

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)
15. Januar 1998 *

In der Rechtssache C-37/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom belgischen Hof van Cassatie in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Belgische Staat

gegen

Ghent Coal Terminal NV

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

erläßt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Sechsten Kammer H. Ragnemalm in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zweiten Kammer sowie der Richter G. F. Mancini (Berichterstatter) und G. Hirsch,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- des belgischen Staates, vertreten durch Jan Devadder, Hauptberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, Außenhandel und Entwicklungszusammenarbeit, als Bevollmächtigten im Beistand der Rechtsanwälte Ignace Claeys Bouuaert, zugelassen am belgischen Hof van Cassatie, und Bernard van de Walle de Ghelcke, Brüssel,
- der Ghent Coal Terminal NV, vertreten durch Rechtsanwalt Pierre Van Ommeslaghe, zugelassen am belgischen Hof van Cassatie,
- der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Assessor Gereon Thiele, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch Michail Apossos, beigeordneter Rechtsberater im Juristischen Dienst des Staates, Maria Basdeki, Rechtsberaterin der Eingangsstufe im Juristischen Dienst des Staates, und Anna Rokofyllou, Sonderrechtsberaterin des Staatssekretärs für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Berend Jan Drijber, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des belgischen Staates, vertreten durch Rechtsanwalt Bernard van de Walle de Ghelcke, der Ghent Coal Terminal

NV, vertreten durch Rechtsanwalt Martin Lebbe, Brüssel, der griechischen Regierung, vertreten durch Michail Apessos und Anna Rokofyllou, und der Kommission, vertreten durch Berend Jan Drijber, in der Sitzung vom 11. Juli 1996,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. Juli 1996,

folgendes

Urteil

- 1 Der belgische Hof van Cassatie hat mit Entscheidung vom 10. Februar 1995, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 16. Februar 1995, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen dem belgischen Staat und der Ghent Coal Terminal NV (nachstehend: Ghent Coal) über die Zahlung des Betrages, den die Ghent Coal im Zusammenhang mit von ihr durchgeführten Investitionsarbeiten zum Abzug gebracht hatte.
- 3 Artikel 17 der Richtlinie bestimmt:

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

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden;

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

...“

4 Die Berichtigung der Vorsteuerabzüge ist in Artikel 20 wie folgt geregelt:

„(1) 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; 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 ...

- (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.

...

- (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.

...“

- 5 In Belgien ist die Lieferung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit.
- 6 Im Jahre 1980 kaufte die Ghent Coal Grundstücke in der Hafenzonenzone von Gent. Anschließend führte sie dort Investitionsarbeiten durch und brachte die für die Güter und Dienstleistungen im Zusammenhang mit diesen Arbeiten gezahlte Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 1981 bis zum 31. Dezember 1983 sofort in Abzug.

- 7 Auf Initiative der Stadt Gent tauschte die Ghent Coal die betreffenden Grundstücke am 1. März 1983 gegen andere an anderer Stelle in der Hafenzone von Gent gelegene Grundstücke ein. Sie machte folglich niemals Gebrauch von den Grundstücken, auf denen sie die Investitionsarbeiten durchgeführt hatte, die zu dem Abzug führten.
- 8 Es ist unstrittig, daß die investierten Gegenstände normalerweise zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze bestimmt waren, daß der Tausch von der Ghent Coal weder vorhergesehen noch geplant war, daß er für sie betriebstechnisch nicht zu vermeiden war und daß er für sie sogar höhere Gewalt im wirtschaftlichen Sinne darstellte.
- 9 Bei einer im Jahr 1984 durchgeführten Kontrolle stellte die Steuerbehörde fest, daß die Ghent Coal die betreffenden Grundstücke nicht zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet hatte; sie verlangte daher die Nachzahlung der Mehrwertsteuer, die im Zusammenhang mit den auf den betreffenden Grundstücken durchgeführten Investitionsarbeiten abgezogen worden war, zuzüglich der Zahlung einer Geldbuße und von Verzugszinsen.
- 10 Zunächst folgte die Ghent Coal dem Standpunkt der Steuerbehörde. Am 27. März 1986 erhob sie jedoch Klage gegen den belgischen Staat bei der Rechtbank van eerste aanleg Gent, die diese Klage mit Urteil vom 4. April 1990 abwies. Mit Urteil vom 26. Oktober 1992 gab jedoch der Hof van Beroep Gent der Berufung der Ghent Coal statt. Der belgische Staat legte hiergegen Kassationsbeschwerde ein.
- 11 Nach Auffassung des belgischen Staates ist, wenn die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, nie zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurden, das Recht auf Vorsteuerabzug rückwirkend abzuerkennen, und die abgezogene Mehrwertsteuer ist vollständig nachzuzahlen.
- 12 Die Ghent Coal hingegen macht geltend, das Recht auf Abzug der für die Güter und Dienstleistungen geschuldeten oder gezahlten Mehrwertsteuer, die ursprünglich dazu bestimmt gewesen seien, zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet zu werden, habe endgültigen Charakter und könne somit nicht in Frage gestellt werden, selbst wenn der Betroffene diese Gegenstände und Dienstleistungen tatsächlich niemals verwendet habe.

- 13 Da der belgische Hof van Cassatie zur Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung des Artikels 17 der Richtlinie für erforderlich hält, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern dahin auszulegen, daß das Recht auf Vorsteuerabzug für die Mehrwertsteuer auf Investitionen bestehen bleibt, die ursprünglich in dem Unternehmen verwendet werden sollten, aber von dem Unternehmen, ohne daß dies seinem Willen entsprach, niemals tatsächlich verwendet wurden?

- 14 Die Frage des Vorlagegerichts geht dahin, ob Artikel 17 der Richtlinie so auszulegen ist, daß er es einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, erlaubt, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen schuldet, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht wurden, die zur Verwendung im Rahmen von steuerpflichtigen Umsätzen bestimmt waren, in Abzug zu bringen, und ob das Recht auf Vorsteuerabzug gegebenenfalls bestehenbleibt, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, diese Investitionsarbeiten tatsächlich niemals zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet hat.
- 15 Was den ersten Teil dieser Frage angeht, so hat der Gerichtshof wiederholt festgestellt, daß der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelmann, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, und vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87, Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15).
- 16 Da keine Bestimmung den Mitgliedstaaten erlaubt, das den Steuerpflichtigen eingeräumte Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, muß dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt

werden können. Solche Einschränkungen müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten, so daß Ausnahmen nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig sind (vgl. insbesondere Urteile Kommission/Frankreich, a. a. O., Randnrn. 16 und 17, vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27, und vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18).

- 17 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß ein Steuerpflichtiger, der als solcher handelt, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer hat, die für Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet ist oder entrichtet wurde, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht wurden, die zur Verwendung im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze bestimmt sind.
- 18 Was den zweiten Teil der Frage angeht, so ergibt sich aus Randnummer 15 des Urteils Lennartz, daß die Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume bestimmt.
- 19 Wie im übrigen der Gerichtshof in den Randnummern 20 und 21 des Urteils vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (INZO, Slg. 1996, I-857), das die Situation eines Unternehmens betraf, das nie einen steuerbaren Umsatz getätigt hatte, festgestellt hat, bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat.
- 20 Ebenso bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte.
- 21 Aus Randnummer 24 des Urteils INZO ergibt sich weiter, daß in Fällen von Betrug oder Mißbrauch, in denen der Betroffene die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, die Steuerbehörde rückwirkend die Nachzahlung der abgezogenen Beträge verlangen kann, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden.

- 22 Wenn der Steuerpflichtige jedoch durch von seinem Willen unabhängige Umstände daran gehindert worden ist, die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, zum Zweck seiner steuerbaren Umsätze zu verwenden, besteht keine Gefahr von Betrug oder Mißbrauch, die eine spätere Nacherhebung rechtfertigen könnte.
- 23 Schließlich ist festzustellen, daß die Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums wie im Ausgangsfall gegebenenfalls zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs unter den in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen führen kann.
- 24 Auf die Vorlagefrage ist demgemäß zu antworten, daß Artikel 17 der Richtlinie so auszulegen ist, daß er es einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, erlaubt, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen schuldet, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht wurden, die im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden sollen, in Abzug zu bringen. Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibt erhalten, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, diese Gegenstände oder Dienstleistungen nie verwendet hat, um steuerpflichtige Umsätze zu bewirken. Gegebenenfalls kann die Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs unter den in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen führen.

Kosten

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

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm vom belgischen Hof van Cassatie mit Entscheidung vom 10. Februar 1995 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist so auszulegen, daß er es einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, erlaubt, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen schuldet, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht wurden, die im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden sollen, in Abzug zu bringen. Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibt erhalten, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, diese Gegenstände oder Dienstleistungen nie verwendet hat, um steuerpflichtige Umsätze zu bewirken. Gegebenenfalls kann die Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs unter den in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 77/388 vorgesehenen Voraussetzungen führen.

Ragnemalm

Mancini

Hirsch

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Januar 1998.

Der Kanzler

Der Präsident der Zweiten Kammer

R. Grass

R. Schintgen