



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 30. Mai 2013¹

Rechtssache C-622/11

**Staatssecretaris van Financiën
gegen
Pactor Vastgoed BV**

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Art. 20 — Recht auf Vorsteuerabzug — Berichtigung von Vorsteuerabzügen — Lieferung einer Immobilie an eine Immobiliengesellschaft durch einen Lieferer — Erhebung der infolge der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs geschuldeten Mehrwertsteuer bei einem Steuerpflichtigen, der mit dem Steuerpflichtigen, der diesen Vorsteuerabzug ursprünglich vorgenommen hat, nicht identisch ist und an dem besteuerten Umsatz, der zu ebendiesem Vorsteuerabzug geführt hat, nicht beteiligt ist“

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| I – Rechtlicher Rahmen | 3 |
| A – Unionsrecht | 3 |
| B – Niederländisches Recht | 5 |
| II – Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage | 6 |
| III – Würdigung | 8 |
| A – Zweifel an der Auslegung von Art. 12a des Gesetzes | 8 |
| B – Zusammenfassung des Vorbringens der Beteiligten | 9 |
| C – Beurteilung | 10 |
| 1. Vorbemerkungen | 10 |
| 2. Art. 12a des Gesetzes und die Sechste Richtlinie | 10 |

¹ — Originalsprache: Französisch.

| | |
|---|----|
| a) Das Hauptargument der niederländischen Regierung | 12 |
| i) Zu Art. 20 der Sechsten Richtlinie | 12 |
| ii) Zu Art. 21 der Sechsten Richtlinie | 13 |
| iii) Zum Begriff „Einzelheiten“ in den Art. 13 und 20 der Sechsten Richtlinie | 14 |
| b) Weiteres Vorbringen der Beteiligten | 14 |
| i) Erstes Argument | 14 |
| ii) Zweites Argument | 16 |
| iii) Drittes Argument | 17 |
| iv) Viertes Argument | 17 |
| v) Fünftes Argument | 18 |
| 3. Art. 12a des Gesetzes und die Entscheidung 88/498 | 18 |
| IV – Ergebnis | 19 |

1. In dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof) (Niederlande), das die Auslegung von Art. 20 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG² betrifft, geht es im Wesentlichen um die Frage, ob die Berichtigung eines Vorsteuerabzugs einem Wirtschaftsteilnehmer, der mit dem Steuerpflichtigen, der diesen Vorsteuerabzug ursprünglich vorgenommen hat, nicht identisch ist und an dem besteuerten Umsatz, der zu ebendiesem Vorsteuerabzug geführt hat, nicht beteiligt ist, auferlegt werden kann.

2. In dieser Frage stehen sich im Ausgangsrechtsstreit der Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, im Folgenden: Staatssecretaris) und die Pactor Vastgoed BV, der eine solche Berichtigung auferlegt wurde, gegenüber.

2 — Richtlinie 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) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbaren Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

3. Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) Teil B der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger [Unionsvorschriften] 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:

...

- g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;

...“

4. In Art. 13 Teil C der Sechsten Richtlinie heißt es:

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

...

- b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben d), g) und h).

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

5. Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Sechsten Richtlinie sieht Folgendes vor:

„(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;

...“

6. Art. 20 der Sechsten Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„(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 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.

...

(3) Bei der 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.

Die Mitgliedstaaten können jedoch von der vorgeschriebenen Berichtigung absehen, wenn es sich bei dem Abnehmer um einen Steuerpflichtigen handelt, der die betreffenden Investitionsgüter ausschließlich zu Umsätzen verwendet, bei denen die Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.

(4) Zur Durchführung der Absätze 2 und 3 können die Mitgliedstaaten

...

- alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen;
- verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen.

...“

7. Art. 21 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet:

1. im inneren Anwendungsbereich

- a) der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. Wird der steuerpflichtige Umsatz durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht, so können die Mitgliedstaaten Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person als dem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Vertreter oder diejenige Person bezeichnet werden, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde. Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat,
- b) der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten, von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung; jedoch können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat,

- c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist;
2. bei der Einfuhr die Person oder Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.“

8. In Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.“

9. Art. 1 der auf der Grundlage des erwähnten Art. 27 Abs. 1 erlassenen Entscheidung 88/498/EWG des Rates vom 19. Juli 1988³ sieht vor, dass das Königreich der Niederlande für die in Art. 13 Teil B Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie genannten Umsätze in Abweichung von Art. 21 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie ermächtigt wird, im Rahmen des im erwähnten Art. 13 Teil C Buchst. b vorgesehenen Rechts, für eine Besteuerung zu optieren, eine Vorschrift anzuwenden, nach der der Käufer zum Mehrwertsteuerschuldner wird⁴.

B – *Niederländisches Recht*

10. Art. 11 des Gesetzes von 1968 über die Umsatzsteuer⁵ (im Folgenden: Gesetz) sieht vor:

„(1) Unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen sind von der Steuer befreit:

- a) die Lieferung von Immobilien und Rechten daran, ausgenommen
1. die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor oder spätestens zwei Jahre nach dem Erstbezug erfolgt, sowie die Lieferung von Baugrundstücken;
 2. andere Lieferungen als die Lieferungen im Sinne von Nr. 1 an Personen, die die Immobilie zu Zwecken nutzen, die nach Art. 15 in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigen, sofern der Unternehmer, der die Lieferung ausführt, und derjenige, an den sie ausgeführt wird, ausweislich des notariellen Liefervertrags hierfür optiert oder anderenfalls gemeinsam einen entsprechenden Antrag beim Inspecteur [Finanzamt] gestellt haben und im Übrigen die durch ministerielle Regelung festzulegenden Voraussetzungen erfüllen;

...“

3 — Entscheidung zur Ermächtigung des Königreichs der Niederlande, eine von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Maßnahme einzuführen (ABl. L 269, S. 54).

4 — Die Entscheidung 88/498 ist durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. L 221, S. 9) mit Wirkung vom 1. Januar 2008 aufgehoben worden.

5 — Wet op de omzetbelasting 1968 vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329), ein Gesetz, mit dem die gegenwärtige Umsatzsteuer durch eine andere, auf dem Mehrwertsteuersystem beruhende Steuer ersetzt wird.

11. In Art. 12 Abs. 1 des Gesetzes heißt es:

„Die Steuer wird bei dem Unternehmer erhoben, der die Lieferung oder die Dienstleistung ausführt.“

12. Art. 12a des Gesetzes bestimmt:

„Ist zu Unrecht von der Ausnahme des Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 2 Gebrauch gemacht worden, weil derjenige, an den die Lieferung ausgeführt worden ist, die Immobilie nicht zu Zwecken nutzt, die nach Art. 15 in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigen, wird die Steuer, die im Zusammenhang mit dieser Lieferung durch denjenigen, der die Lieferung ausgeführt hat, gemäß Art. 15 in Abzug gebracht worden ist, bei demjenigen nacherhoben, an den die Lieferung ausgeführt worden ist.“

II – Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

13. Pactor Vastgoed ist eine insbesondere im Immobiliensektor tätige Gesellschaft und als solche mehrwertsteuerpflichtig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.

14. Gegen diese Gesellschaft erging für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2000 ein Bescheid über die Nacherhebung von Mehrwertsteuer. Nach einem Einspruch wurde dieser Nacherhebungsbetrag mit Bescheid des Inspecteur aufrechterhalten. Die Rechtbank te 's-Gravenhage (Bezirksgericht Den Haag) wies die gegen diesen Bescheid erhobene Klage ab. Pactor Vastgoed legte gegen diese Entscheidung beim Gerechtshof te 's-Gravenhage (Rechtsmittelgericht Den Haag) ein Rechtsmittel ein. Der Gerechtshof te 's-Gravenhage hob die Entscheidung der Rechtbank te 's-Gravenhage auf und gab der bei dieser erhobenen Klage unter Aufhebung der Entscheidung des Inspecteur sowie des Nacherhebungsbescheids statt. Der Staatssecretaris legte daraufhin gegen das Urteil des Gerechtshof te 's-Gravenhage Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht ein.

15. Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt sich, dass diesem Vorabentscheidungsersuchen drei Geschäfte zugrunde liegen.

16. Zunächst ein erstes Geschäft, das aus dem Verkauf einer Immobilie einige Jahre vor dem Jahr 2000 von einem Eigentümer (im Folgenden: Steuerpflichtiger 1) an einen Lieferer (im Folgenden: Steuerpflichtiger 2) besteht. Da die Parteien für die Besteuerung optiert hatten, zog der Steuerpflichtige 2 die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer ab.

17. Sodann ein zweites Geschäft, das aus der Lieferung derselben Immobilie am 5. Januar 2000 vom Steuerpflichtigen 2 an Pactor Vastgoed (Steuerpflichtige 3) besteht, die im Einverständnis mit dem Lieferer ebenfalls für die Besteuerung dieser Lieferung optierte. Wie nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 2 des Gesetzes vorgeschrieben, erklärte Pactor Vastgoed bei dieser Gelegenheit, dass sie die Immobilie nutzen werde, um Dienstleistungen zu erbringen, die in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigten; diese Beschränkung ist als das „90%-Kriterium“ bekannt. Gleichwohl vermietete sie die genannte Immobilie ab April 2000 unter Befreiung von der Mehrwertsteuer.

18. Schließlich ein drittes Geschäft, das aus dem Verkauf derselben Immobilie Anfang Juli 2000 von Pactor Vastgoed an einen Dritten besteht, und zwar ebenfalls unter Befreiung von der Mehrwertsteuer.

19. Der Inspecteur war der Ansicht, Pactor Vastgoed habe die mit der Option zusammenhängende Voraussetzung einer steuerpflichtigen Verwendung der Immobilie damit nicht erfüllt. Daher hätte die Lieferung an Pactor Vastgoed unter Befreiung von der Mehrwertsteuer erfolgen müssen⁶.

20. Art. 12a des Gesetzes sei anwendbar, so der Inspecteur weiter. Auf der Grundlage dieser Vorschrift erließ er den Nacherhebungsbescheid gegen die Steuerpflichtige 3 und berechnete ihn anhand des Mehrwertsteuerbetrags, für den der Steuerpflichtige 2 beim Erwerb der Immobilie vom Steuerpflichtigen 1 zuvor einen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte und der, da es sich um eine Lieferung handelte, die von der Steuer hätte befreit werden müssen, zu berichtigen war⁷.

21. In Bezug auf das Geschäft zwischen den Steuerpflichtigen 2 und 3 war der Inspecteur der Auffassung, die Immobilie sei rückwirkend zum 5. Januar 2000 mehrwertsteuerfrei an Pactor Vastgoed geliefert worden, und die auf diese Lieferung erhobene Steuer sowie der Vorsteuerabzug seien demzufolge für null und nichtig zu erklären, was der niederländischen Regierung zufolge keinerlei materielle Auswirkungen für Pactor Vastgoed hatte. Diese musste nämlich sowohl die zu Unrecht abgeführte Mehrwertsteuer einbehalten als auch den zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzug rückgängig machen.

22. Ferner war die vom Steuerpflichtigen 2 zuvor in Abzug gebrachte Mehrwertsteuer für die verbleibenden Jahre der steuerbefreiten Verwendung zu berichtigen. Bei der Lieferung an die Steuerpflichtige 3 war nämlich angenommen worden, dass die Immobilie weiterhin Gegenstand einer steuerpflichtigen Verwendung sein würde, so dass der zuvor vorgenommene Vorsteuerabzug für den verbleibenden Berichtigungszeitraum aufrechterhalten werden konnte.

23. Diese Berichtigungsmehrwertsteuer in Höhe von nicht weniger als 295 820 Euro war Gegenstand der Nacherhebung bei Pactor Vastgoed durch den Inspecteur.

24. Wie in Nr. 14 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, hob der Gerichtshof te 's-Gravenhage die Entscheidung der Rechtbank te 's-Gravenhage, mit der der Bescheid des Inspecteur bestätigt worden war, auf. Im Rahmen der vom Staatssecretaris gegen das Urteil des Gerichtshof te 's-Gravenhage beim vorlegenden Gericht eingelegten Kassationsbeschwerde machte Pactor Vastgoed geltend, die Berichtigungsmehrwertsteuer hätte nicht bei ihr, sondern beim Lieferer erhoben werden müssen. Art. 12a des Gesetzes, auf dem die Erhebung der Berichtigungsmehrwertsteuer bei ihr beruhe, verstoße gegen die Sechste Richtlinie.

25. Dagegen machte der Staatssecretaris geltend, der Gerichtshof te 's-Gravenhage habe mit seiner Entscheidung, dass Art. 12a des Gesetzes nicht als Grundlage dafür dienen könne, beim Erwerber einer Immobilie (der Steuerpflichtigen 3) einen Mehrwertsteuerbetrag nachzuerheben, für den der Steuerpflichtige 2 infolge eines vorhergehenden Erwerbs vom Steuerpflichtigen 1 einen Vorsteuerabzug vorgenommen habe, einen Rechtsfehler begangen.

26. In diesem Zusammenhang hat der Hoge Raad der Niederlanden beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist es nach der Sechsten Richtlinie zulässig, dass, falls der ursprüngliche Vorsteuerabzug gemäß Art. 20 dieser Richtlinie in dem Sinne berichtigt wird, dass der Betrag der abgezogenen Vorsteuer ganz oder teilweise zu erstatten ist, dieser Betrag bei einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der zuvor den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, insbesondere ... bei demjenigen, an den dieser Steuerpflichtige einen Gegenstand geliefert hat, erhoben wird?

6 — In Anbetracht von Art. 6 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, im Folgenden: Verordnung).

7 — Gemäß Art. 15 Abs. 6 des Gesetzes in Verbindung mit den Art. 13 und 13a der Verordnung (im Folgenden: Berichtigungsmehrwertsteuer).

27. Schriftliche Erklärungen sind von Pactor Vastgoed, der niederländischen Regierung, Irland und der finnischen Regierung sowie von der Kommission abgegeben worden. In der mündlichen Verhandlung, die am 18. April 2013 stattgefunden hat, haben sämtliche Beteiligten mit Ausnahme der finnischen Regierung Erklärungen abgegeben.

III – Würdigung

A – Zweifel an der Auslegung von Art. 12a des Gesetzes

28. Bevor ich auf das Vorbringen der Parteien eingehe, ist darauf hinzuweisen, dass, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, in den Niederlanden Zweifel daran geäußert werden, ob Art. 12a des Gesetzes als Grundlage dafür dienen kann, beim Erwerber einer Immobilie einen Mehrwertsteuerbetrag nachzuerheben, für den ihr Lieferer einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat und der zu berichtigen wäre.

29. Sowohl für die Generalanwältin des Ausgangsverfahrens als auch für das vorlegende Gericht selbst findet der Zweck von Art. 12a des Gesetzes keinen eindeutigen Niederschlag im Wortlaut dieser Vorschrift als solchem⁸. Die Kommission geht noch weiter, da sie offen gesteht, die Bedeutung der genannten Vorschrift nicht zu verstehen.

30. Liest man nämlich den Text von Art. 12a des Gesetzes, betreffen die Worte „die Steuer, die im Zusammenhang mit dieser Lieferung durch denjenigen, der die Lieferung ausgeführt hat, ...[⁹] in Abzug gebracht worden ist“, die Lieferung vom Steuerpflichtigen 1 (dem Verkäufer) an den Steuerpflichtigen 2 (den Lieferer).

31. Daher bezieht sich die Wendung „bei demjenigen nacherhoben, an den die Lieferung ausgeführt worden ist“, nach dem Wortlaut des Gesetzes selbst zwangsläufig auf den Steuerpflichtigen 2.

32. Folglich kann es sich bei der in Rede stehenden Lieferung grundsätzlich nicht um die des Steuerpflichtigen 2 an die Steuerpflichtige 3 handeln, da der Steuerpflichtige 2 in Bezug auf diese nichts in Abzug zu bringen hat.

33. Der Wortlaut von Art. 12a des Gesetzes muss somit sehr weit ausgelegt werden – wie die niederländische Regierung es tut¹⁰ –, um zu einer Besteuerung der Steuerpflichtigen 3 zu gelangen.

34. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts¹¹ könnte der Wortlaut von Art. 12a des Gesetzes nämlich hinreichenden Raum dafür bieten, dass die Worte „die Steuer, die im Zusammenhang mit dieser Lieferung durch denjenigen, der die Lieferung ausgeführt hat, ... in Abzug gebracht worden ist“, im Einklang mit dem Zweck der Vorschrift einen Mehrwertsteuerbetrag betreffen, für den zuvor von dem Steuerpflichtigen, der die nachfolgende Lieferung ausgeführt hat, ein Abzug vorgenommen

8 – Das Schrifttum scheint, wie die Generalanwältin des Ausgangsverfahrens ausführt, in Bezug auf Art. 12a des Gesetzes ebenfalls gespalten zu sein. Vgl. beispielsweise Van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, Nrn. 2 und 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, S. 447 f.; Van Hilten, M. E., und Van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed fiscale studieresie*, Deventer: Fed 2007, Nr. 6, S. 270 f.; Ettema, C. M., u. a., *Wegwijs in de BTW*, Den Haag, 2008, S. 377; Vetter, J. J., u. a., *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieresie*, Nr. 2, Deventer: Kluwer, 2005, S. 77 f.; Vervae, F. L. J., und Van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, Nr. 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, S. 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, Heft 7/8, Nr. 67; Beelen, S. T. M., u. a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Randnr. 2.4.1.A.f und 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J., und Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), S. 47; Van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, S. 12, und *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, Artikel 12a, Beiheft 587, April 2010.

9 – Gemäß Art. 15 des Gesetzes.

10 – Vgl. Randnr. 47 a. E. ihrer schriftlichen Erklärungen.

11 – Vgl. Nr. 3.3.4 der Vorlageentscheidung.

worden und der zu berichtigen ist, weil diese Lieferung, wie sich später herausstellt, die gesetzliche Voraussetzung¹² nicht erfüllte und im Nachhinein betrachtet tatsächlich von der Mehrwertsteuer befreit war. Im vorliegenden Verfahren wäre es mithin die Lieferung zwischen dem Steuerpflichtigen 2 und der Steuerpflichtigen 3, die – da der Verkäufer und der Käufer für eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung optiert haben – dazu geführt hat, dass der die Lieferung ausführende Unternehmer einen zu hohen Vorsteuerabzug vorgenommen hat (auch wenn sich dieser daraus ergab, dass der Unternehmer mit seinem eigenen Lieferer für die Mehrwertsteuerpflichtigkeit einer vorhergehenden Lieferung optiert hatte).

35. Es ist selbstverständlich Sache des vorlegenden Gerichts, das allein für die Auslegung des innerstaatlichen Rechts zuständig ist, Art. 12a des Gesetzes auszulegen (und dabei die in der vorliegenden Rechtssache vom Gerichtshof gegebenen Hinweise zu berücksichtigen).

36. Wie dem auch sei, ich werde bei der Prüfung der Frage des vorlegenden Gerichts davon ausgehen, dass Art. 12a des Gesetzes die vom niederländischen Fiskus vertretene Auslegung zulässt.

B – Zusammenfassung des Vorbringens der Beteiligten

37. Pactor Vastgoed trägt vor, die Sechste Richtlinie erlaube es den Mitgliedstaaten – mit oder ohne Ermächtigung durch den Rat – nicht, in einer Rechtssache wie der im Ausgangsverfahren eine andere Person als den Steuerpflichtigen 2 als Schuldner der Berichtigungsmehrwertsteuer zu bezeichnen. Insofern verstoße Art. 12a des Gesetzes gegen die Sechste Richtlinie.

38. Die niederländische Regierung ist hingegen der Auffassung, die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie hinderten die Mitgliedstaaten in einem Kontext wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht daran, die Berichtigungsmehrwertsteuer beim Erwerber einer Immobilie zu erheben.

39. Irland und die finnische Regierung vertreten im Wesentlichen die gleiche Auffassung wie die niederländische Regierung. Sie sind insbesondere der Ansicht, aus Art. 20 der Sechsten Richtlinie sowie aus dem Kontext und der Systematik dieser Richtlinie ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten über einen Ermessensspielraum verfügten, der es ihnen erlaube, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Berichtigung eines Vorsteuerabzugs einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der diesen Abzug ursprünglich vorgenommen habe, auferlegt werden könne. Nach Meinung von Irland wäre eine entgegengesetzte Auslegung mit dem durch die Sechste Richtlinie eingeführten Mehrwertsteuersystem sowie mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der steuerlichen Neutralität unvereinbar. Außerdem hätte sie eine Schwächung der Wirksamkeit des Mechanismus zur Beitreibung von Steuerforderungen zur Folge.

40. Die Kommission schließlich befürwortet wie Pactor Vastgoed eine Auffassung, die der von der niederländischen und der finnischen Regierung sowie von Irland vertretenen entgegengesetzt ist, und ist im Wesentlichen der Ansicht, die Vorlagefrage sei zu verneinen.

12 — Nämlich, dass die Immobilie zu Zwecken genutzt wird, die in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigen.

C – Beurteilung

1. Vorbemerkungen

41. Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es nach ihr zulässig ist, dass ein bei der Lieferung einer Immobilie von einem ersten Steuerpflichtigen an einen zweiten Steuerpflichtigen vorgenommener Vorsteuerabzug in der Weise berichtigt wird, dass der Betrag der abgezogenen Vorsteuer bei einem dritten Steuerpflichtigen (im Ausgangsverfahren Pactor Vastgoed), der nicht mit demjenigen identisch ist, der zuvor den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, erhoben wird.

42. Das Königreich der Niederlande hat von der in Art. 13 Teil C Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit, wonach es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für die Besteuerung bestimmter Geschäfte zu optieren, die nach der allgemeinen Regel in Art. 13 Teil B Buchst. g dieser Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind, Gebrauch gemacht¹³. Zu diesen Geschäften gehören die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden mit Ausnahme der Lieferung vor dem Erstbezug.

43. Es ist darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil C letzter Absatz der Sechsten Richtlinie hinzufügt: „Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

44. Mit Wirkung vom 31. März 1995, 18:00 Uhr, ist die Möglichkeit, für eine Besteuerung der Lieferung zu optieren, vom niederländischen Gesetzgeber auf Lieferungen von unbeweglichen Gegenständen an Personen, die die Immobilie zu Zwecken nutzen, die nach Art. 15 des Gesetzes in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigten, beschränkt worden¹⁴.

45. Wie das vorliegende Gericht ausführt, kann es vorkommen, dass, wenn die betreffenden Unternehmer (derjenige, der liefert, und derjenige, an den geliefert wird) ursprünglich von einer bestimmten Zweckbestimmung des Gegenstands ausgegangen sind, die zur Besteuerung der Lieferung berechtigt, der Unternehmer, an den die Immobilie geliefert worden ist, dieser später eine Zweckbestimmung gibt, die nicht zu einer Besteuerung der Lieferung berechtigt hätte. Die gesetzlichen Bestimmungen gehen davon aus, dass die Lieferung in diesem Fall von der Mehrwertsteuer hätte befreit werden müssen und die vom Lieferer in der Vergangenheit in Abzug gebrachte Mehrwertsteuer daher zu berichtigen ist.

46. Mit Blick auf diese Sachverhalte bestimmt Art. 12a des Gesetzes: „Ist zu Unrecht von der Ausnahme des Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 2 Gebrauch gemacht worden, weil derjenige, an den die Lieferung ausgeführt worden ist, die Immobilie nicht zu Zwecken nutzt, die nach Art. 15 in vollem oder nahezu vollem Umfang zum Steuerabzug berechtigten, wird die Steuer, die im Zusammenhang mit dieser Lieferung durch denjenigen, der die Lieferung ausgeführt hat, gemäß Art. 15 in Abzug gebracht worden ist, bei demjenigen nacherhoben, *an den die Lieferung ausgeführt worden ist.*“ (Hervorhebung nur hier)

2. Art. 12a des Gesetzes und die Sechste Richtlinie

47. Es ist festzustellen, dass die Sechste Richtlinie keine ausdrücklichen Hinweise darauf enthält, wer im Kontext der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs die Mehrwertsteuer schuldet.

13 — Vgl. Art. 11 Abs. 1 einleitender Satz, Buchst. a einleitender Satz und Nr. 2 des Gesetzes.

14 — Gesetz vom 18. Dezember 1995 (*Staatsblad* 1995, Nr. 659) zur Änderung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer von 1968, des Gesetzes über Verkehrssteuern und einiger anderer Steuergesetze bezüglich der Bekämpfung von steuerlichen Konstruktionen im Zusammenhang mit Grundstücken, auch „Grundstückskonstruktionsbekämpfungsgesetz“ genannt.

48. Auch die Richtlinie 2006/112/EG¹⁵, die inzwischen die Sechste Richtlinie aufgehoben und ersetzt hat, liefert insoweit keine zusätzlichen Hinweise.

49. Abgesehen davon soll, worauf der Gerichtshof mehrfach hingewiesen hat, „der Unternehmer durch die in der [Richtlinie] vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden ... Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sucht daher, völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“¹⁶.

50. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen daher für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen¹⁷.

51. Im Übrigen hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass „[d]er in ... der Richtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus ... Bestandteil der in der Richtlinie festgelegten Vorsteuerabzugsregelung [ist]. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die in der Richtlinie enthaltenen Berichtigungsvorschriften die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen sollen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Mit diesen Vorschriften verfolgt die Richtlinie somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen“¹⁸.

52. Da die Antwort auf diese Frage für die Würdigung der Rechtssache bedeutsam war und sie nicht eindeutig aus der Vorlageentscheidung hervorging, hat der Gerichtshof die niederländische Regierung und die Kommission zu der Frage angehört, ob in der Praxis der Vorsteuerabzug, der im Ausgangsverfahren zu berichtigen war, der vom Steuerpflichtigen 2 (dem Lieferer) im Anschluss an den Kauf beim Steuerpflichtigen 1 (dem Verkäufer) vorgenommene gewesen sei.

53. Aufgrund der von jeder dieser Beteiligten gelieferten Antworten ist klar, dass tatsächlich die Steuerpflichtige 3 (Pactor Vastgoed) Schuldnerin der Mehrwertsteuer sein soll, die ein anderer, in der Verkaufskette vorgelagerter Steuerpflichtiger bei einem Geschäft, an dem diese Steuerpflichtige 3 überhaupt nicht beteiligt ist, in Abzug gebracht hat.

54. Wie ich in den Nrn. 33 f. der vorliegenden Schlussanträge hervorgehoben habe, könnte diese Auslegung sowohl mit dem Wortlaut von Art. 12a des Gesetzes als auch mit der Sachverhaltsdarstellung des vorliegenden Gerichts vereinbar sein.

55. In der Vorlageentscheidung heißt es nämlich: „Der Inspecteur nahm die Berechnung des im Nacherhebungsbescheid geforderten Betrags anhand des [Mehrwertsteuer]betrags vor, für den der Lieferer beim Erwerb der Immobilie zuvor einen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte und der – ausgehend von einer steuerbefreiten Lieferung durch diesen Lieferer – gemäß Art. 15 Abs. 6 des [Gesetzes] in Verbindung mit den Art. 13 und 13a der [Verordnung] zu berichtigen war (... Berichtigungsmehrwertsteuer).“

15 — Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

16 — Vgl. u. a. Urteil vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 — Vgl. Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24) und Klub (Randnr. 28).

18 — Vgl. Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, Randnrn. 30 f.), das sich auf das Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 57), bezieht. Vgl. auch Urteile Uudenkaupungin kaupunki (Randnr. 26) und vom 29. November 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, Randnr. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56. Im Übrigen scheint die niederländische Regierung meine vorstehende Auslegung zu bestätigen¹⁹.

57. Unter diesen Umständen glaube ich (wie die Kommission), dass in einer Situation wie der vorliegenden entweder eine Berichtigung nicht erforderlich ist oder diese Berichtigung gänzlich dem Steuerpflichtigen 2 zuzuschreiben ist. Da Pactor Vastgoed am ersten Grundstücksgeschäft, mit dem der Steuerpflichtige 2 die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Immobilie erworben hat, nämlich überhaupt nicht beteiligt ist, kann der Umstand, dass beim folgenden Geschäft über denselben Gegenstand, im vorliegenden Fall das Geschäft zwischen dem Steuerpflichtigen 2 und der Steuerpflichtigen 3 (Pactor Vastgoed), diese die Voraussetzungen, die zur Besteuerung des zweiten Geschäfts berechtigen, nicht erfüllt, keine Auswirkungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer auf das erste Geschäft haben.

58. Es muss sich zeigen, ob es nach der Sechsten Richtlinie zulässig ist, dass eine innerstaatliche Rechtsvorschrift wie Art. 12a des Gesetzes diese grundsätzliche Antwort ändert.

a) Das Hauptargument der niederländischen Regierung

59. Nach Auffassung der niederländischen Regierung ergibt sich aus einer Zusammenschau von Art. 13 Teil B einleitender Satz („... 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“), Art. 13 Teil C letzter Satz („Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“), Art. 20 Abs. 1 („nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten“) und Abs. 4 („alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen“) sowie Art. 21 Abs. 1 Buchst. a („Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat[.]“) der Sechsten Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten über einen ausreichenden Ermessensspielraum verfügen, um eine Vorschrift über die Berichtigung von Vorsteuerabzügen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende²⁰ zu erlassen.

i) Zu Art. 20 der Sechsten Richtlinie

60. In diesem Zusammenhang kann ich zunächst eine der vom vorlegenden Gericht erwogenen alternativen Auffassungen, wonach es – aufgrund der Tatsache, dass die Sechste Richtlinie keine ausdrückliche Vorschrift über den Schuldner der Berichtigungsmehrwertsteuer enthalte – in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle, zu bestimmen, bei wem die Berichtigungsmehrwertsteuer erhoben werden könne, nicht teilen.

61. Im Gegenteil räumt die Sechste Richtlinie eine Befugnis zur Erhebung der infolge der Berichtigung geschuldeten Mehrwertsteuer bei einem anderen Steuerpflichtigen – wie es nach Art. 12a des Gesetzes möglich wäre – nicht nur ausdrücklich nicht ein, aus einer Zusammenschau von Art. 17 Abs. 2, Art. 22 Abs. 4 Unterabs. 2 und Art. 20 der Sechsten Richtlinie lässt sich vielmehr sogar ableiten, dass bei Vorliegen von Umständen, die zur Berichtigung eines Vorsteuerabzugs führen, den ein Steuerpflichtiger vorgenommen hat, die Berichtigung grundsätzlich bei diesem Steuerpflichtigen erfolgt.

19 — Vgl. u. a. Randnrn. 34 und 47 der Erklärungen der niederländischen Regierung.

20 — Nämlich eine Vorschrift, wonach der Erwerber einer Immobilie (die Steuerpflichtige 3) selbst dann als Schuldner der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs bezeichnet wird, wenn dieser Vorsteuerabzug ursprünglich vom Lieferer dieses Gegenstands (dem Steuerpflichtigen 2) im Rahmen des vorausgehenden Grundstücksgeschäfts mit einem anderen Steuerpflichtigen (dem Steuerpflichtigen 1), das sich auf den genannten Gegenstand bezieht, vorgenommen worden ist.

62. Darüber hinaus hieß es im Vorschlag für die Sechste Richtlinie²¹ ausdrücklich, dass die Person, die den Vorsteuerabzug vorgenommen habe, die Berichtigung zahlen müsse. Der einleitende Satz von Art. 20 („Berichtigung des Vorsteuerabzugs“) des Vorschlags sieht vor: „Der Steuerpflichtige nimmt eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs vor ...“, was durch die englische Sprachfassung des Vorschlags, der zufolge „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction“, bestätigt wird.

63. Der effektive Wortlaut dieses Art. 20, so wie er erlassen worden ist, legt die gleiche Auffassung nahe, wenn es dort heißt: „Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird ... berichtigt, ... wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“ Es ist normal, dass der Fehler grundsätzlich von demjenigen berichtigt wird, der ihn begangen hat.

64. Schließlich würde es weit über den in Art. 20 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie²² verwendeten Begriff „Einzelheiten“ hinausgehen, wenn die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hätten, zu bestimmen, bei wem die Berichtigungsmehrwertsteuer erhoben werden kann. Ich werde darauf in den Nrn. 70 f. der vorliegenden Schlussanträge zurückkommen.

ii) Zu Art. 21 der Sechsten Richtlinie

65. Ebenso wie die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, und das Vorsteuerabzugsrecht von dem Steuerpflichtigen ausgeübt wird, der die betreffenden Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, geht aus Art. 21 der Sechsten Richtlinie hervor, dass eine berichtigte Steuer grundsätzlich bei dem Steuerpflichtigen zu erheben ist, der diese Steuer ursprünglich in Abzug gebracht hat, in dem hier in Rede stehenden Verfahren beim Lieferer (oder dem Steuerpflichtigen 2).

66. In diesem Art. 21 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) ist nämlich abschließend aufgeführt, in welchen Fällen eine andere Person als der Steuerpflichtige, der die Dienstleistung erbracht hat, Steuerschuldner sein kann.

67. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie stellt den Grundsatz auf, wonach Schuldner der Mehrwertsteuer auf einen steuerpflichtigen Umsatz derjenige Steuerpflichtige ist, der diesen Umsatz bewirkt. In der vorliegenden Rechtssache wäre dies mithin der Steuerpflichtige 2 (der Lieferer).

68. Dagegen enthält der Rest des genannten Art. 21 eine erschöpfende Liste der Fälle und Umstände, in bzw. unter denen der Schuldner eine andere Person als der Steuerpflichtige ist, der den Umsatz bewirkt. Der Sachverhalt, um den es im Ausgangsverfahren geht, entspricht keinem dieser Fälle und keinem dieser Umstände.

69. Der einzige Ermessensspielraum, der den Mitgliedstaaten gelassen wird, besteht darin, vorzusehen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Art. 12a des Gesetzes begründet jedoch keine gesamtschuldnerische Verpflichtung, sondern eine völlig eigenständige steuerliche Verpflichtung zu Lasten des Erwerbers.

21 — Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (KOM[73] 950 endgültig).

22 — Wonach „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug ... nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt [wird]“.

iii) Zum Begriff „Einzelheiten“ in den Art. 13 und 20 der Sechsten Richtlinie

70. Ich bin (wie die Kommission) der Meinung, dass die Sechste Richtlinie, insbesondere ihre Art. 13 Teil C und 20 Abs. 1, die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt, den Betrag einer Berichtigung der Mehrwertsteuer auf ein erstes Geschäft zwischen einem ersten und einem zweiten Steuerpflichtigen bei einem dritten Steuerpflichtigen, der in keinerlei Verbindung mit diesem Geschäft steht, zu erheben. Eine solche Vorschrift ginge über den Ermessensspielraum hinaus, der den Mitgliedstaaten belassen worden ist.

71. Die Bezeichnung des Schuldners stellt nämlich keine einfache „Einzelheit der Ausübung des Optionsrechts“ oder seiner Berichtigung dar, sondern betrifft den eigentlichen Kern des Mehrwertsteuersystems, weswegen sich die Bestimmungen über die Steuerschuldverlagerung auf den Erwerber entweder in der Sechsten Richtlinie (nunmehr der Mehrwertsteuerrichtlinie²³) befinden – wie z. B. die Art. 194 bis 199 der Mehrwertsteuerrichtlinie – oder in abweichenden Vorschriften, denen Art. 27 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie) zugrunde liegt, geregelt sein müssen. Ich werde darauf in Nr. 103 der vorliegenden Schlussanträge zurückkommen.

b) Weiteres Vorbringen der Beteiligten

i) Erstes Argument

72. Irland trägt vor, das Ausgangsverfahren liefere ein Beispiel dafür, weswegen ein Mitgliedstaat einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug vorgenommen habe, eine Berichtigung auferlegen können müsse. Es sei angemessen und verhältnismäßig, dass die Vorsteuerabzüge bei der Person, die die steuerpflichtigen Tätigkeiten, für deren Zwecke die Immobilie hätte verwendet werden sollen und in Wirklichkeit verwendet worden sei, beschließe und kenne, berichtet würden. Die Notwendigkeit dieser Berichtigung ergebe sich daraus, dass der Erwerber gegen das Steuergesetz verstoße und nicht der ursprüngliche Lieferer. Auch wenn dieser Gesetzesverstoß aus falschen Erklärungen des Erwerbers bestehe, seien die Berichtigungen aus dem gleichen Grund wie die rückwirkende Erstattung gerechtfertigt²⁴.

73. Selbst wenn unterstellt wird, dass dieses – demnach gerechtfertigte – System ohne einen Rückgriff auf Art. 27 der Sechsten Richtlinie eingeführt werden kann (was meiner Meinung nach nicht der Fall ist), teile ich die Argumentation Irlands nicht.

74. Wie Pactor Vastgoed zu Recht hervorgehoben hat, verfügt, wenn eine andere Person als diejenige, die den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, zum Schuldner der infolge der Berichtigung geschuldeten Mehrwertsteuer gemacht wird, diese andere Person (im vorliegenden Fall der Erwerber) zum einen normalerweise nicht über die Angaben, die den Umfang der Berichtigung bestimmen (wie den Betrag, den der Verkäufer beim Erwerb des Investitionsguts in Abzug gebracht hat, die Dauer des verbleibenden Berichtigungszeitraums und mögliche weitere Kosten, für die der Verkäufer einen Abzug der Mehrwertsteuer vorgenommen hat). Diese andere Person kann grundsätzlich weder kontrollieren, ob die etwaige Nacherhebung korrekt ist, noch *de facto* den Betrag beanstanden, der Gegenstand der Berichtigung ist.

23 — Vgl. Fn. 15 der vorliegenden Schlussanträge.

24 — Irland bezieht sich auf das Urteil vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Slg. 1998, I-1, Randnr. 21), das auf das Urteil vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, Slg. 1996, I-857), Bezug nimmt.

75. Zum anderen hat der Steuerpflichtige 2 in der vorliegenden Rechtssache in Kenntnis des Risikos verkauft, und der Erwerber kann darüber hinaus gutgläubig sein oder nicht schuldhaft oder fahrlässig gehandelt haben, wenn er, beispielsweise aus wirtschaftlichen Gründen, die Zweckbestimmung des Gegenstands nach dem Kauf hat ändern müssen. Hätte er nämlich gewusst, dass er den Gegenstand nicht besteuerten Verwendungen zuführen würde, hätte er zweifellos nicht für die Besteuerung des Geschäfts optiert.

76. Dem gleichen Ansatz folgend weist die niederländische Regierung darauf hin, dass nach den nationalen Steuerrechtsvorschriften eine ausdrückliche und vorherige Erklärung des Erwerbers (der Steuerpflichtigen 3) dahin gehend erforderlich sei, dass er das 90%-Kriterium erfüllen werde. Fehle diese ausdrückliche Erklärung, könne von dem in Art. 11 des Gesetzes vorgesehenen Optionsrecht kein Gebrauch gemacht werden. Die Erklärung setzte somit eine bewusste Entscheidung des Erwerbers voraus. Dieser werde daher so behandelt, als sei er sich der Auswirkungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer bewusst gewesen, falls der betreffende Gegenstand – trotz seiner ausdrücklichen Erklärung – unter Befreiung von der Mehrwertsteuer verwendet worden sei. Er sei mithin als über den Umstand unterrichtet anzusehen, dass er als Erwerber zum Schuldner einer etwaigen Berichtigungsmehrwertsteuer werde.

77. Ich stelle fest, dass der Erwerber (die Steuerpflichtige 3) zwar eine Verpflichtung eingegangen ist, die Immobilie für besteuerte Umsätze zu verwenden, aber auch der Steuerpflichtige 2 diese Verpflichtung übernommen hat, als er die Immobilie vom Steuerpflichtigen 1 erwarb. Daher wusste er, dass er sich bei einem Weiterverkauf an die Steuerpflichtige 3 möglicherweise in der Lage befinden würde, der Verpflichtung, die er gegenüber dem Steuerpflichtigen 1 eingegangen war, nicht nachkommen zu können.

78. Wenn die niederländische Regierung²⁵ von einer „bewussten Entscheidung des Erwerbers“ spricht, gilt dies ebenso für den Steuerpflichtigen 2 wie für Pactor Vastgoed.

79. Ferner stelle ich fest, dass das Ziel des Mehrwertsteuersystems nicht darin besteht, einen Schuldigen zu bestrafen, sondern darin, die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten.

80. Allerdings ist es, wenn der Auffassung der niederländischen Regierung gefolgt wird, nicht ausgeschlossen, dass Pactor Vastgoed Mehrwertsteuer auf einen steuerbefreiten Umsatz zahlt. Sie hat nämlich an den Steuerpflichtigen 2 die von ihr in Abzug gebrachte Mehrwertsteuer gezahlt, und diese beiden Umsätze gleichen sich für sie aus; sie wird aber den Vorsteuerabzug des Steuerpflichtigen 2 zu zahlen haben. Dagegen behält dieser einen Vorsteuerabzug, von dem die niederländische Regierung der Auffassung ist, dass er zu berichtigen sei.

81. Jedenfalls sind, wie die Kommission zu Recht festgestellt hat, die einzigen Umstände, die eine Berichtigung der vom Steuerpflichtigen 2 (dem Lieferer) in Abzug gebrachten Mehrwertsteuer rechtfertigen könnten, der, dass der Lieferer als Erwerber im Rahmen des ersten Grundstücksgeschäfts (d. h. des Geschäfts mit dem Steuerpflichtigen 1) die Voraussetzungen, die es ihm erlaubt haben, für die Besteuerung dieses Geschäfts zu optieren, später selbst nicht erfüllt, oder der, dass der Lieferer die in Rede stehende Immobilie während des Berichtigungszeitraums an Pactor Vastgoed verkauft²⁶ und der Gegenstand vor dem Ende dieses Zeitraums nicht mehr für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird. In diesen beiden Fällen kann ein Vorsteuerabzug, den der Lieferer im Zusammenhang mit dem genannten Geschäft vorgenommen hat, jedoch keinesfalls bei der Steuerpflichtigen 3 (Pactor Vastgoed) berichtigt werden, da diese nicht als Schuldnerin der Mehrwertsteuer anzusehen ist, die andere Steuerpflichtige im Rahmen eines Geschäfts in Abzug gebracht haben, an dem sie *überhaupt nicht beteiligt* ist.

25 — In Randnr. 13 ihrer Antwort auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs.

26 — Was diesen zweiten Fall angeht, weiß der Steuerpflichtige 2 beim Verkauf des Gegenstands an die Steuerpflichtige 3 nämlich genau, wie lange er ihn für steuerpflichtige Tätigkeiten bestimmt hat und dass die Mehrwertsteuer gegebenenfalls zu berichtigen sein wird.

ii) Zweites Argument

82. Nach Auffassung der niederländischen Regierung soll mit Art. 12a des Gesetzes den ungerechtfertigten Vorteilen entgegengewirkt werden, in deren Genuss der Erwerber kommen könnte. Der Erwerber könne ungeachtet seiner eigenen Erklärung, wonach er die Immobilie für besteuerte Dienstleistungen verwenden werde, diesen Gegenstand ohne Weiteres für Dienstleistungen nutzen, die von der Mehrwertsteuer befreit seien, und damit den Gegenstand erwerben, ohne dass die Mehrwertsteuer im Kaufpreis enthalten wäre, ohne also die Belastung der Mehrwertsteuer zu tragen. Deswegen erleide nicht nur der Verkäufer einen Schaden in Höhe des Betrags der Berichtigungsmehrwertsteuer, aufgrund der Optionsmöglichkeit sei vielmehr auch das Mehrwertsteuersystem als solches gefährdet. Die in Art. 13 Teil B Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung werde auf diese Weise umgangen.

83. Insoweit genügt die Feststellung, dass sich der Vorsteuerabzug für den Erwerber mit der Zahlung der Mehrwertsteuer ausgleicht. Ich vermag daher nicht zu erkennen, inwiefern die Steuerpflichtige 3 einen „ungerechtfertigten Vorteil“ gehabt haben soll.

84. Im Übrigen ergibt sich der „Unrechtstatbestand“ für den Lieferer, bei dem eine Berichtigung vorgenommen werden kann, obwohl er auf die Erklärungen des Erwerbers (der Steuerpflichtigen 3), wonach der Gegenstand für besteuerte Umsätze bestimmt werde, vertraut hat, aus dem in den niederländischen Rechtsvorschriften enthaltenen Erfordernis, dass der Erwerber die Immobilie für Umsätze zu verwenden hat, die der Mehrwertsteuer unterliegen.

85. Nach Auffassung der Kommission ist diese Voraussetzung, nach der es für die Besteuerung eines Grundstücksgeschäfts erforderlich ist, dass der Erwerber einer Immobilie diese für Zwecke verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine überflüssige Voraussetzung, da ein Steuerpflichtiger keinerlei Interesse daran habe, für die Besteuerung zu optieren, wenn er die betreffende Immobilie nicht für derartige Zwecke verwende.

86. Der Gerichtshof hat zwar bereits entschieden, dass es legitim sei, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielten, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürften jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei²⁷.

87. Die Kommission hebt jedoch hervor, dass der niederländische Fiskus durch die Streichung dieses Erfordernisses keinen Schaden erleide. Es genüge, dass der die Lieferung ausführende Steuerpflichtige (der Steuerpflichtige 2) für die Besteuerung optiere und den potenziellen Erwerbern die Wahl lasse, das Geschäft nicht zu tätigen, wenn diese Besteuerung ihnen nicht zusage, was wahrscheinlich der Fall sein werde, wenn sie Tätigkeiten ohne Recht auf Vorsteuerabzug ausführten, da sie dann endgültig mit der Mehrwertsteuer auf den Verkauf der Immobilie belastet würden. In der Praxis sei davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen, deren Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, es beim gegenwärtigen Stand der niederländischen Gesetzgebung vorzögen, eine alte Immobilie zu kaufen, und zwar entweder von anderen Steuerpflichtigen, die von der Mehrwertsteuer befreit seien, oder von Einzelpersonen, ebenfalls unter Befreiung von der Mehrwertsteuer.

88. Es ließe sich hinzufügen, dass, falls die Steuerpflichtige 3 die Zweckbestimmung der Immobilie (beispielsweise aus wirtschaftlichen Gründen) nach dem Kauf ändert, sie die Steuer, die sie an den Steuerpflichtigen 2 gezahlt hat, nicht in Abzug bringen kann, so dass die Interessen des niederländischen Fiskus gewahrt wären. Der Steuerpflichtige 2 könnte nämlich seinen Vorsteuerabzug

27 — Vgl. u. a. Urteile vom 11. Mai 2006, *Federation of Technological Industries u. a.* (C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 30), vom 21. Februar 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, Slg. 2008, I-771, Randnr. 20), und vom 21. Dezember 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, Slg. 2011, I-14191, Randnr. 22).

aufrechterhalten, die Steuerpflichtige 3 könnte aber die Mehrwertsteuer, die sie selbst infolge der dem Königreich der Niederlande eingeräumten Abweichungsbefugnis – eine Abweichungsbefugnis, die für jedermann richtungweisend geworden ist – im Verfahren der Steuerschuldverlagerung gezahlt hat, nicht mehr in Abzug bringen.

89. Abgesehen davon steht dem nichts entgegen, dass die niederländischen Rechtsvorschriften die Voraussetzung, die sich darauf bezieht, dass der Erwerber die Immobilie für besteuerte Tätigkeiten verwenden muss, um das Optionsrecht zur Besteuerung der Immobilien ausüben zu können, beibehalten. Ich glaube, dass es tatsächlich Sache der Mitgliedstaaten ist, die Einzelheiten der Ausübung des Optionsrechts festzulegen. Der nationale Gesetzgeber ist jedoch verpflichtet, aus seiner Wahl alle Konsequenzen zu ziehen, ohne dass er dem Erwerber Verpflichtungen auferlegen könnte, die über das hinausgehen, was nach der Unionsregelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zulässig ist.

iii) Drittes Argument

90. Die niederländische Regierung ist der Ansicht, der Steuerpflichtige 2 habe die Mehrwertsteuer nicht „zu Unrecht“ in Abzug gebracht, da der ursprüngliche Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt seiner Vornahme korrekt angewandt worden sei.

91. An dieser Stelle soll der Hinweis genügen, dass der Steuerpflichtige 2 den Gegenstand unter Nichtbeachtung der für den Kauf vom Steuerpflichtigen 1 vorgesehenen Voraussetzungen, nämlich dass der Gegenstand ausschließlich steuerpflichtigen Umsätzen dienen soll, veräußert hat. Dies führt im Übrigen zur Berichtigung der Mehrwertsteuer, die er in Abzug gebracht hat.

iv) Viertes Argument

92. Die niederländische Regierung weist in ihrer Antwort auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs darauf hin, dass sich eine Situation, in der die Mehrwertsteuer bei einem anderen Steuerpflichtigen erhoben werde, auch bei Anwendung von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie ergebe. Diese Vorschrift betreffe den Fall der Übertragung eines Unternehmens auf einen Steuerpflichtigen. In diesem Fall trete der Steuerpflichtige in die Stellung des Veräußerers ein. Auch in dieser Konstellation könne eine Berichtigungsmehrwertsteuer nur bei einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug vorgenommen habe, erhoben werden, was den Ansatz der niederländischen Regierung rechtfertige.

93. Insoweit genügt die Feststellung, dass, auch wenn es nach dem genannten Art. 5 Abs. 8 ausdrücklich zulässig ist, die Berichtigungsmehrwertsteuer bei einem anderen Steuerpflichtigen als demjenigen, der die Mehrwertsteuer in Abzug gebracht hat, zu erheben, die Art. 20 und 21 der Sechsten Richtlinie nichts dergleichen explizit vorsehen. Folglich kann dieses Argument die in den vorliegenden Schlussanträgen befürwortete Analyse nicht in Frage stellen.

v) Fünftes Argument

94. Schließlich führt Irland die Randnrn. 90 f. des Urteils Halifax u. a.²⁸ an, wonach „[die Sechste] Richtlinie ... nur in Artikel 20 die Voraussetzungen dafür fest[legt], dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung berichtigt werden kann ... Es ist also grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Mehrwertsteuer nachträglich vom Fiskus erhoben werden kann, wobei jedoch die Grenzen, die sich aus dem [Unions]recht ergeben, beachtet werden müssen“.

95. Ich glaube nicht, dass das Urteil Halifax u. a. die Würdigung in den vorliegenden Schlussanträgen in Frage stellt.

96. Insoweit genügt die Feststellung, dass sich Randnr. 90 des genannten, von Irland angeführten Urteils auf ein und dasselbe Geschäft beschränkt.

3. Art. 12a des Gesetzes und die Entscheidung 88/498

97. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Befugnis zur Erhebung der infolge der Berichtigung geschuldeten Mehrwertsteuer bei einem anderen Steuerpflichtigen gegebenenfalls auf eine auf der Grundlage von Art. 27 der Sechsten Richtlinie erteilte Ermächtigung gestützt werden könnte. Es fügt jedoch hinzu, dass eine Ermächtigung im Sinne dieser Vorschrift im Hinblick auf die Einführung von Art. 12a des Gesetzes weder vom Königreich der Niederlande beantragt noch ihm erteilt worden sei.

98. Abgesehen davon ist die Kommission der Auffassung, die dem Königreich der Niederlande später in Form der Entscheidung 88/498 erteilte Abweichungsbefugnis sei zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits in Kraft gewesen.

99. Wie dem auch sei, meiner Meinung nach kann diese Abweichungsbefugnis die Besteuerung der Steuerpflichtigen 3 unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht rechtfertigen.

100. Dagegen, und dies war ihr einziger Zweck, hat sie dazu gedient, denjenigen zur Zahlung der Mehrwertsteuer zu veranlassen, der sie in Abzug bringen wird, nämlich den Steuerpflichtigen 2 für das erste Geschäft und die Steuerpflichtige 3 für das zweite Geschäft, was diese im Übrigen anscheinend getan haben.

101. Wäre es außerdem nicht in gewisser Weise widersprüchlich, die Auffassung zu vertreten²⁹, die Verlagerung der Berichtigungsmehrwertsteuer auf den Erwerber sei schon allein auf der Grundlage der Sechsten Richtlinie zulässig, gleichzeitig aber eine Abweichungsbefugnis nach Art. 27 dieser Richtlinie als Ermächtigung für den in Art. 12a des Gesetzes vorgesehenen Mechanismus beantragt zu haben?

102. Die niederländische Regierung macht gleichwohl geltend, mit einer Vorschrift wie Art. 12a des Gesetzes werde jedenfalls die Ermächtigung verlängert, die durch die auf der Grundlage von Art. 27 der Sechsten Richtlinie erlassene Entscheidung 88/498 erteilt worden sei.

28 — Urteil vom 21. Februar 2006 (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnrn. 90 f.). Vgl. auch Beschluss vom 3. März 2004, Transport Service (C-395/02, Slg. 2004, I-1991, Randnrn. 27 f.).

29 — In Randnr. 21 der Antwort der genannten Regierung auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs.

103. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden. Mehr noch: Ich glaube (wie die Kommission), dass im Hinblick darauf, dass es erforderlich war, eine auf Art. 27 der Sechsten Richtlinie gestützte abweichende Maßnahme zu ergreifen, um das Königreich der Niederlande zu ermächtigen, den Erwerber zum Schuldner der Mehrwertsteuer auf ein Grundstücksgeschäft zu machen, an dem er beteiligt gewesen ist, ein Rückgriff auf das gleiche Verfahren bei einer Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, mit der nicht nur der Steuerschuldner ausgetauscht werden soll, sondern darüber hinaus zu diesem Zweck ein Steuerpflichtiger bezeichnet wird, der mit dem betreffenden Geschäft nichts zu tun hat, umso erforderlicher wäre.

104. Im Ergebnis bin ich der Meinung, dass es nach der Sechsten Richtlinie nicht zulässig ist, dass, falls der ursprüngliche Vorsteuerabzug gemäß Art. 20 dieser Richtlinie in dem Sinne berichtigt wird, dass der Betrag der abgezogenen Vorsteuer ganz oder teilweise zu erstatten ist, dieser Betrag bei einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der zuvor den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, insbesondere bei demjenigen, an den dieser Steuerpflichtige einen Gegenstand geliefert hat und der an dem betreffenden Geschäft nicht beteiligt war, erhoben wird.

IV – Ergebnis

105. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Hoge Raad der Niederlanden wie folgt zu beantworten:

Nach 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 in der für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung ist es nicht zulässig, dass, falls der ursprüngliche Vorsteuerabzug gemäß Art. 20 dieser Richtlinie in dem Sinne berichtigt wird, dass der Betrag der abgezogenen Vorsteuer ganz oder teilweise zu erstatten ist, dieser Betrag bei einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der zuvor den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, insbesondere bei demjenigen, an den dieser Steuerpflichtige einen Gegenstand geliefert hat und der an dem betreffenden Geschäft nicht beteiligt war, erhoben wird.