

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTONIO TIZZANO
vom 3. Juni 2003¹

1. Der Hoge Raad der Niederlande (Niederlande) hat dem Gerichtshof mit Urteilen vom 14. und 21. Dezember 2001 gemäß Artikel 234 EG einige Fragen nach der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie² (im Folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Das vorliegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit es einem Mitgliedstaat verbieten, aufgrund einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung von einem Steuerpflichtigen nach Artikel 20 oder aber Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie die vollständige oder teilweise Entrichtung der nach der Richtlinie als Vorsteuerabzüge abgezogenen Mehrwertsteuer zu verlangen. Das vorliegende Gericht ersucht den Gerichtshof außerdem, klarzustellen, wie sich diese Gesetzesänderung auf bei ihrem Inkrafttreten bereits bestehende Verträge über die Vermietung von Grundstücken auswirkt. Schließlich möchte das vorliegende Gericht geklärt wissen, ob die erste Frage anders zu beantworten ist, wenn nur der Zeitraum berücksichtigt wird, der der Ankündigung des Gesetzesvorhabens über die genannte Gesetzesänderung folgt.

I — Rechtlicher Rahmen

A — Die einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie

2. Artikel 2 der Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

3. Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von

¹ — Originalsprache: Italienisch.

² — Sechste 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).

ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.“

6. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie legt fest:

4. Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie schreibt vor:

„Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen:

„Die Besteuerungsgrundlage ist ... bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.“

a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde;

7. Artikel 13 Teil B der Richtlinie bestimmt:

...“

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

5. Nach Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie treten „[d]er Steuertatbestand und der Steueranspruch ... zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird“.

...

- b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...“ (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:

8. Artikel 13 Teil C der Richtlinie bestimmt jedoch:

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

- 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,

- a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; ...

- c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) ... geschuldet wird.“

...

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

10. Artikel 20 der Richtlinie bestimmt schließlich:

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

9. Artikel 17 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

- 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; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf zehn Jahre verlängert werden.³

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

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

....“

B — Die einschlägigen Bestimmungen der niederländischen Regelung

11. Die Niederlande haben die Richtlinie mit Gesetz vom 28. Dezember 1978⁴ umgesetzt, mit dem die Wet op de omzet-

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.

3 — Dieser Absatz hat durch Artikel 1 Absatz 4 der Richtlinie 95/77/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) folgende Fassung erhalten: „Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.“

4 — Staatsblad 1978, S. 677.

belasting 1968 (Umsatzsteuergesetz von 1968, im Folgenden: Gesetz von 1968)⁵ geändert wurde. Das Gesetz von 1968 wurde sodann durch die Wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 enz. (Gesetz vom 18. Dezember 1995 zur Änderung u. a. des Umsatzsteuergesetzes von 1968, im Folgenden: Gesetz vom Dezember 1995)⁶ weiter geändert.

12. Zur Durchführung von Artikel 13 Teile B und C der Richtlinie sah Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Gesetzes von 1968 vor seiner Änderung durch das Gesetz vom Dezember 1995 die Mehrwertsteuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken vor, wobei jedoch dem Vermieter und dem Mieter bei Vorlage eines entsprechenden gemeinsamen Antrags gegenüber der Steuerverwaltung das Recht eingeräumt wurde, für eine Besteuerung der Vermietung von Grundstücken zu anderen als Wohnzwecken zu optieren.

13. Mit der Änderung dieser Bestimmung durch das Gesetz vom Dezember 1995 wurde die Möglichkeit der Ausübung dieser Option jedoch auf die Fälle beschränkt, in denen der Mieter die gemieteten Grundstücke für Zwecke nutzt, in Bezug auf die er ein Recht auf vollen oder nahezu vollen Vorsteuerabzug hat.

14. Das Gesetz vom Dezember 1995 trat nach seinem Artikel V Absatz 1 am 29. Dezember 1995 in Kraft, galt jedoch rückwirkend seit dem 31. März 1995, 18 Uhr, dem Tag, an dem der Staatssecretaris

van Financiën (niederländischer Finanzminister) eine Presseerklärung herausgegeben hatte, in der die Absicht des Ministerrats bekannt gegeben wurde, das Gesetz von 1968 mit Rückwirkung vom Zeitpunkt dieser Pressemitteilung zu ändern. Artikel V Nummer 9 sieht jedoch vor, dass die neue Regelung für die Zeit zwischen dem ersten Rechnungsjahr, in dem der Vermieter mit der Nutzung des Grundstücks begonnen hat, und dem zehnten Rechnungsjahr auf Verträge über die Vermietung von Grundstücken, die am 31. März 1995, 18 Uhr, bereits schriftlich geschlossen waren und bestimmte Voraussetzungen erfüllen, unanwendbar ist.

15. Die Modalitäten der Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Grundstücke sind in Artikel 13 Absatz 2 der Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1968, im Folgenden: Durchführungsverordnung von 1968) geregelt. Im Einklang mit Artikel 20 der Richtlinie bestimmt diese, dass sich die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Grundstücke auf einen Zeitraum von neun Rechnungsjahren erstreckt, der mit dem Jahr der erstmaligen Verwendung der Güter durch den Wirtschaftsteilnehmer beginnt, und jährlich für ein Zehntel des Vorsteuerabzugsbetrags vorgenommen wird.

II — Sachverhalt, Verfahren vor dem nationalen Gericht und Vorlagefragen

Rechtssache C-487/01

16. Die Gemeinde Leusden ersetzte 1990/91 die Naturrasendecke des in ihrem

5 — *Staatsblad* 1968, S. 329.

6 — *Staatsblad* 1995, S. 659.

Eigentum stehenden Sportplatzes durch eine Kunstrasendecke. Am 1. Januar 1992 wurde dieser Sportplatz an den Mixed Hockey Club (im Folgenden: Hockeyclub) vermietet.

17. Der Hockeyclub war zwar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, optierte aber gleichwohl zusammen mit der Gemeinde Leusden für die Besteuerung der Vermietung nach Artikel 11 des Gesetzes von 1968. Nach Artikel 17 der Richtlinie, wonach die Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen nur insoweit abzugsfähig ist, als diese für Zwecke besteuert Umsätze verwendet werden, war somit die Gemeinde Leusden befugt, die Mehrwertsteuer für die Arbeiten, die sie auf dem Sportplatz hat ausführen lassen, in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen.

18. Nach der Änderung des Artikels 11 des Gesetzes von 1968 durch das Gesetz vom Dezember 1995 fiel jedoch für die Gemeinde Leusden und den Hockeyclub die Möglichkeit fort, die Vermietung des Sportplatzes der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Deshalb verlangte die Steuerverwaltung von der Gemeinde Leusden gemäß Artikel 13 der Durchführungsverordnung von 1968 die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für diese Arbeiten. Diese Berichtigung erfolgte allerdings nur für einen Teil der ursprünglich als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer, nämlich für den Teil, der nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 die restlichen Jahre des zehnjährigen Berichtigungszeitraums betraf, der mit der erstmaligen Verwendung des Sportplatzes begonnen hatte.

19. Gegen diese Entscheidung erhob die Gemeinde Leusden Klage beim Gerichtshof Amsterdam, der diese durch Urteil abwies. Hiergegen legte die Gemeinde Leusden Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein, vor dem sie u. a. rügte, dass die infolge der genannten Gesetzesänderung vorgenommene Berichtigung des Vorsteuerabzugs gegen die vom Gerichtshof in den Urteilen vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97 (Belgocodex)⁷ und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98 (Schlossstraße)⁸ angeführten Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verstoße.

20. Da der Hoge Raad wegen bestimmter Unterschiede zwischen dem Sachverhalt des vorliegenden Verfahrens und dem Sachverhalt, auf den sich die beiden genannten Urteile beziehen, Zweifel hinsichtlich der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie hatte, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstößt es gegen die Artikel 20 Absatz 2 und 17 der Sechsten Richtlinie oder aber die europarechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, dass — in einem Fall, in dem weder ein Betrug oder Missbrauch noch eine Änderung der vorgesehenen Nutzung im Sinne der Randnummern 50 und 51 des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Schlossstraße vorliegt — die von einem Steuerpflichtigen abgezogene Mehrwertsteuer, die dieser für die an ihn erfolgte Lieferung eines (unbeweglichen) Gegenstands zum Zweck

7 — Slg. 1998, I-8153.

8 — Slg. 2000, I-4279.

der (der Mehrwertsteuer unterliegenden) Vermietung dieses Gegenstands entrichtet hatte, nur deshalb, weil er infolge einer Gesetzesänderung nicht mehr berechtigt ist, für diese Vermietung auf die Befreiung zu verzichten, für die im Zeitpunkt des Wegfalls dieser Wahlmöglichkeit (hier konkret: 1. Januar 1996) noch nicht verstrichenen Jahre des Berichtigungszeitraums nach Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie berichtigt wird?

2. Ist, falls die erste Frage bejaht wird, die Gesetzesänderung nur in Bezug auf die in Frage 1 genannte abgezogene Steuer unanwendbar oder auch — bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums — in Bezug auf die Besteuerung (unter Anwendung von Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie) der in Frage 1 genannten Vermietung?

Rechtssache C-7/02

21. Die zum Konzern Holin Groep BV c. s. (im Folgenden: Holin-Konzern) gehörende G&S Properties BV (im Folgenden: G&S) ließ in den Jahren 1994 und 1995 auf eigenem Grundstück ein Gebäude mit Büroräumen errichten und zog die ihr dabei in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer ab.

22. Mitte 1994 führte die G&S mit der ING Bank NV (im Folgenden: ING Bank) Verhandlungen über die Vermietung eines Teils des Bürogebäudes oder den Verkauf des Gebäudes an Letztere. Bei den Verhandlungen gingen die G&S und die ING Bank einvernehmlich davon aus, dass man im Fall des Abschlusses des Mietvertrags für die Besteuerung der Vermietung im Sinne von Artikel 11 des Gesetzes von 1968 optiert habe. Die ING Bank sollte das Mietobjekt für ihre eigenen Banktätigkeiten nutzen, die nach dem Gesetz von der Mehrwertsteuer befreit sind.

23. Obwohl G&S vortrug, sich bereits vor dem 31. März 1995 zur Vermietung des genannten Gebäudes an die ING Bank verpflichtet zu haben, wurde der Mietvertrag erst im Dezember 1995 schriftlich geschlossen; Vertragsbeginn war danach der 1. Januar 1996.

24. In der Folge beantragten die ING Bank und der Holin-Konzern beim Inspecteur van Belastingen gemäß Artikel 11 des Gesetzes von 1968 eine Ausnahme von der Mehrwertsteuerbefreiung. Der Antrag wurde jedoch abgelehnt, weil Artikel 11 des Gesetzes von 1968 mit dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 geändert worden sei und die Übergangsregelung nach Artikel V Nummer 9 des Gesetzes vom Dezember 1995 für den Mietvertrag, der am 31. März 1995 um 18 Uhr noch nicht in Schriftform vorgelegen habe, nicht gelten könne.

25. Der Inspecteur stellte außerdem fest, dass der Holin-Konzern das fragliche Gebäude im Rahmen seines eigenen Unternehmens errichtet und für die Zwecke dieses Unternehmens verwendet habe und dass er,

wenn das Gebäude von Dritten erworben worden wäre, die Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer hätte abziehen können. Der Inspecteur verlangte daher vom Holin-Konzern nach dem auf Artikel 5 Nummer 7 Buchstabe a der Richtlinie gestützten Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h des Gesetzes von 1968 die Zahlung der Mehrwertsteuer, die er zuvor bei den Arbeiten der Errichtung des Gebäudes als Vorsteuer abgezogen hatte.

26. Gegen diese Entscheidung erhob der Holin-Konzern Klage beim Gerichtshof Amsterdam, der diese durch Urteil abwies. Zur Aufhebung dieses Urteils wandte sich der Holin-Konzern daraufhin an den Hoge Raad, vor dem er geltend machte, dass der angefochtene Bescheid dadurch, dass darin im Anschluss an die genannte Gesetzesänderung nach der auf Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie gestützten nationalen Vorschrift die Zahlung der Mehrwertsteuer verlangt werde, gegen die in den genannten Urteilen Belgocodex und Schlossstraße angeführten Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verstoße.

27. Da der Hoge Raad wegen bestimmter Unterschiede zwischen dem Sachverhalt des vorliegenden Verfahrens und dem Sachverhalt, auf den sich die beiden genannten Urteile beziehen, Zweifel hinsichtlich der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie hatte, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstößt es gegen die Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a und 17 der Sechsten Richtlinie oder aber die europarechtlichen Grundsätze des Vertrauensschut-

zes und der Rechtssicherheit, dass — in einem Fall, in dem weder ein Betrug oder Missbrauch noch eine Änderung der vorgesehenen Nutzung im Sinne der Randnummern 50 und 51 des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtsache Schlossstraße vorliegt — eine Besteuerung aufgrund des genannten Artikels 5 Absatz 7 Buchstabe a in einem Fall, in dem der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen hat, die er für ihm im Hinblick auf die beabsichtigte mehrwertsteuerpflichtige Vermietung eines bestimmten Grundstücks gelieferte Gegenstände oder ihm erbrachte Dienstleistungen entrichtet hatte, nur deshalb erfolgt, weil der Steuerpflichtige infolge einer Gesetzesänderung nicht mehr berechtigt ist, für diese Vermietung auf die Steuerbefreiung zu verzichten?

2. Erstreckt sich eine eventuelle Bejahung der ersten Frage auch auf das im Zeitraum zwischen der Ankündigung der in der ersten Frage genannten Gesetzesänderung und deren Inkrafttreten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug? Kann mit anderen Worten bei einer Bejahung der ersten Frage eine Besteuerung aufgrund des genannten Artikels 5 Absatz 7 Buchstabe a in Bezug auf die Bestandteile des Selbstkostenpreises im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie erfolgen, die nach dieser Ankündigung angefallen sind?

III — Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Im schriftlichen Verfahren haben in der Rechtssache C-487/01 die Gemeinde Leus-

den, die niederländische und die französische Regierung sowie die Kommission, in der Rechtssache C-7/02 die niederländische und die französische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Die beiden Rechtssachen sind mit Beschluss vom 6. November 2002 nach Artikel 43 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes verbunden worden. Die Gemeinde Leusden, der Holin-Konzern, die niederländische Regierung und die Kommission haben an der Sitzung vom 9. Januar 2003 teilgenommen.

IV — Rechtliche Beurteilung

A — Zu den ersten Vorlagefragen in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02

29. Mit der ersten Frage in der Rechtssache C-487/01 ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof im Wesentlichen um Klärung der Frage, ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit es einem Mitgliedstaat verbieten, aufgrund einer eingetretenen Gesetzesänderung von einem Steuerpflichtigen nach Artikel 20 der Richtlinie die Entrichtung der von diesem als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer zu verlangen.

30. Die erste Frage in der Rechtssache C-7/02 entspricht dieser Frage im Wesentlichen und unterscheidet sich von ihr nur dadurch, dass es sich bei der Bestimmung, auf die sie sich bezieht, um Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a und nicht um Artikel 20 der Richtlinie handelt.

31. Da diese Fragen ganz ähnlich sind, werde ich sie im Folgenden zusammen behandeln.

Zusammenfassung der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen

32. Die Gemeinde Leusden weist darauf hin, dass sie sich bei der Aufstellung der Investitionspläne und der Festsetzung des Mietzinses im Rahmen der Vermietung des Sportplatzes an den Hockeyclub zum Zeitpunkt der Ausführung der Arbeiten der Sportplatzumgestaltung auf die damals geltenden Rechtsvorschriften verlassen habe, nach denen sie berechtigt gewesen sei, die Mehrwertsteuer, mit der die Kosten dieser Arbeiten belastet gewesen seien, in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen. Da der Mietvertrag keine Bestimmung enthalte, die es ihr im Fall einer Gesetzesänderung wie der streitgegenständlichen erlaube, den Mietzins so anzupassen, dass die sich aus der Berichtigung ergebende finanzielle Belastung auf den Mieter abgewälzt werde, würde sie sich heute, um diese Belastung nicht selbst tragen zu müssen, gezwungen sehen, ein gerichtliches Verfahren mit offensichtlich ungewissem Ausgang anzustrengen, um den Mietzins nach Artikel 258 des VI. Buches des Burgerlijk Wetboek (niederländisches Bürgerliches Gesetzbuch) anzupassen.

33. Die Gemeinde Leusden stützt ihre Argumentation auf das Urteil Schlossstraße und die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache C-17/01 (Sudholz)⁹. Daraus gehe hervor, dass die

⁹ — Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 24. Oktober 2002 in der Rechtssache C-17/01 (Sudholz, Urteil vom 29. April 2004 Slg. 2004, I-4243, I-4245).

Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes es im Allgemeinen nicht zuließen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, nachdem es einmal erlangt worden sei, wegen einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung wieder entfallen könne. Nach diesen Grundsätzen könne von ihr keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 20 der Richtlinie verlangt werden, so dass die erste Frage zu bejahen sei.

34. Auch der Holin-Konzern führt aus, er habe von Beginn der Bauarbeiten zur Errichtung des später an die ING Bank vermieteten Gebäudes an darauf vertraut, dass er nach der damals geltenden Fassung des Artikels 11 des Gesetzes von 1968 für die Besteuerung dieser Vermietung werde optieren können. Das Gebäude sei gerade im Hinblick auf seine Vermietung an die ING Bank gebaut worden, was dadurch belegt werde, dass es mit Geldschränken ausgestattet worden sei. Außerdem habe sie sich bereits am 31. März 1995 vorvertraglich zur künftigen Miete des Gebäudes und der Unterwerfung des Mietzinses unter die Mehrwertbesteuerung verpflichtet.

35. Die niederländische Steuerverwaltung könne daher nach der inzwischen eingetretenen Änderung des Artikels 11 des Gesetzes von 1968 die Entrichtung der von ihr als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer unter Berücksichtigung der Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit und insbesondere der Anwendung dieser Grundsätze durch den Gerichtshof im Urteil Schlossstraße weder im Wege einer Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie noch im Wege der Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a

Richtlinie verlangen. Der Holin-Konzern gelangt daher zu dem Ergebnis, dass die erste Frage in der Rechtssache C-7/02 zu bejahen sei.

36. Anderer Ansicht sind die niederländische und die französische Regierung, die Kommission und, beschränkt auf die Rechtssache C-7/02 — der einzigen, zu der sie Erklärungen eingereicht hat —, die Regierung des Vereinigten Königreichs.

37. Was zunächst die Rechtssache C-487/01 angeht, so vertritt die niederländische Regierung die Auffassung, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie sei immer dann vorzunehmen, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei, in der Folge nicht im Rahmen mehrwertsteuerpflichtiger Tätigkeiten verwendet oder anders als in der ursprünglichen Anmeldung des Steuerpflichtigen vorgesehen verwendet worden seien. Diese Regel gelte nicht nur für die Fälle, in denen die tatsächliche Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen von der ursprünglich vom Steuerpflichtigen vorgesehenen abweiche, sondern auch für diejenigen, in denen diese Verwendung wegen einer Gesetzesänderung nicht mehr möglich sei. Wenn der Gesetzgeber es nämlich habe ausschließen wollen, dass vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Umstände, wie eine Gesetzesänderung, zu einer Berichtigung führen könnten, hätte er dies ausdrücklich anordnen müssen. Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie sehe aber vielmehr vor, dass die Mitgliedstaaten auch im Fall eines Diebstahls oder unter anderen, vom Willen des Steuerpflichtigen eindeutig unabhängigen Umständen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs verlangen könnten.

38. Die niederländische Regierung vertritt weiter die Ansicht — der sich insoweit auch die französische Regierung und die Kommission anschließen —, dass Artikel 20 der Richtlinie nicht alle, sondern nur bestimmte Fälle einer möglichen Berichtigung beispielhaft aufführe, wie die Verwendung des Ausdrucks „insbesondere“ in Absatz 1 Satz 1 dieser Bestimmung zeige. Der Fall, dass eine solche Berichtigung wegen einer Gesetzesänderung erfolge, werde daher von der Richtlinie nicht ausgeschlossen.

39. Überdies tragen die niederländische Regierung und die Kommission vor, die vorliegende Rechtssache weiche von der vom Gerichtshof in der Rechtssache Schlossstraße geprüften ab. Während es in dieser Rechtssache nämlich um eine Gesetzesänderung gegangen sei, die sich rückwirkend auf einen bereits bewilligten Vorsteuerabzug nachteilig ausgewirkt habe, wodurch dem Steuerpflichtigen das zuvor erworbene entsprechende Recht auf Vorsteuerabzug völlig genommen worden sei, handele es sich im vorliegenden Fall um die rechtmäßige Berichtigung eines Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie, die nur für diejenigen Jahre des zehnjährigen Berichtigungszeitraums vorgenommen werden solle, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung noch nicht verstrichen gewesen seien.

40. Die niederländische Regierung meint zudem, dass die Gemeinde Leusden den wirtschaftlichen Schaden aus der Berichtigung hätte verhindern können, wenn sie sich mit dem Hockeyclub auf eine Anpassung des Mietzinses geeinigt oder wenn sie sich nach Artikel 258 des VI. Buches des Burgerlijk Wetboek an die Gerichte gewandt hätte.

41. Schließlich fügt sie hinzu, wenn der Gerichtshof die Anwendbarkeit der Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie ausschliesse, wäre die Gemeinde Leusden zum Vorsteuerabzug für Gegenstände berechtigt, deren Verwendung nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Das verstieße gegen den — in Randnummer 44 des Urteils Becker¹⁰, den Randnummern 14 bis 16 des Urteils Weissgerber¹¹ und Randnummer 23 des Urteils Monte dei Paschi di Siena¹² aufgestellten — Grundsatz, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könne, wer eine von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit ausüben beabsichtige.

42. Zur Rechtssache C-7/02 führt die niederländische Regierung aus, die Erhebung der Mehrwertsteuer vom Holin-Konzern nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie ergebe sich nur mittelbar aus der fraglichen Gesetzesänderung. Nach dieser Bestimmung entstehe nämlich der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige über den Gegenstand für die Zwecke seines Unternehmens verfüge. Im vorliegenden Fall sei dies der 1. Januar 1996, der Tag des Beginns des Mietvertrags, gewesen, also ein nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung liegender Zeitpunkt. Der vorliegende Fall unterscheide sich daher erheblich von der Rechtssache Schlossstraße, in der dem Steuerpflichtigen wegen einer Gesetzesänderung ein bereits entstandenes Recht auf Vorsteuerabzug rückwirkend genommen worden sei.

10 — Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Slg. 1982, 53, Randnr. 44).

11 — Urteil vom 14. Juli 1988 in der Rechtssache 207/87 (Slg. 1988, 4433, Randnrn. 14 bis 16).

12 — Urteil vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-136/99 (Slg. 2000, I-6109, Randnr. 23).

43. Die Möglichkeit der Erhebung der Mehrwertsteuer vom Holin-Konzern nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a Richtlinie beruhe darauf, dass dieser, wenn er zum besagten Zeitpunkt das fragliche Gebäude von einem Dritten erworben hätte, um es an die ING Bank zu vermieten, kein Recht auf Abzug der mit dem entsprechenden Kaufpreis gezahlten Mehrwertsteuer gehabt hätte, da das Grundstück dann für eine Tätigkeit, die Vermietung an eine Bank, bestimmt gewesen wäre, die nach den kurz zuvor in Kraft getretenen Rechtsvorschriften nicht mehr der Mehrwertbesteuerung unterlegen hätte. Im vorliegenden Fall verstoße die Erhebung der Mehrwertsteuer nach diesem Artikel somit nicht gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit.

44. Dieser Auffassung hat sich in der Sitzung auch die Kommission angeschlossen, die damit ihren zuvor in ihren schriftlichen Erklärungen vertretenen Standpunkt geändert hat¹³.

45. Die Regierung des Vereinigten Königreichs vertritt den Standpunkt, Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie zielen nicht auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, sondern die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ab. Es sei Sache des Steuerpflichtigen, beim Vertragsabschluss mit Dritten Bestimmungen in den Vertrag aufzunehmen, die bezweckten, et-

waige negative Auswirkungen künftiger Gesetzesänderungen zu verhindern. Der Holin-Konzern habe jedoch darauf verzichtet, bei den Verhandlungen über den Mietvertrag mit der ING Bank derlei Vorkehrungen zu treffen. Schließlich sei auch der Sachverhalt in der Rechtssache Schlossstraße nicht mit demjenigen in der vorliegenden Rechtssache vergleichbar, da diese nicht die Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige zuvor als Vorsteuer abgezogen hatte, wegen des Eintritts einer Gesetzesänderung, sondern vielmehr die Möglichkeit betreffe, die Zahlung der Mehrwertsteuer nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a Richtlinie zu verlangen.

46. Zu beiden Rechtssachen weist die niederländische Regierung sodann auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere die Urteile in den Rechtssachen Racke¹⁴, Decker¹⁵ und Zuckerfabrik¹⁶, hin, wonach ausnahmsweise der Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung gelegt werden könne, wenn das angestrebte Ziel dies verlange und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet sei. Dies sei in beiden vorliegenden Rechtssachen der Fall. Erstens sei mit dem Gesetz vom Dezember 1995 bezweckt worden, Missbräuchen, zu denen Artikel 11 des Gesetzes von 1968 vor seiner Änderung Anlass gegeben habe, ein Ende zu setzen. Zweitens habe dieses Gesetz eine Übergangsregelung für zahlreiche geltende Mietverträge vorgesehen. Diese Übergangsrege-

13 — In diesen Erklärungen war die Kommission nämlich davon ausgegangen, dass für eine Anwendbarkeit der Mehrwertsteuer auf den Holin-Konzern nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags und nicht denjenigen des Beginns des Vollzugs dieses Vertrages abzustellen sei. Somit von der Annahme ausgehend, dass dieser Vertrag vor dem 29. Dezember 1995 geschlossen worden sei, hatte sie gemeint, dass die niederländische Finanzverwaltung mit der Erhebung der fraglichen Mehrwertsteuer vom Holin-Konzern gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verstoßen habe, da nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften die Vermietung noch mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.

14 — Urteil vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 98/78 (Slg. 1979, 69, Randnr. 20).

15 — Urteil vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 99/78 (Slg. 1979, 101, Randnr. 8).

16 — Urteil vom 21. Februar 1991 in den verbundenen Rechtssachen C-143/88 und C-92/89 (Slg. 1991, I-415, Randnr. 49).

lung gelte jedoch nicht für Mietverträge, die — wie der zwischen der Gemeinde Leusden und dem Hockeyclub — angesichts der Höhe der in das Grundstück getätigten, vom Vermieter getragenen Investition einen unangemessen niedrigen Mietzins vorgesehen hätten oder — wie der zwischen dem Holin-Konzern und der ING Bank — nicht bis zum 31. März 1995 schriftlich geschlossen worden seien, wodurch habe verhindert werden sollen, dass die aufgehobene Regelung für Verträge in Anspruch genommen werden könne, die vermutlich gerade zu dem Zweck geschlossen worden seien, jene Missbräuche zu begehen, die dieses Gesetz habe abstellen sollen. Schließlich sei auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes beachtet worden, da der niederländische Finanzminister seine Absicht, diese Bestimmung zu ändern, bereits am 21. Dezember 1994 bekannt gegeben und anschließend sowohl mit einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage vom 21. März 1995 als auch mit einer Pressemitteilung vom 31. März 1995 bestätigt habe.

47. Die französische und die niederländische Regierung führen schließlich aus, es würde gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoßen, wenn die Gemeinde Leusden und der Holin-Konzern nicht der Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuer nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie unterworfen würden. Dadurch würden alle jene Steuerpflichtigen ungerechtfertigterweise benachteiligt, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 Arbeiten an Grundstücken ausführen lassen wollten, deren Vermietung sie beabsichtigten; sie wären nämlich, obwohl sie sich in der gleichen Lage befänden wie die Gemeinde Leusden und der Holin-Konzern vor der Geltung dieses Gesetzes, für diese Arbeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Beurteilung

48. Vor einer Beantwortung der Vorlagefragen halte ich es für zweckmäßig, einige vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zum Vorsteuerabzugsrecht nach Artikel 17 der Richtlinie aufgestellte Grundsätze in Erinnerung zu rufen.

49. Zunächst ist dieser Rechtsprechung zu entnehmen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die Mehrwertsteuer nach Artikel 10 der Richtlinie entsteht, und dass „[f]olglich ... das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab[hängt], in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt“¹⁷.

50. Sodann hat der Gerichtshof klargestellt, dass derjenige, der Gegenstände oder Dienstleistungen in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht bezieht, diese Gegenstände oder Dienstleistungen für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, in der Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie handelt und daher das Recht auf Abzug der auf diesen Aufwendungen lastenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer hat¹⁸. Da keine Bestimmung der Richtlinie den Mitgliedstaaten erlaubt, den Umfang

17 — Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 8).

18 — Vgl. Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 653, Randnrn. 22 bis 24), vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (Inzo, Slg. 1996, I-857, Randnrn. 15 bis 19), vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 17), vom 21. März 2000 in den verbundenen Rechtssachen C-110/98 und C-147/98 (Galfrisa, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 47), vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache Schlossstraße (Randnr. 36) und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 34).

dieses Rechts einzuschränken, kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen vorbehaltlich späterer Berichtigungen nach Artikel 20 der Richtlinie sofort ausgeübt werden¹⁹.

durch eine nach der Lieferung dieser Gegenstände oder der Erbringung dieser Dienstleistungen eingetretene Gesetzesänderung rückwirkend genommen wird“²¹.

51. Vor allem geht aber aus zahlreichen Urteilen des Gerichtshofes hervor, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes es grundsätzlich verbieten, das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen, die vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig sind, später wieder zu beschränken²⁰.

53. Demnach ist zur Beantwortung der beiden Vorlagefragen zunächst zu prüfen, ob die Gemeinde Leusden und der Holin-Konzern im Lichte dieser Rechtsprechung das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Richtlinie tatsächlich vor dem 29. Dezember 1995, d. h. vor dem Inkrafttreten der Änderung des Artikels 11 des Gesetzes von 1968, erworben haben. Zweitens ist nach dieser Rechtsprechung zu prüfen, ob die niederländische Steuerverwaltung unter den Umständen der vorliegenden Fälle von der Gemeinde Leusden die Berichtigung der Mehrwertsteuer nach Artikel 20 der Richtlinie und/oder vom Holin-Konzern die Entrichtung der Mehrwertsteuer nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie verlangen kann.

52. Soweit speziell für die vorliegenden Rechtssachen von Bedeutung, hat der Gerichtshof im Urteil Schlossstraße ausgeführt: „Stellt ... das nationale Gericht fest, dass die Absicht, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen, in gutem Glauben erklärt worden und durch objektive Anhaltspunkte belegt ist, so steht dem Steuerpflichtigen das Recht auf sofortigen Abzug der für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm im Hinblick auf die von ihm beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten geliefert bzw. erbracht wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu; die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit lassen es nicht zu, dass ihm dieses Recht

Zum Erwerb des Rechts auf Vorsteuerabzug nach der Richtlinie durch die Gemeinde Leusden und den Holin-Konzern

54. Zum ersten Punkt weist ich zunächst darauf hin, dass „die Frage, ob ein Steuerpflichtiger im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkei-

19 — Vgl. Urteile vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnrn. 16 und 21) und Lennartz vom 11. Juli 1991 (Randnr. 27).

20 — Vgl. Urteile Inzo vom 29. Februar 1996 (Randnrn. 21, 24 und 25), Ghent Coal Terminal vom 15. Januar 1998 (Randnrn. 20 und 22), Belgocodex vom 3. Dezember 1998 (Randnr. 26), Schlossstraße vom 8. Juni 2000 (Randnr. 42) und Breitsolil vom 8. Juni 2000 (Randnr. 41). Vgl. in diesem Sinne auch die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 24. Oktober 2002 in der Rechtssache Sudholz (Nr. 48).

21 — Urteil Schlossstraße vom 8. Juni 2000 (Randnr. 47); siehe auch Urteil vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 45).

ten ... [, soweit diese Mehrwertsteuerpflichtig sind, und damit ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Richtlinie] erworben hat, eine Tatfrage ist, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen ist“²².

55. Wendet man diese Grundsätze auf die Rechtssache C-487/01 an, so ist zunächst festzustellen, dass die Gemeinde Leusden nach eigenen Angaben in dem Zeitpunkt, in dem sie die Arbeiten zur Umgestaltung des Sportplatzes aufnahm, nicht nur die Absicht hatte, diesen zu vermieten, sondern auch die Absicht, nach Artikel 11 des Gesetzes von 1968 in seiner damals geltenden Fassung zusammen mit dem künftigen Mieter für die Besteuerung der Vermietung zu optieren. Dass diese Absicht auch noch im Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf die Steuer für diese Arbeiten im Sinne von Artikel 10 der Richtlinie bestand und dass dieser Zeitpunkt demjenigen des Inkrafttretens des Gesetzes vom Dezember 1995 vorausging, ist nicht nur unbestritten, sondern scheint mir auch durch die Tatsachen in vollem Umfang bestätigt worden zu sein; denn die Arbeiten sind 1991 beendet worden, der Sportplatz ist mit Wirkung vom 1. Januar 1992 an den Hockeyclub vermietet worden, und die Option für die Besteuerung dieser Vermietung ist tatsächlich ausgeübt worden.

56. Es ist somit nach den oben genannten Grundsätzen festzustellen, dass die Gemeinde Leusden das Recht, die Mehrwertsteuer für diese Arbeiten gemäß Artikel 17 der Richtlinie als Vorsteuer abzuziehen, erworben und in den Jahren 1990/91 in vollem Umfang ausgeübt hat.

57. Gleiches gilt für den Holin-Konzern, der, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, das Recht, die Mehrwertsteuer für die Bauarbeiten an dem an die ING Bank vermieteten Gebäude gemäß Artikel 17 der Richtlinie als Vorsteuer abzuziehen, erworben²³ und ebenfalls in vollem Umfang ausgeübt hat²⁴.

58. Sonach gehe ich nunmehr zur Prüfung der Frage über, ob in den beiden vorliegenden Rechtssachen die niederländische Steuerverwaltung von der Gemeinde Leusden die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie und/oder vom Holin-Konzern die Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie verlangen kann.

23 — Siehe Abschnitt 3.4.5 des Vorlagebeschlusses, wo der Hoge Raad ausführt: „Im vorliegenden Fall geht es ... um eine Besteuerung aufgrund von Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, die ... materiell zur Folge hat, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, das gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie entstanden war, berichtigt wird“ (Hervorhebung von mir).

24 — Siehe Abschnitt 3.1.1 des Vorlagebeschlusses, wo der Hoge Raad darlegt: „Die Betroffene hat die dafür in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen.“

22 — Urteil Lennartz vom 11. Juli 1991 (Randnr. 21).

Zur Anwendbarkeit von Artikel 20 der Richtlinie auf die Gemeinde Leusden

59. Was die Berichtigung der Mehrwertsteuer nach Artikel 20 der Richtlinie angeht, so scheinen mir keine Zweifel daran zu bestehen, dass die Berichtigung nur deshalb von der Gemeinde Leusden verlangt wurde, weil nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 die Vermietung des Sportplatzes an den Hockeyclub, im Hinblick auf die die Gemeinde das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Richtlinie erworben und auch ausgeübt hat, nicht mehr der Mehrwertsteuer unterlag.

60. Mit anderen Worten besteht meines Erachtens im vorliegenden Fall unbestreitbar ein Kausalzusammenhang zwischen dem Inkrafttreten dieses Gesetzes und der an die Gemeinde Leusden gerichteten Forderung, die von ihr aufgrund des genannten Rechts zuvor als Vorsteuer abgezogene Mehrwertsteuer nach Vornahme einer Berichtigung gemäß Artikel 20 der Richtlinie zu entrichten.

61. Unter diesen Umständen kommt die Vornahme einer Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie meines Erachtens dem Entzug des von einem Steuerpflichtigen nach der Richtlinie erworbenen Rechts auf Vorsteuerabzug gleich, der nur deshalb erfolgt, weil eine Tätigkeit, die bisher mehrwertsteuerpflichtig war, aufgrund einer Gesetzesänderung jetzt nicht mehr steuerpflichtig ist.

62. Das steht jedoch meiner Ansicht nach in klarem Gegensatz zu der Rechtsprechung des Gerichtshofes im Urteil Schlossstraße, wonach dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug, das er in gutem Glauben nach der Richtlinie erworben hat, nicht durch eine Änderung der nationalen Regelung wieder genommen werden kann (siehe oben, Nr. 52).

63. Trotz dieser Rechtsprechung meint jedoch die niederländische Regierung, dass Artikel 20 der Richtlinie auch auf Fallgestaltungen anwendbar sei, in denen die tatsächliche Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen aus Gründen, die, wie etwa im Fall des Diebstahls, vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig seien, von der ursprünglich vorgesehenen Verwendung abweiche, und dass daher kein Grund dafür bestehe, ihn nicht auch auf den Fall der oben genannten Gesetzesänderung anzuwenden.

64. Ich sehe allerdings nicht, wie all dies die Auffassung der niederländischen Regierung stützen soll. Artikel 20 Buchstabe b der Richtlinie sieht nämlich als allgemeine Regel vor, dass die Berichtigung zu unterbleiben hat „bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl“, d. h. unter Umständen, die vom Willen des Steuerpflichtigen eindeutig unabhängig sind; er räumt den Mitgliedstaaten nur im Diebstahlsfall die Möglichkeit ein, von dieser Regel abzuweichen. Ich meine daher, dass diese Bestimmung eher für die dem Standpunkt der niederländischen Regierung Entgegengesetzte Auffassung spricht, da sie bekräftigt, dass vorbehaltlich der in ihr ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen eine Berichtigung zu unterbleiben hat, wenn die Unmöglichkeit, einen Gegenstand für

die ursprünglich vorgesehene steuerpflichtige Tätigkeit zu verwenden, vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Ursachen hat.

65. Die niederländische Regierung und die Kommission machen allerdings weiter geltend — und das scheint mir der Kernpunkt ihrer Argumentation zu sein —, dass Artikel 20 der Richtlinie nicht alle Berichtungsfälle abschließend erfasse. Absatz 1 Satz 1 dieses Artikels, vor allem der Ausdruck „insbesondere“, deute klar darauf hin, dass die anschließende Aufzählung nicht erschöpfend sei. Es sei mithin nicht ausgeschlossen, dass eine Berichtigung auch wegen einer Gesetzesänderung erfolgen könne.

66. Dazu ist jedoch festzustellen, dass zwar Artikel 20 zweifelsfrei keine abschließende Auflistung möglicher Berichtungsfälle enthält, dass jedoch zu den nicht ausdrücklich aufgeführten Fällen wohl kaum der Fall der inzwischen eingetretenen Gesetzesänderungen gehört, da damit grundlegende Prinzipien des Gemeinschaftsrechts in Frage gestellt würden. Für mich ist nämlich klar, dass der Gesetzgeber dann, wenn er einen solchen Berichtungsfall in Artikel 20 hätte aufnehmen wollen, dies angesichts der Auswirkungen dieser Berichtigung ausdrücklich hätte vorsehen müssen. Sein Schweigen kann daher nur als Ausschluss dieses Falles verstanden werden, was im Übrigen mit der vorstehend angeführten allgemeinen Regel im Einklang steht.

67. Wenn dem aber so ist, ist meines Erachtens auch die Auffassung der niederländischen Regierung und der Kommission nicht haltbar, dass sich der vorliegende Fall jedenfalls von dem des Urteils Schlossstraße insoweit unterscheidet, als es in dieser Rechtssache um eine Gesetzesänderung gegangen sei, die sich rückwirkend auf einen bereits bewilligten Vorsteuerabzug nachteilig ausgewirkt habe, während es sich im vorliegenden Fall um die rechtmäßige Berichtigung eines Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie handele, die nur für diejenigen Jahre des zehnjährigen Berichtigungszeitraums vorgenommen werden solle, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung noch nicht verstrichen gewesen seien.

68. Diese Auffassung ist vor allem deshalb unhaltbar, weil sie eine weite Auslegung des Artikels 20 voraussetzt, die ich soeben zurückgewiesen habe. Sie ist es aber auch deshalb, weil auch bei größter Spitzfindigkeit nicht erkennbar ist, wie der rückwirkende Charakter einer Gesetzesänderung nur deshalb sollte verneint werden können, weil diese angeblich nicht darauf gerichtet ist, bereits abgeschlossene rechtliche Vorgänge rückgängig zu machen, sondern „sich darauf beschränkt“, die Ausübung eines unter der Geltung der früheren Gesetze rechtmäßig erworbenen Rechts für die Zukunft auszuschließen.

69. Diese Auffassung ist schließlich auch zurückzuweisen, weil sie meines Erachtens auf einem Zirkelschluss beruht. Nach Ansicht der Kommission hat der Gerichtshof nämlich im Urteil Schlossstraße als einen der Fälle, in denen der Entzug des Rechts auf Vorsteuerabzug zulässig sei, die mögliche Anwendung von Artikel 20 der Richtlinie genannt; daraus leitet sie die Recht-

mäßigkeit jedes auf diese Bestimmung gestützten Entzugs dieses Rechts und damit auch desjenigen Entzugs ab, der auf die hier fragliche Gesetzesänderung zurückgeht. Damit setzt die Kommission aber das quid demonstrandum, also das, was gerade das Ergebnis ihrer Argumentation sein soll, als gegeben voraus: In der vorliegenden Rechts-sache geht es nämlich nicht darum, ob Artikel 20 eine Beeinträchtigung des Rechts auf Vorsteuerabzug zulässt (was von niemandem bezweifelt wird), sondern ob er dies in allen Fällen und insbesondere im Fall einer Gesetzesänderung zulässt, die eine zuvor mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit rückwirkend in eine Tätigkeit umwandelt, die der Mehrwertsteuer nicht mehr unterliegt. Wie ich jedoch bereits dargelegt habe, lässt Artikel 20 dies nicht zu, und es kann auch nicht dem Hinweis auf diese Bestimmung im Urteil Schlossstraße entnommen werden, den der Gerichtshof zu anderen Zwecken gemacht und in einem anderen Sinne gemeint hat.

70. Wie wir allerdings gesehen haben, bemüht sich die niederländische Regierung auch, die Rechtmäßigkeit der Rückwirkung der fraglichen Gesetzesänderung allgemeiner plausibel zu begründen. Auf diesen Punkt werde ich jedoch noch zurückkommen, da dieses Argument vor allem für die Rechtssache C-7/02 von Bedeutung ist (siehe unten, Nrn. 85 bis 101).

71. An dieser Stelle werde ich auf andere von der niederländischen Regierung zur Stützung ihrer Auffassung angeführte Argumente eingehen. Sie macht vor allem geltend, im vorliegenden Fall liege kein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes vor, da der Finanzminister seine Absicht, Artikel 11 des Gesetzes von 1968 zu ändern, bereits im Dezember 1994 bekundet und sodann in einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage am 21. März 1995 und in einer Pressemitteilung am 31. März 1995 bestätigt habe.

72. Auch diesem Argument ist meines Erachtens nicht beizupflichten. Soweit aus den Akten hervorgeht, hat nämlich die Gemeinde Leusden das fragliche Recht auf Vorsteuerabzug lange vor den genannten Erklärungen erworben. Daher kann sich keine dieser Erklärungen auf die Begründung eines berechtigten Vertrauens dieser Gemeinde auf die Unantastbarkeit dieses Rechts auswirken.

73. Zur Stützung ihrer Auffassung führt die niederländische Regierung sodann die Urteile Becker²⁵, Weissgerber²⁶ und Monte dei Paschi di Siena²⁷ an, in denen der Grundsatz aufgestellt worden sei, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könne, wer eine von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit ausüben wolle.

74. Wie ich jedoch bereits dargelegt habe, hat im vorliegenden Fall die Gemeinde Leusden dieses Recht erworben, bevor die Vermietung des Sportplatzes von der Mehrwertsteuer befreit wurde.

75. Schließlich überzeugt mich auch das Argument der französischen und der niederländischen Regierung nicht, dass dann, wenn die Gemeinde Leusden keiner Verpflichtung zur Berichtigung unterworfen gewesen wäre, all jene Steuerpflichtigen zu Unrecht benachteiligt würden, die, obwohl

25 — Urteil vom 19. Januar 1982.

26 — Urteil vom 14. Juli 1988.

27 — Urteil vom 13. Juli 2000.

sie sich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 in der gleichen Lage wie der befänden, in der sich die Gemeinde Leusden vor der Geltung dieses Gesetzes befunden habe, im Gegensatz zu dieser kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könnten.

76. Ich halte es nämlich für selbstverständlich, dass eine solche „Ungleichbehandlung“ natürliche Folge jeder beliebigen neuen Rechtsnorm ist, die im Rahmen der Änderung bestehender Rechtsvorschriften unter Beachtung des Rückwirkungsverbots nur für die Zukunft Regelungen trifft und damit zwangsläufig zwischen den rechtlichen Positionen, die bereits unter der Geltung der geänderten Regelung erworben wurden, und den in der Folge erworbenen unterscheidet.

77. Nach alledem bin ich daher der Auffassung, dass unter den Umständen des vorliegenden Falles die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit der Zulässigkeit einer Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie bei der Gemeinde Leusden entgegenstehen.

Zur Anwendbarkeit von Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie auf den Holin-Konzern

78. Ich befasse mich nunmehr mit der Prüfung der Frage, ob im vorliegenden Fall Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richt-

linie auf den Holin-Konzern anwendbar ist, und erinnere in diesem Zusammenhang daran, dass auch der Holin-Konzern vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 ein Recht erworben hatte, die Mehrwertsteuer für die Bauarbeiten an dem an die ING Bank vermieteten Gebäude als Vorsteuer abzuziehen (siehe oben, Nr. 57).

79. Trotzdem meinen die niederländische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission, dass die Mehrwertsteuer für diese Arbeiten nach der Richtlinie deshalb vom Holin-Konzern erhoben werden könne, weil der Steuertatbestand — hier: die vom Holin-Konzern vorgenommene „Zuordnung“ des fraglichen Gebäudes „für Zwecke seines Unternehmens“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie —, der im vorliegenden Fall zeitlich mit dem Beginn der Anmietung dieses Gebäudes durch die ING Bank zusammenfalle, am 1. Januar 1996 verwirklicht worden sei, also zu einem Zeitpunkt, zu dem das Gesetz vom Dezember 1995 bereits in Kraft getreten sei. Sie verneinen somit im Wesentlichen die Rückwirkung dieses Gesetzes.

80. Dieses Argument ist für mich nicht stichhaltig. Auch wenn man annimmt, dass unter den Umständen des vorliegenden Falles der Steuertatbestand im Sinne von Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie nach Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 verwirklicht worden sei, ändert dies doch nichts daran, dass vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ein weiterer Steuertatbestand im Sinne der Richtlinie — nämlich der Umstand, dass dem Holin-Konzern die Bauarbeiten am genannten Gebäude in Rechnung gestellt wurden — verwirklicht worden ist, ein Vorgang, aufgrund dessen der Holin-Konzern, wie gesagt, ein Recht auf Vorsteuerabzug erworben hat.

81. Wollte man unter diesen Umständen annehmen, dass Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie hinsichtlich dieser Bauarbeiten auf den Holin-Konzern anwendbar sei, so hätte dies, wie das vorliegende Gericht²⁸ und die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen zu Recht ausgeführt haben, praktisch zur Folge, dass der Holin-Konzern zur Entrichtung der zuvor abgezogenen Mehrwertsteuer gezwungen und ihm somit das vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erworbene Recht auf Vorsteuerabzug wieder entzogen würde.

82. Ich denke, es kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie eben infolge des Inkrafttretens dieses Gesetzes erfüllt worden sind. Diese Bestimmung ist nämlich nur anwendbar, wenn der etwaige Erwerb des Gegenstands von Dritten, der von einem Steuerpflichtigen Zwecken seines Unternehmens zugeordnet worden ist, nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen würde.

83. Der Holin-Konzern könnte nun aber nach dem Erwerb des Gebäudes von Dritten nur deshalb kein Recht auf Vorsteuerabzug mehr geltend machen, weil ihm durch das Gesetz vom Dezember 1995 die Möglichkeit genommen worden ist, die Vermietung des Gebäudes an die ING Bank der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

84. Meiner Ansicht nach besteht daher ein konkreter Kausalzusammenhang zwischen dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 und dem Entzug des vom Holin-Konzern zuvor erworbenen Rechts auf Vorsteuerabzug im Rahmen der Anwendung der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie auf ihn. Dies bestätigt meines Erachtens, dass dieses Gesetz im vorliegenden Fall Rückwirkung hat.

85. Die niederländische Regierung macht allerdings weiter geltend, dass hier jedenfalls die Voraussetzungen erfüllt seien, unter denen der Erlass eines Rechtsakts der Gemeinschaft mit Rückwirkung nach der oben angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofes (siehe Nr. 46) gerechtfertigt sei. Nach dieser Rechtsprechung sei eine solche Lösung ausnahmsweise zulässig, „wenn das angestrebte Ziel es verlangt und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist“²⁹.

86. Im vorliegenden Fall seien diese beiden Voraussetzungen erfüllt. Zum einen bezweckten die mit dem Gesetz vom Dezember 1995 eingeführten Neuerungen, bestimmten sich aus der Anwendung von Artikel 11 des Gesetzes von 1968 ergebenden Missbräuchen ein Ende zu setzen; zum anderen seien die Steuerpflichtigen durch einige Erklärungen des niederländischen Finanzministers und eine von ihm herausgegebene Pressemitteilung vom 31. März 1995 von der möglichen künftigen Änderung dieses Artikels in Kenntnis gesetzt worden.

28 — Siehe Abschnitt 3.4.5 des Vorlagebeschlusses (oben angeführt in Fußnote 23).

29 — Siehe u. a. Urteil Zuckerfabrik vom 21. Februar 1991 (Randnr. 49 mit weiteren Hinweisen).

87. Zu den Erklärungen des Finanzministers möchte ich jedoch gleich Folgendes bemerken: Wenn — wie bei der Gemeinde Leusden (siehe oben, Nr. 74) — nachgewiesen würde, dass der Holin-Konzern das Recht auf Vorsteuerabzug vor diesen Erklärungen erworben hat, würde daraus zwingend folgen, dass diese Erklärungen die Entstehung eines berechtigten Vertrauens des Holin-Konzerns auf die Unantastbarkeit des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht verhindern konnten.

88. Die zweite Vorlagefrage scheint jedoch nahe zu legen, dass der Holin-Konzern das fragliche Recht erst nach diesen Erklärungen erworben hat³⁰.

89. Auch in diesem Fall wäre aber wohl eher auszuschließen — wie die Kommission dies in ihren schriftlichen Erklärungen auch getan hat —, dass sich eine Pressemitteilung über einen bloßen Gesetzentwurf, dessen Schicksal somit noch ungewiss ist, auf die Entstehung eines berechtigten Vertrauens auf die Unantastbarkeit eines nach geltendem Recht erworbenen Rechts auswirken kann.

90. Selbst wenn man jedoch annehmen wollte, dass der Holin-Konzern nicht mehr in vollem Umfang auf die Unantastbarkeit

dieses Rechtes vertrauen könne, weil er nunmehr die künftige Gesetzesänderung vorhersehen könne, müsste doch noch geprüft werden, ob im vorliegenden Fall die weitere vom Gerichtshof für die Zulässigkeit der Rückwirkung eines Rechtsakts aufgestellte Voraussetzung erfüllt ist, dass diese Rückwirkung unerlässlich ist, um den erklärten Zweck des Rechtsakts zu erreichen³¹.

91. Insoweit hat die niederländische Regierung, wie wir gesehen haben, lediglich behauptet, dass mit dem Gesetz vom Dezember 1995 die Missbräuche hätten bekämpft werden sollen, die sich aus der Unangemessenheit der zuvor geltenden Regelung ergeben hätten.

92. Außer der Tatsache, dass es das vorliegende Gericht in der Vorlagefrage ausdrücklich ausgeschlossen hat, dass der Holin-Konzern im vorliegenden Zusammenhang einen Betrug oder Missbrauch begangen hat, scheint mir die niederländische Regierung mit diesem Standpunkt nicht die wahre Bedeutung der angeführten Rechtsprechung zu erfassen.

93. Meiner Ansicht nach würde man dieser Rechtsprechung nämlich nicht gerecht, wenn man zu der Schlussfolgerung gelangte, dass die Beeinträchtigung erworbener Rechte durch einen Rechtsakt schon mit der bloßen Notwendigkeit, dessen erklärtes Ziel zu verfolgen, gerechtfertigt

30 — Ich beziehe mich insbesondere auf den Passus, in dem von dem „im Zeitraum zwischen der Ankündigung der in der ersten Frage genannten Gesetzesänderung und deren Inkrafttreten entstandene[n] Recht auf Vorsteuerabzug“ die Rede ist.

31 — Siehe u. a. Urteil vom 30. September 1982 in der Rechtssache 108/81 (Amylum, Slg. 1982, 3107, Randnrn. 5 und 6) und Urteil Zuckerfabrik vom 21. Februar 1991 (Randnrn. 50 bis 54).

werden könnte; das genügt aus dem offensichtlichen Grund nicht, dass es eben diese Beeinträchtigung ist, die es zu rechtfertigen gilt, und nicht der bloße Erlass des Rechtsakts. Es ist mit anderen Worten darzutun, dass die Ausstattung des Rechtsakts mit Rückwirkung mit der Verfolgung seines Zweckes notwendig verbunden ist und überdies eine Konsequenz darstellt, die auch durch andere Maßnahmen nicht vermieden werden könnte und dem verfolgten Zweck angemessen ist.

94. Ich bin der Ansicht, dass, wie auch die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen festgestellt hat, die niederländische Regierung nicht dargetan hat, dass diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind und diese Erfüllung der Voraussetzungen auch nicht offensichtlich aus einer objektiven Beurteilung des vorliegenden Falles folgt. In Anbetracht dessen, was ich zur Korrektheit des Verhaltens des Holin-Konzerns unter den hier interessierenden Gesichtspunkten ausgeführt habe, scheint mir eher das Gegenteil der Fall zu sein.

95. Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt indessen vor, die Rückwirkung des Gesetzes vom Dezember 1995 auf den 31. März 1995, den Tag, an dem der niederländische Finanzminister die Pressemitteilung herausgegeben hat, in der er die Absicht, dieses Gesetz zu erlassen, bekannt gab, sei notwendig gewesen, um eine — im Vereinigten Königreich unter der Bezeichnung „prepayment scheme“ (vorgezogene Zahlung) bekannte — Form des Missbrauchs zu verhindern, weil andernfalls die Gefahr bestanden hätte, dass bestimmte Steuerpflichtige solche Missbräuche in der Zeit zwischen dieser Bekanntgabe und dem Inkrafttreten des Gesetzes begingen.

96. Diese Form des Missbrauchs bestehe darin, dass ein Unternehmen unter kollusiver Beteiligung eines oder mehrerer anderer Unternehmen den Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands fiktiv auf einen dem Inkrafttreten dieses Gesetzes vorausgehenden Zeitpunkt lege.

97. Auch dieses Argument kann mich nicht überzeugen. Denn auch wenn ich es für völlig vernünftig und zweckmäßig halte, einen solchen Missbrauch zu ahnden, meine ich doch nicht, dass es hierzu notwendig war, das Gesetz vom Dezember 1995 mit Rückwirkung zu versehen.

98. Wie der Gerichtshof mehrfach hervorgehoben hat, ist aus der Richtlinie der Grundsatz herzuleiten, dass „[i]n Fällen von Betrug oder Missbrauch ... die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen [kann]“³².

99. Die fiktive Festsetzung des Datums der Verwirklichung des Steuertatbestands durch ein Unternehmen stellt aber meiner Ansicht nach ein eindeutiges Beispiel für eine Betrugs- und Missbrauchssituation dar, die geeignet ist, die vollständige Rückzahlung der von diesem Unternehmen möglicherweise als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer zu rechtfertigen.

32 — Urteile Inzo vom 29. Februar 1996 (Randnr. 24), Gabalfrisa vom 21. März 2000 (Randnr. 46) und Schlossstraße vom 8. Juni 2000 (Randnr. 40).

100. Im vorliegenden Fall hat das vorliegende Gericht jedoch, wie ich bereits erwähnt habe, Betrug oder Missbrauch seitens des Holin-Konzerns ausgeschlossen. Wenn das Gesetz vom Dezember 1995 auf diesen also angewandt würde, würde ihm zu Unrecht ein in gutem Glauben erworbenes Recht auf Vorsteuerabzug rückwirkend genommen.

101. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen halte ich daher die rückwirkende Anwendung des Gesetzes vom Dezember 1995 im vorliegenden Fall für nicht gerechtfertigt.

102. Schließlich kann meiner Ansicht nach aus den von mir bereits dargelegten Gründen (siehe Nrn. 75 und 76) auch dem Argument der französischen und der niederländischen Regierung nicht gefolgt werden, dass dann, wenn der Holin-Konzern der fraglichen Steuer nicht unterworfen worden wäre, alle jene Steuerpflichtigen zu Unrecht benachteiligt würden, die, obwohl sie sich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 in der gleichen Lage befänden wie der Holin-Konzern vor der Geltung dieses Gesetzes, im Gegensatz zu diesem kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könnten.

103. Aus den oben angeführten Gründen stehen in der vorliegenden Rechtssache die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes meines Erachtens der

Erhebung der Steuer vom Holin-Konzern nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie entgegen.

Schlussfolgerungen für die beiden hier behandelten Vorlagefragen

104. Nach alledem bin ich daher der Auffassung, dass die erste Vorlagefrage in den beiden vorliegenden Rechtssachen dahin zu beantworten ist, dass die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit es verbieten, dass eine Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie oder eine Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie bei einem Steuerpflichtigen nur deshalb vorgenommen wird, weil dieser die Tätigkeit, im Hinblick auf die er ein Recht auf Vorsteuerabzug nach der Richtlinie erworben hatte, wegen einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr der Mehrwertsteuer unterwerfen kann.

B — Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-487/01

105. Mit dieser Frage möchte das vorliegende Gericht vom Gerichtshof im Wesentlichen geklärt wissen, ob im Fall einer Bejahung der ersten Frage in dieser Rechtssache das Gesetz vom Dezember 1995 für die Mieter, die nach der zuvor geltenden

Regelung für die Besteuerung der Vermietung optiert hatten, bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums unanwendbar ist, so dass während dieses Zeitraums der Hockeyclub weiter zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Mietzins für den Sportplatz verpflichtet wäre.

106. Die niederländische Regierung führt aus, diese Frage sei nicht zu beantworten, da die erste Frage in dieser Rechtssache zu verneinen sei.

107. Gleicher Ansicht ist auch die französische Regierung. Sie meint allerdings, wenn der Gerichtshof die erste Frage bejahen sollte, müsste nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und um ein einwandfreies Funktionieren des Mehrwertsteuersystems zu garantieren, auch die zweite bejaht werden.

108. Die Gemeinde Leusden und die Kommission haben zu dieser Frage keine Erklärungen abgegeben.

109. Ich möchte zunächst darauf hinweisen, dass es zwar grundsätzlich „allein Sache des nationalen Gerichts, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und ihn zu entscheiden hat, [ist,] im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer

Vorabentscheidung ... als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen“³³, dass sich dieser jedoch in mehreren Fällen dann „außerstande gesehen [hat], über eine von einem nationalen Gericht zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage zu befinden, wenn die Auslegung oder die Beurteilung der Gültigkeit einer Gemeinschaftsvorschrift, um die das vorlegende Gericht ersucht, offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Sachverhalt oder dem Gegenstand des [betreffenden] Ausgangsrechtsstreits steht [oder] wenn das Problem hypothetischer Natur ist“³⁴.

110. Nach dieser Rechtsprechung gilt: „Stellt sich heraus, dass die vorgelegte Frage für die in [dem] Rechtsstreit zu treffende Entscheidung offensichtlich nicht erheblich ist, so muss der Gerichtshof feststellen, dass er keine Entscheidung treffen kann“³⁵. In diesem Zusammenhang ist weiter klargestellt worden: „Um es dem Gerichtshof zu ermöglichen, seine Aufgabe nach dem EG-Vertrag zu erfüllen, ist es unerlässlich, dass die nationalen Gerichte die Gründe darlegen, aus denen sie eine Beantwortung ihrer Fragen für entscheidungserheblich halten, falls sich diese Gründe nicht eindeutig aus den Akten ergeben.“³⁶

33 — Urteil vom 21. Januar 2003 in der Rechtssache C-318/00 (Bacardi-Martini, Slg. 2003, I-905, Randnr. 41). Im gleichen Sinne siehe u. a. Urteile vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (Bosman u. a., Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59), vom 15. Juni 1999 in der Rechtssache C-421/97 (Tarantik, Slg. 1999, I-3633, Randnr. 33) und vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-36/99 (Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 20).

34 — Urteil Bacardi-Martini vom 21. Januar 2003 (Randnr. 43). Vgl. auch Urteile vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1992, I-4673, Randnrn. 17 und 18), vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnr. 25), Bosman vom 15. Dezember 1995 (Randnr. 61), vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157, Randnr. 52) und Idéal tourisme vom 13. Juli 2000 (Randnr. 20).

35 — Urteil Lourenço Dias vom 16. Juli 1992 (Randnr. 20).

36 — Urteil vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 244/80 (Foglia/Novello, Slg. 1981, 3045, Randnr. 17).

111. Demgemäß stelle ich fest, dass weder der Vorlagebeschluss noch andere Verfahrensunterlagen Anhaltspunkte dafür enthalten, dass dem vorlegenden Gericht eine Beantwortung dieser Frage bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hilfreich wäre.

112. Aus den Akten geht nämlich hervor, dass der Rechtsstreit ausschließlich zwischen der Gemeinde Leusden und der niederländischen Finanzverwaltung entstanden ist und die Entscheidung Letzterer betrifft, von Ersterer eine Berichtigung nach Artikel 20 der Richtlinie zu verlangen. Dagegen ist ihnen nicht zu entnehmen, dass der vorliegende Rechtsstreit auch die Frage betrifft, ob der Hockeyclub trotz des Inkrafttretens des Gesetzes vom 1995 noch zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Mietzins verpflichtet ist.

113. Dass sich diese Frage im Rechtsstreit vor dem Hoge Raad nicht stellt, ist meines Erachtens auch dem Umstand zu entnehmen, dass die niederländische Regierung und die Gemeinde Leusden es nicht für nötig erachtet haben, sich in ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof hierzu zu äußern, und der Tatsache, dass der Hockeyclub, dem an einer Beantwortung der Frage natürlich am meisten gelegen sein müsste, im Laufe des vorliegenden Verfahrens nicht nur nie in Erscheinung getreten ist, sondern sich, soweit mir bekannt, noch nicht einmal am Verfahren vor dem vorlegenden Gericht beteiligt hat.

114. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen meine ich somit, dass die zweite

Vorlagefrage des Hoge Raad in der Rechtsache C-487/01 hypothetischer Natur und demgemäß für unzulässig zu erklären ist.

115. Für den Fall allerdings, dass der Gerichtshof diese Auffassung nicht teilen sollte, führe ich Folgendes aus:

116. Eine Bejahung der hier behandelten Frage hätte praktisch zur Folge, dass die Anwendbarkeit des Gesetzes vom Dezember 1995 auf die zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens bereits laufenden Verträge während des restlichen Berichtigungszeitraums schlicht und einfach ausgesetzt würde, wodurch der Zufluss einer Steuer an den niederländischen Fiskus garantiert würde, die dieser sonst nicht mehr erheben könnte. Anders gesagt, würde eine solche Antwort es dem niederländischen Fiskus ermöglichen, dem Fehlen einer Übergangsregelung im Gesetz vom Dezember 1995 abzuwehren, die für Mieter, die nach diesem Gesetz nicht mehr zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet wären, die Verpflichtung vorsähe, diese Steuer bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums zu zahlen.

117. Angesichts dieser Erwägungen scheint mir die hier behandelte Frage eher das nationale als das Gemeinschaftsrecht zu betreffen. Wenn es zutrifft — wie ich in meiner Antwort auf die erste Frage dargelegt habe —, dass ein Mitgliedstaat bei der Änderung der nationalen Regelung über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der Vermietung von Grundstücken nach den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verpflichtet ist, das von den

Mietern der Grundstücke nach dieser Regelung erworbene Recht auf Vorsteuerabzug zu respektieren, hindert meines Erachtens kein Grundsatz des Gemeinschaftsrechts diesen Staat daran, bei der Vornahme dieser Änderung — auch unbeabsichtigt — dem eigenen Fiskus die Möglichkeit zu nehmen, die Mehrwertsteuer weiterhin bei den Grundstücksmietern zu erheben.

118. Die französische Regierung macht dagegen geltend, wenn dem niederländischen Fiskus nicht zugestanden würde, die Mehrwertsteuer weiterhin von den Grundstücksmietern zu erheben, die gemäß der aufgehobenen Regelung für die Zahlung der Mehrwertsteuer optiert hätten, wäre die Neutralität der Mehrwertsteuer und das einwandfreie Funktionieren des Mehrwertsteuersystems in Frage gestellt.

119. Ich halte dieses Argument für fragwürdig. Wenn ich nämlich recht verstanden habe, gründet es sich auf die angebliche Verletzung zweier sich aus der Richtlinie ergebender Grundsätze: des Grundsatzes, wonach „alle Unternehmer bezüglich der steuerlichen Belastung neutral behandelt werden [sollen], unabhängig davon, ob sie nur Vorbereitungshandlungen treffen oder bereits steuerbare Umsätze tätigen“³⁷, und desjenigen, wonach ein Steuerpflichtiger die

für einen Umsatz gezahlte Mehrwertsteuer nur insoweit als Vorsteuer abziehen kann, als dieser Umsatz ihm für einen späteren Umsatz dient.

120. Keiner dieser Grundsätze scheint mir aber im vorliegenden Fall verletzt worden zu sein. Als nämlich die Gemeinde Leusden die auf den Arbeiten zur Umgestaltung des Sportplatzes lastende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen hat, hat sie dies im Hinblick auf eine Tätigkeit — die Vermietung dieses Sportplatzes an den Hockeyclub — getan, die nach der damals geltenden innerstaatlichen Regelung steuerpflichtig war. Die Gemeinde Leusden hat daher das Recht auf Vorsteuerabzug in voller Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen erworben und ausgeübt.

121. Da mithin die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits meiner Ansicht nach nicht von der Auslegung von Bestimmungen der Richtlinie oder der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Grundsätze abhängt, gehe ich davon aus, dass die hier behandelte Frage, sollte sie für zulässig angesehen werden, so zu beantworten wäre, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, zu beurteilen, ob nach den Grundsätzen der innerstaatlichen Rechtsordnung Mieter, die nach den zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags geltenden Rechtsvorschriften für die Besteuerung der Vermietung optiert haben, nach dem Inkrafttreten einer Gesetzesänderung, mit der die Möglichkeit der Besteuerung dieser Vermietung abgeschafft wird, zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet bleiben.

37 — Siehe Schlussanträge des Generalanwalts Lenz vom 23. November 1995 in der Rechtssache Inzo (Nr. 27) und Urteil Rompelman vom 14. Februar 1985 (Randnr. 23).

C — Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-7/02

122. Mit der zweiten Frage in der Rechtssache C-7/02 wünscht das vorlegende Gericht, wenn ich es richtig verstanden habe, eigentlich die Klärung zweier Punkte. Zunächst möchte es wissen, ob eine Bejahung der ersten Frage in dem Sinne, dass das vom Holin-Konzern vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom Dezember 1995 erworbene Recht auf Vorsteuerabzug unantastbar ist, sich auch auf die Zeit nach der Pressemitteilung vom 31. März 1995 erstreckt, mit der der niederländische Finanzminister den Gesetzentwurf zur Änderung von Artikel 11 des Gesetzes von 1968 angekündigt hatte. Für den Fall der Verneinung dieser Frage möchte der Hoge Raad wissen, ob der Holin-Konzern nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie zur Zahlung einer Steuer verpflichtet ist, die gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie³⁸ nach den Kosten des Baus des an die ING Bank vermieteten Gebäudes zu berechnen ist, die nach der Pressemitteilung entstanden sind.

123. Der Holin-Konzern macht geltend, die genannte Pressemitteilung sei herausgegeben worden, nachdem er gegenüber der ING Bank die Verpflichtungen hinsichtlich der künftigen Vermietung des Gebäudes und deren Unterwerfung unter die Mehr-

wertbesteuerung eingegangen sei; daher verstoße eine Besteuerung der Arbeiten, die er nach dieser Pressemitteilung am Gebäude habe ausführen lassen, gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit.

124. Die französische Regierung meint, wenn der Gerichtshof bei der Beantwortung der ersten Frage in dieser Rechtssache zu der Auffassung gelangen sollte, dass die Steuer nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie nicht zu erheben sei, um einen Vorsteuerabzug zu berichtigen, der im Hinblick auf eine zunächst steuerpflichtige und sodann infolge einer Gesetzesänderung steuerfrei gewordene Tätigkeit vorgenommen worden sei, könne diese Steuer für den gesamten dieser Gesetzesänderung vorausgehenden Zeitraum nicht vom Holin-Konzern erhoben werden. Zudem sei es nicht möglich, die Steuer gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie anhand allein derjenigen Baukosten des fraglichen Gebäudes zu berechnen, die nach der Pressemitteilung entstanden seien.

125. Anderer Ansicht sind hingegen die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs. Sie meinen nämlich, dem Holin-Konzern sei zumindest nach dem 31. März 1995 bekannt gewesen, dass er der Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a der Richtlinie unterworfen gewesen wäre, wenn er beschlossen hätte, das Gebäude, an dem er

38 — Nach dieser Bestimmung ist die Besteuerungsgrundlage bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.

gerade Arbeiten ausgeführt habe, an die ING Bank zu vermieten. Daher könne er sich für die Zeit nach dem 31. März 1995 nicht auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit berufen, so dass er die Steuer, die anhand der in dieser Zeit entstandenen Kosten zu berechnen sei, entrichten müsse.

fragliche Gesetzesänderung in einer Pressemitteilung angekündigt worden war.

126. Die Kommission schließlich führt in ihren schriftlichen Erklärungen aus³⁹, dass die Pressemitteilung sich nicht auf die Begründung eines berechtigten Vertrauens des Holin-Konzerns auf die Möglichkeit, die künftige Vermietung des genannten Gebäudes der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, habe auswirken können. Diese Mitteilung habe nur einen Gesetzentwurf der niederländische Regierung betroffen, bei dem ungewiss gewesen sei, ob und mit welchen Änderungen er vom Parlament angenommen werden würde. Daraus sei zu schließen, dass die damals geltende Regelung auch im Zeitraum zwischen der Pressemitteilung und dem endgültigen Erlass der neuen Regelung bei den Steuerpflichtigen ein berechtigtes Vertrauen habe begründen können.

128. Ich beschränke mich deshalb darauf, auf das zu verweisen, was ich bereits zur ersten Frage ausgeführt habe: Während es einerseits — wie die Kommission zu Recht betont hat — zumindest fraglich ist, ob der Holin-Konzern nach Herausgabe der Pressemitteilung auf das erworbene Recht auf Vorsteuerabzug nicht in vollem Umfang vertrauen dürfen (Nr. 89), scheint andererseits im vorliegenden Fall eine stichhaltige Rechtfertigung für den Entzug dieses Rechts durch das Gesetz vom Dezember 1995 zu fehlen (siehe oben, Nrn. 90 bis 101).

127. Meiner Ansicht nach hat das vorliegende Gericht mit der hier behandelten Frage nichts anderes getan, als die erste in dieser Rechtssache vorgelegte Frage umzuformulieren, wobei es das Schwergewicht auf den Umstand gelegt hat, dass die

129. Aus diesen Gründen sollte meiner Ansicht nach die Antwort mithin so lauten, dass sich die Antwort auf die erste Frage auch auf die Zeit nach der Bekanntgabe der Absicht der niederländischen Regierung in der Pressemitteilung des Finanzministers erstreckt, die geltende Mehrwertsteuerregelung zu ändern.

39 — Während die Kommission in der Sitzung ihren Standpunkt hinsichtlich der ersten der beiden in der Rechtssache C-7/02 vorgelegten Fragen geändert hat (siehe oben, Nr. 43), hat sie sich zur zweiten dieser Fragen nicht mehr in der Sitzung geäußert.

V — Ergebnis

130. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof folgende Antworten vor:

1. Zur ersten Vorlagefrage in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02: Die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verbieten es, dass eine Berichtigung nach Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie oder eine Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a dieser Richtlinie nur deshalb bei einem Steuerpflichtigen vorgenommen wird, weil dieser die Tätigkeit, im Hinblick auf die er ein Recht auf Vorsteuerabzug nach dieser Richtlinie erworben hatte, wegen einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr der Mehrwertsteuer unterwerfen kann.
2. Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-487/01: Diese Frage ist unzulässig. Jedenfalls ist es Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob nach den Grundsätzen der innerstaatlichen Rechtsordnung Mieter, die nach den zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags geltenden Rechtsvorschriften für die Besteuerung der Vermietung optiert haben, nach dem Inkrafttreten einer Gesetzesänderung, mit der die Möglichkeit der Besteuerung dieser Vermietung abgeschafft wird, zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet bleiben.
3. Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-7/02: Die Antwort auf die erste Frage erstreckt sich auch auf die Zeit nach der Bekanntgabe der Absicht der niederländischen Regierung in der Pressemitteilung des Finanzministers, die geltende Mehrwertsteuerregelung zu ändern.