuancierungen auch von der deutschen Regierung vertretene — Standpunkt der Ghent Coal zum Recht auf Vorsteuerabzug besser begründet ist als der der belgischen Regierung.

51. Wenn nämlich die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Augenblick zu beurteilen sind, in dem der Anspruch auf die Steuer entsteht, verfügte die Ghent Coal über dieses Recht, als sie zum Zweck ihrer unternehmerischen Tätig-

keiten bestimmte mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen erwarb. In diesem Augenblick stellten ihr die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer (Lieferanten oder allgemein Verkäufer) Mehrwertsteuer in Rechnung, die die Ghent Coal — damit in Übereinstimmung mit der Sechsten Richtlinie die Steuerneutralität gewährleistet wurde — abziehen durfte, was sie auch tat.

52. Mit anderen Worten: Als die Ghent Coal die Grundstücke am Imsakkerlaan erwarb, mit anderen Unternehmen Verträge abschloß, um Studien über deren Erschließung zu erstellen, und auf den Grundstücken bestimmte Investitionsarbeiten durchführte, um dort ein Steinkohleterminal zu errichten, war sie berechtigt, von der Mehrwertsteuer, die für diese Umsätze zu entrichten war, die Mehrwertsteuer abzuziehen, die gemäß den entsprechenden Rechnungen aufgrund der Durchführung dieser Arbeiten und dem Erhalt dieser Dienstleistungen auf sie abgewälzt worden war.

53. Für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug war es unerheblich, daß der notwendigerweise langsame Prozeß der Erschließung und des Bebaus der Grundstücke zu dem Zeitpunkt, als die Stadt Gent sie zum Tausch der Grundstücke zwang, noch nicht abgeschlossen war. Für die Mehrwertsteuer ist entscheidend, daß die Mehrwertsteuer, die nach und nach bei Erhalt der Waren oder Dienstleistungen entrichtet wurde, während des entsprechenden Zeitraums auch abgezogen werden konnte.

54. Voraussetzung dafür, daß ein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, ist, daß die Gegen-

stände und Dienstleistungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erworben oder empfangen werden, also mit dem Ziel, in seine wirtschaftliche Tätigkeit einzugehen.

55. In Übereinstimmung mit der in den schon zitierten Urteilen niedergelegten Rechtsprechung konnte die Ghent Coal die Mehrwertsteuer, die sie beim Kauf der Gegenstände oder bei Zahlung der Dienstleistungen für den Bau der Steinkohlezentrale entrichtete, abziehen, da

- a) die bei den vorbereitenden Tätigkeiten zur Verwirklichung einer wirtschaftlichen Aktivität erworbenen Gegenstände oder erhaltenen Dienstleistungen nicht gleich für besteuerte oder steuerfreie Umsätze verwendet werden müssen (Urteil Rompelman) und da keinerlei Zweifel hinsichtlich des Zweckes besteht, den die Ghent Coal mit diesen Käufen, die unmittelbar mit der Verwirklichung ihrer unternehmerischen Tätigkeit verbunden waren, verfolgte;
- b) es streng genommen noch nicht einmal erforderlich ist, daß diese Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden, um spätere mehrwertsteuerpflichtige Umsätze zu tätigen, wenn sie während Phasen erworben wurden, die der Ausübung einer beabsichtigten Tätigkeit, die aus legitimen Gründen später nicht die werbende Phase erreichte, vorangingen (Urteil Inzo);
- c) im vorliegenden Fall jeder Verdacht auf Betrug oder Mißbrauch ausgeschlossen ist, da die Ghent Coal tatsächlich von einer öffentlichen Verwaltung, die in

Ausübung ihrer Funktionen handelte, gezwungen wurde, ihr begonnenes Bauvorhaben aufzugeben.

nehmen, die Bestimmung, die das System der nachträglichen Berichtigung der Vorsteuerabzüge regelt.

56. Aus alledem ist zu schließen, daß gemäß Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ein Unternehmen wie die Ghent Coal das Recht hat, die Mehrwertsteuer abzuziehen, die es aufgrund des Erwerbs von Gegenständen und des Erhalts von Dienstleistungen zu tragen hatte, die Investitionsarbeiten betreffen, die ursprünglich zur Verwendung für seine unternehmerische Tätigkeit bestimmt waren, von denen jedoch aufgrund späterer, von ihrem Willen unabhängiger Umstände niemals tatsächlich Gebrauch gemacht wurde.

59. Der durch Artikel 177 EWG-Vertrag eingeführte Mechanismus der Zusammenarbeit erlaubt es dem Gerichtshof jedoch, dem vorlegenden Gericht die Kriterien für die Auslegung der Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, die er im betreffenden Fall für anwendbar hält, an die Hand zu geben, selbst wenn das nationale Gericht auf keine dieser Bestimmungen ausdrücklich Bezug genommen hat.

#### Die eventuelle Berichtigung der Vorsteuerabzüge

57. In den Nummern 28 bis 32 dieser Schlußanträge habe ich die Standpunkte der beiden Parteien des Ausgangsverfahrens zu der eventuellen Berichtigung der Vorsteuerabzüge dargestellt — eine Frage, die nach dem Vorbringen der Ghent Coal nicht Teil des vorliegenden Verfahrens ist, da sie weder dem Hof van Cassatie vorgelegt noch von diesem im Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens gestellt worden sei.

60. Man könnte schwerlich annehmen, daß die Berichtigung für die im Ausgangsstreit aufgeworfene Frage ohne Bedeutung ist: In der Forderung der Ghent Coal gegenüber der belgischen Verwaltung auf Erstattung von 2 751 085 BFR wird nämlich ebenso wie in ihrer am 27. März 1987 bei dem erstinstanzlichen Gericht erhobenen Klage dieser Betrag als der nach Vornahme der entsprechenden Berichtigung für die Investitionsausgaben geschuldete Betrag bezeichnet.<sup>17</sup>

61. Es kann auch nicht behauptet werden, daß die Frage nicht Teil der Kassationsbeschwerde sei: Zur Begründung dieser Beschwerde macht der Vertreter des belgischen Staates geltend, der Hof van beroep habe einen Rechtsfehler begangen, indem er

58. Es steht fest, daß sich die Vorlagefrage in einem Ersuchen um die Auslegung des Artikels 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie erschöpft, ohne auf Artikel 20 Bezug zu

17 — In der erstinstanzlichen Klageschrift wurde nach der Feststellung, daß das Recht auf Vorsteuerabzug vorliege, hinzugefügt: „In jedem Fall ist dieser Abzug der Berichtigung nach Artikel 48 des Mehrwertsteuergesetzes, der die Berichtigung vorsieht, wenn sich die Faktoren, die bei der Berechnung der abziehbaren Mehrwertsteuer zugrunde gelegt wurden, geändert haben, und nach Artikel 10 Absatz 4 des Königlichen Beschlusses Nr. 3 unterworfen.“

u. a. festgestellt habe, das Recht auf Vorsteuerabzug sei entstanden und das einzig mögliche Korrektiv sei die Berichtigung.<sup>18</sup>

62. Im übrigen schlägt sowohl die Kommission<sup>19</sup> als auch die Ghent Coal<sup>20</sup> in ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof eine Antwort auf die Vorlagefragen vor, die ausdrücklich die Möglichkeit der Berichtigung feststellt.

63. Dieser Standpunkt ist meiner Auffassung nach der vernünftigste. Würde sich die Antwort des Gerichtshofes darauf beschränken, ohne nähere Ausführungen festzustellen, daß der Vorsteuerabzug rechtmäßig sei, könnte dies zu einer Verwirrung führen, da nur ein Teil des Problems (die Gültigkeit des ursprünglichen Vorsteuerabzugs) und nicht das Gesamtproblem erfaßt würde.

18 — In dem Urteil des Hof van beroep wird festgestellt: „Ergibt sich nachträglich, daß sich die Faktoren, die bei der Berechnung des Abzugs zugrunde gelegt wurden, geändert haben, was hier der Fall war, da aufgrund des Tausches die normalerweise vorgesehene Bestimmung dieser Gegenstände nicht verwirklicht werden konnte, bietet sich als einzig mögliches Korrektiv die Berichtigung nach Artikel 48 Mehrwertsteuergesetz an, näher geregelt in dem Königlichen Beschluß Nr. 3, a. a. O., (Artikel 6 und 10).“

19 — Die Kommission führt erstens aus, das Recht auf Vorsteuerabzug bleibe für die Mehrwertsteuer auf Investitionen bestehen, die ursprünglich zur Verwendung im Unternehmen bestimmt gewesen seien, selbst wenn dieses sie entgegen seinem Willen tatsächlich niemals genutzt habe. Sie fügt zweitens hinzu: „Im Fall der von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferung eines Investitionsguts während des Berichtigungszeitraums muß der vorgenommene Abzug jedoch nach der Maßgabe und unter den Voraussetzungen des Artikel 20 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie berichtigt werden.“

20 — Die Ghent Coal schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage dahin zu beantworten, daß erstens der Vorsteuerabzug für die für eine Tätigkeit des Unternehmens getätigten Investitionen, die steuerbare Umsätze zum Gegenstand hätten, zulässig sei. In der Antwort des Gerichtshofes sollte dem ihrer Auffassung nach folgendes hinzugefügt werden: „Wenn es feststeht, daß Investitionen, die im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs zu unternehmerischen Zwecken bestimmt waren, nachträglich diese Bestimmung verloren haben und deshalb tatsächlich nie im Unternehmen in Gebrauch genommen wurden, muß grundsätzlich eine Berichtigung nach der Maßgabe und den Voraussetzungen der Sechsten Richtlinie erfolgen. Der Umstand, daß die Investitionen ihre Zweckbestimmung verloren haben und deshalb tatsächlich aus nicht im Willen des Unternehmens stehenden Gründen niemals in Gebrauch genommen wurden, kann deshalb höchstens die Möglichkeit einer Berichtigung des Abzuges betreffen, nicht jedoch die Rechtmäßigkeit des erfolgten Vorsteuerabzugs.“

64. Das Urteil sollte also eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Möglichkeit der Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs wegen später aufgetretener Umstände enthalten, die die Faktoren, die bei der Festsetzung dieses Abzugs zugrunde gelegt wurden, beeinflußt haben.

65. Meines Erachtens sollte die Antwort des Gerichtshofes zu diesem Punkt jedoch nicht viel weiter gehen als eine Verweisung auf Artikel 20 der Sechsten Richtlinie. Genauer gesagt: Ich glaube nicht, daß er in die Diskussion über die konkrete Tragweite der Berichtigung (Zahl der zu berücksichtigenden Jahre, mögliche Befreiung der Übertragung von Grundstücken nach den belgischen Rechtsvorschriften, unterschiedliche Regelungen für die Lieferung von Investitionsgütern und die Erbringung von Dienstleistungen, anwendbare Rechtsvorschriften in Fällen der Lieferung von Investitionsgütern innerhalb des Berichtigungszeitraums etc.) eintreten sollte.

66. Eine Antwort, die detailliert auf diese Fragen eingehen würde, würde meines Erachtens über den Rahmen der dem Gerichtshof gestellten Vorlagefragen hinausgehen. Um beim Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens zu bleiben und gleichzeitig andere Beurteilungskriterien an die Hand zu geben, die auf Gemeinschaftsbestimmungen beruhen, auf die das nationale Gericht nicht Bezug genommen hat, ist in diesem Fall der Hinweis darauf ausreichend, daß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorsieht, wie rechtmäßig vorgenommene Vorsteuerabzüge zu berichtigen sind.

## Antrag

67. Ich schlage dem Gerichtshof demgemäß vor, die Vorlagefrage des Hof van Cassatie wie folgt zu beantworten:

Artikel 17 Absatz 2 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 berechtigt ein Unternehmen, die Mehrwertsteuer abzuziehen, die es aufgrund des Erwerbs von Gegenständen und des Erhalts von Dienstleistungen für Investitionensarbeiten zu tragen hatte, die ursprünglich für die Verwendung im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit bestimmt waren, von denen jedoch aufgrund später eingetretener, von seinem Willen unabhängiger Umstände niemals tatsächlich Gebrauch gemacht wurde. Die Berichtigung dieser Vorsteuerabzüge ist unter den in Artikel 20 der genannten Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen vorzunehmen.