

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

ANTONIO TIZZANO

vom 16. Dezember 2004(1)

Rechtssache C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

gegen

Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden)

„Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Rechtssicherheit – Vertrauensschutz – Änderung der nationalen Regelung – Bestellung eines Nießbrauchs – Früher steuerbarer Umsatz – Befreiung – Rückwirkende Anwendung – Vereinbarkeit“

1. Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 18. Oktober 2002 dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG eine Frage danach vorgelegt, ob die Sechste Richtlinie 77/388/EWG sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Regelung entgegenstehen, die rückwirkend bestimmte, vorher der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze von der Steuer befreit und auf diese Weise denjenigen, die sie ursprünglich entrichtet hatten, einen erworbenen Anspruch auf Berichtigung des ursprünglichen Abzugs nimmt.

I – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsregelung

2. Im vorliegenden Fall sind neben den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, die allgemeine Grundsätze der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, die Artikel 17 und 20 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) (2) ins Gedächtnis zu rufen.

3. Artikel 17, der die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug betrifft, 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,

...“

4. Artikel 20, der dagegen die Berichtigung der Vorsteuerabzüge betrifft, sieht vor:

„(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.

(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.

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

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

...“

B – Nationale Regelung

5. In einer Pressemitteilung vom 31. März 1995 gab der Staatssecretaris van Financiën (niederländischer Staatssekretär für Finanzen) das Vorhaben des Ministerrats bekannt, dem Parlament einen Gesetzentwurf zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 28. Juni 1968 (3) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vorzulegen. In der Mitteilung wurden die wesentlichen Punkte der Gesetzesänderung erläutert, und es wurde angekündigt, dass diese Änderung nach ihrer Billigung mit Wirkung ab dem Datum der Pressemitteilung in Kraft treten werde.

6. Tatsächlich trat das angekündigte Gesetz (4) (im Folgenden: Änderungsgesetz) am 29. Dezember 1995 in Kraft. Zu dem Zweck, „der unerwünschten und unzulässigen Ausnutzung der Regelung für Grundstücke“ entgegenzutreten (5), sah das Gesetz vor, dass dann, wenn die vereinbarte Vergütung für die Bestellung eines dinglichen Rechts an einem Grundstück geringer als der Verkehrswert dieses Rechts ist, dieser Vorgang nicht mehr als der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferung eines Gegenstands gilt, sondern einer von der Umsatzsteuer befreiten Vermietung gleichzustellen ist (vgl. Artikel 3 Absatz 2 und 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5, die der Umsetzung von Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b und Artikel 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dienen).

7. Auch wenn dies im vorliegenden Fall nicht von besonderer Bedeutung ist, sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass das Änderungsgesetz auf diese Weise die Möglichkeit für die Parteien von Grundstücksmietverträgen beseitigt hat, für die Besteuerung der Vermietung zu optieren. Für Verträge, die vor dem 31. März 1995 geschlossen wurden, gilt eine Übergangsregelung für die Beseitigung dieser Möglichkeit.

8. Wie in den Pressemitteilungen angekündigt, wurde im Änderungsgesetz der Zeitpunkt seines Inkrafttretens auf den 31. März 1995, 18.00 Uhr, festgesetzt (Artikel V).

II – Sachverhalt und Verfahren

9. Nach dem Vorlagebeschluss wurden der Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (Wohnungsbauvereinigung „Goed Wonen“, deren Rechtsnachfolgerin die Stichting „Goed Wonen“ ist, im Folgenden: Vereinigung GW) drei zur Vermietung bestimmte Wohnungskomplexe überlassen. Während des Baus dieser Wohnungen hatte die Vereinigung von der durch das

ationale Recht zugebilligten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die von ihr für die empfangenen Gegenstände und Dienstleistungen an dem Werk entrichtete Mehrwertsteuer nicht abzuziehen.

10. Am 28. April 1995 gründete die Vereinigung GW die Stiftung „De Goede Woning“ (im Folgenden: Stiftung GW), der sie am selben Tag einen Nießbrauch für die Dauer von zehn Jahren an den Wohnungen bestellte. Für diese Bestellung erhielt sie eine Vergütung, die niedriger als der Gestehungspreis der Wohnungen war, und entrichtete gemäß dem damals geltenden Mehrwertsteuergesetz die geschuldete Mehrwertsteuer.

11. Nach diesem Vorgang beschloss die Vereinigung, gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die Berichtigung der zuvor nicht abgezogenen Steuer auf die Baukosten zu beantragen. In ihrer Mehrwertsteuererklärung für die Zeit vom 1. April bis zum 30. Juni 1995 gab sie daher einerseits die der Stiftung GW für die Bestellung des Nießbrauchs in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in Höhe von 645 067 NLG und andererseits den Betrag der für die Errichtung der Wohnungen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer in Höhe von 1 285 059 NLG an, die sie als Vorsteuer abzog.

12. Auf der Grundlage dieser Erklärung erstattete der Inspecteur für Steuern der Vereinigung GW 639 992 NLG.

13. Nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes und in dessen Anwendung änderte der Inspecteur jedoch seine Entscheidung und stufte die von der Vereinigung vorgenommene Nießbrauchsbestellung als steuerbefreiten Umsatz ein. Aufgrund dessen versagte er der Vereinigung den bereits erworbenen Anspruch auf Berichtigung und verlangte von ihr im Zusammenhang damit die Rückzahlung eines Betrages von 1 285 059 NLG, sodann von Amts wegen ermäßigt auf 639 992 NLG, also in Höhe der tatsächlich erstatteten Mehrwertsteuer.

14. Nachdem der inzwischen eingelegte Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob die Vereinigung GW beim Gerichtshof Arnheim Klage; dieser bestätigte mit Urteil vom 20. Mai 1998 den Steuerbescheid in der von der Steuerverwaltung herabgesetzten Höhe.

15. Die Vereinigung GW legte daraufhin Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein. Dieser hegte Zweifel vor allem an der Vereinbarkeit der Artikel 3 Absatz 2 und 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes und legte dem Gerichtshof daher ein erstes Vorabentscheidungsersuchen vor.

16. Der Gerichtshof hat diese Zweifel jedoch zurückgewiesen und im Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-326/99 („Goed Wonen“, Slg. 2001, I-6831) entschieden, dass die Sechste Richtlinie einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 nicht entgegensteht, „wonach die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dinglicher Rechte an Grundstücken, der Verzicht auf sie oder ihre Kündigung nur dann als ‚Lieferung von Gegenständen‘ eingestuft werden kann, wenn der als Entgelt für diese Umsätze gezahlte Betrag zuzüglich des Betrages der Mehrwertsteuer mindestens dem wirtschaftlichen Wert des Grundstücks entspricht, auf das sich diese Rechte beziehen“. Das Gleiche gilt für eine nationale Rechtsvorschrift wie Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5, die „es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die Begründung – für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung – eines dinglichen Rechts, das wie der im Ausgangsverfahren fragliche Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird“.

17. Nach dem Erlass dieses Urteils stellte sich der Hoge Raad jedoch noch immer die Frage nach der Vereinbarkeit des Änderungsgesetzes mit dem Gemeinschaftsrecht, jedoch unter einem anderen Gesichtspunkt. Insbesondere fragte er sich, ob dieses Gesetz, das inhaltlich für zulässig erachtet wird, rückwirkend in der Weise angewendet werden kann, dass einem Steuerpflichtigen ein erworbener Anspruch auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs entzogen wird.

18. Daher hat sich der Hoge Raad erneut an den Gerichtshof gewandt und ihm jetzt folgende Frage gestellt:

Untersagen es die Artikel 17 und 20 der Sechsten Richtlinie oder aber die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit, dass – in einem Fall, in dem weder Steuerhinterziehung noch Missbrauch, noch die Änderung der beabsichtigten Verwendung des Investitionsgegenstands vorliegen – die Berichtigung der von

einem Steuerpflichtigen nicht in Abzug gebrachten Mehrwertsteuer, die er für einen (unbeweglichen) Gegenstand entrichtet hat, der ihm geliefert worden ist und den er ursprünglich zur (nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden) Vermietung, jedoch nachträglich zu einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Handlung bestimmte (im vorliegenden Fall der Bestellung eines dinglichen Nießbrauchs), allein deshalb rückgängig gemacht wird, weil infolge einer Gesetzesänderung, die zu dem Zeitpunkt, zu dem die erwähnte Handlung vollzogen wurde, noch nicht erfolgt war, diese Handlung rückwirkend als befreite Handlung ohne Abzugsrecht betrachtet wird?

19. In dem auf diese Weise eingeleiteten Verfahren haben die Vereinigung GW, die Regierung der Niederlande und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht und sind – zusammen mit der schwedischen Regierung – in der mündlichen Verhandlung vom 26. Oktober 2004 angehört worden.

III – Rechtliche Erwägungen

20. Bevor ich die Frage behandle, die die Beteiligten des vorliegenden Verfahrens erörtern, ist der Bereich einiger Fragen zu klären, die allerdings nicht umstritten sind.

21. Zu diesem Zweck ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ein Steuerpflichtiger befugt ist, von der von ihm geschuldeten Steuer „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“, abzuziehen, „[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

22. Ferner wird nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der ursprüngliche Vorsteuerabzug u. a. dann berichtigt, wenn dieser „höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

23. Im vorliegenden Fall besteht zwischen dem vorlegenden Gericht und sämtlichen Verfahrensbeteiligten grundsätzlich Einigkeit darüber, dass die Vereinigung GW vor der Verabschiedung des Änderungsgesetzes vom 29. Dezember 1995 den Anspruch erworben hatte, die ihr für die angefallenen Baukosten belastete Mehrwertsteuer abzuziehen. Diese Steuer war nämlich im Sinne von Artikel 17 entrichtet für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen für die Fertigstellung der Wohnungen, die dann für einen Umsatz (die Bestellung des Nießbrauchs) verwendet wurden, der zum Zeitpunkt seiner Vornahme der Steuer unterlag.

24. Unstreitig ist auch, dass die Vereinigung GW, nachdem sie die Mehrwertsteuer nicht während der Erstellung der Wohnungen abgezogen hatte, daraufhin einen Anspruch auf Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a hatte.

25. Umstritten ist jedoch, ob der Anspruch auf Abzug (oder genauer auf Berichtigung des Abzugs), der auf diese Weise erworben wurde, durch ein nationales Gesetz wie das Änderungsgesetz rückwirkend beseitigt werden kann, das einen Umsatz (die Bestellung beschränkter dinglicher Rechte gegen eine Vergütung, die unter deren wirtschaftlichem Wert liegt), der zuvor der Steuer unterlag, von der Mehrwertsteuer befreit.

26. Ich möchte sogleich ausführen, dass ich den Standpunkt der Vereinigung GW und der Kommission teile, wonach in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem das berechtigte Vertrauen von Einzelpersonen nicht gebührend geschützt worden ist, der Grundsatz der Rechtssicherheit der rückwirkenden Anwendung nationaler Steuerbestimmungen wie der Artikel 3 Absatz 2 und 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des hier in Rede stehenden Gesetzes entgegensteht.

27. Diese Lösung steht meines Erachtens im Einklang mit der gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach bekanntlich der Grundsatz der Rechtssicherheit Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung ist und daher nicht nur von den Organen der Gemeinschaft (6) , sondern auch von den Mitgliedstaaten „bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden [muss]“ (7) . Dieser Grundsatz gilt daher für ein nationales Gesetz wie das Änderungsgesetz, das verschiedene Bestimmungen des

Mehrwertsteuergesetzes ändert, die zur Durchführung der Sechsten Richtlinie bestimmt sind (vgl. vorstehend, Nr. 6).

28. Wie die Vereinigung GW zu Recht ausgeführt hat, verbietet es der in Rede stehende Grundsatz, „den Beginn der zeitlichen Geltung eines [normativen] Rechtsakts der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen“ (8) . Im Bereich der Mehrwertsteuer angewandt, verbietet er es daher, dass „einem Steuerpflichtigen durch eine Änderung des nationalen Rechts rückwirkend ein auf der Grundlage der Sechsten Richtlinie erworbenes Recht auf Vorsteuerabzug genommen wird“ (9) .

29. Dies vorausgeschickt, ist jedoch noch zu bedenken, dass, ebenfalls nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, „dies aber ausnahmsweise dann anders sein kann, wenn das angestrebte Ziel es verlangt und das berechnigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist“ (10) .

30. So hat der Gerichtshof beispielsweise in den Rechtssachen Racke und Ecker in Erwägung u. a. „der zur damaligen Zeit herrschenden außergewöhnlichen Lage“ die rückwirkende Anwendung einer Verordnung zugelassen, die Währungsausgleichsbeträge bei der Einfuhr im Weinhandel im Fall erheblich schwankender Wechselkurse der nationalen Währungen festsetzte, die durch eine erhebliche Änderung des internationalen Währungssystems verursacht worden waren (11) . Ferner wurde im Urteil Amylum eine Verordnung für rechtmäßig befunden, die rückwirkend eine Quoten- und Abgabenregelung für die Isoglukoseproduktion einführt, weil der Gerichtshof eine erste Verordnung, die diese Maßnahmen bereits eingeführt hatte, wegen Verletzung wesentlicher Formvorschriften für nichtig erklärt hatte (12) .

31. Schließlich hat der Gerichtshof, um ein letztes, aber sehr bedeutsames Beispiel anzuführen, in der Rechtssache Zuckerfabrik Süderdithmarschen die Gültigkeit einer Verordnung bestätigt, die zu Lasten der Zuckerhersteller eine Abgabe für ein bereits abgelaufenes Wirtschaftsjahr einführt, in dem wegen eines abrupten Verfalls des Dollars und der Weltzuckerpreise erhebliche Verluste für die gemeinsame Marktorganisation für Zucker verzeichnet wurden (13) . In seiner Entscheidung hat der Gerichtshof zunächst das Vorliegen dieser außergewöhnlichen Lage festgestellt und dann geprüft, ob die beiden erwähnten Voraussetzungen (Notwendigkeit und Schutz des berechtigten Vertrauens) vorliegen.

32. Wenn ich nun zum vorliegenden Fall komme, so scheint mir vor allem, dass in diesem, wie die Vereinigung GW zu Recht ausgeführt hat, keine „außergewöhnlichen Umstände“ vorliegen, die mit den erwähnten vergleichbar sind.

33. Denn als der niederländische Gesetzgeber beschloss, das Mehrwertsteuergesetz rückwirkend zu ändern, stand er nicht einer überraschenden Finanzkrise oder unvorhersehbaren Haushaltsproblemen gegenüber. Er stellte lediglich fest, dass seit einigen Jahren bestimmte Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern „in wachsendem Umfang die für Grundstücke geltende Mehrwertsteuerregelung ... in einer Weise ausnutzen, die vom Gesetzgeber nicht vorgesehen war“. Diese bedienten sich nämlich verschiedener rechtlicher, im Übrigen *rechtmäßiger* Hilfsmittel (14) , um zu erreichen, dass „die Grundstücke mit einer ... niedrigeren – und in bestimmten Fällen sehr viel niedrigeren – Steuer als vorgesehen belastet wurden“ (15) .

34. Es handelte sich daher zweifelsohne wegen des immer stärkeren Rückgangs des Aufkommens aus der Mehrwertsteuer um eine heikle Lage. Ich vermag jedoch nicht zu erkennen, inwiefern diese als außergewöhnlich in dem beschriebenen Sinne einer bestimmten durch überraschende, unerwartete und unvorhersehbare Ereignisse gekennzeichneten Situation angesehen werden kann.

35. Dies ist jedoch nicht alles. Meines Erachtens bestehen nämlich im vorliegenden Fall ernsthafte Zweifel auch daran, ob die beiden Voraussetzungen vorliegen, von denen nach der erwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. vorstehend, Nr. 29) die Möglichkeit abhängig ist, rückwirkende Bestimmungen zu erlassen, nämlich (i) die *Notwendigkeit* der Verleihung dieser Rückwirkung, um das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel zu erreichen, und (ii) der Schutz des berechtigten Vertrauens der Betroffenen.

36. Was nun die erste Voraussetzung angeht, so stimme ich mit der Vereinigung GW überein,

wenn sie geltend macht, dass die Rückwirkung des Änderungsgesetzes nicht „notwendig“ gewesen sei, um das von der niederländischen Regierung erklärte Ziel zu erreichen, eine „unerwünschte Ausnutzung“ des Steuerrechts zu verhindern, die einen Rückgang des Aufkommens aus der Mehrwertsteuer auf Grundstücke verursachte. In einer Lage wie der des vorliegenden Falles lässt sich nämlich die Ansicht kaum halten, dass das Ziel, Verhaltensweisen abzustellen, die an sich rechtmäßig waren und sich über mehrere Jahre hinweg erstreckten, nur mit einem rückwirkenden Gesetz wirksam habe verfolgt werden können. Da wir es hier nicht mit der überraschenden Entdeckung einer unerwarteten und unvorhersehbaren Situation zu tun haben, hätte es ein Gesetz, das die „unerwünschten“ Hilfsmittel nur für die Zukunft verboten hätte, jedenfalls erlaubt, diese mit einem relativen (weil zeitlich begrenzten und immerhin mit lange Zeit hingenommenen Verhaltensweisen zusammenhängenden) wirtschaftlichen Schaden abzustellen, ohne in schwerwiegender Weise den Grundsatz der Rechtssicherheit zu verletzen.

37. Zum anderen kann, um zur zweiten Voraussetzung überzugehen, auch nicht angenommen werden, dass im vorliegenden Fall das berechtigte Vertrauen der Betroffenen durch die Verbreitung einer Pressemitteilung gebührend geschützt worden sei, mit der gerade mitgeteilt wurde, dass ab 31. März 1995 die Bestellung beschränkter dinglicher Rechte an Grundstücken einer steuerbefreiten Vermietung gleichgestellt wird.

38. Zwar besteht, wie auch die schwedische Regierung ausgeführt hat, die Praxis sämtlicher Mitgliedstaaten gerade darin, gesetzgeberische Vorhaben durch Pressemitteilungen im Voraus bekannt zu machen, damit die Adressaten dieser Maßnahmen so rechtzeitig informiert werden. Doch kann die Bedeutung dieser Praxis, abgesehen von allen anderen Erwägungen, im Kontext eines Gemeinsamen Marktes, auf dem sich alle europäischen Wirtschaftsteilnehmer betätigen und in dem die üblicherweise verfolgte Praxis sich eher von dem Grundsatz leiten lässt, dass die Verhaltensweisen der Bürger nicht von Pressemitteilungen, sondern von Gesetzen ausgerichtet und bestimmt werden, meines Erachtens nicht verallgemeinert werden. Im Ergebnis können, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, besondere Verhaltensweisen eines Mitgliedstaats im Gemeinschaftsrahmen nicht dazu führen, dass Einzelpersonen im Allgemeinen und Steuerpflichtigen im Besonderen abverlangt wird, den Ankündigungen in der Presse größeren Glauben zu schenken als dem geltenden Recht.

39. Damit ist noch nicht berücksichtigt, dass, wie im vorliegenden Fall, die in einer Pressemitteilung allgemein angekündigten Bestimmungen mit ihrem konkreten Inhalt und ihrer tatsächlichen Bedeutung erst dann bekannt werden, wenn der entsprechende Gesetzentwurf dem Parlament vorgelegt worden ist, und dass sie dennoch, wie es auch hier der Fall war, im Lauf des parlamentarischen Geschäftsgangs zahlreichen Änderungen unterliegen.

40. Im vorliegenden Fall konnte daher nicht verlangt werden, dass die Vereinigung GW, die im Übrigen keine Rechtspflicht zur Kenntnisnahme von der Mitteilung vom 31. März 1995 traf, sich bereits am 28. April 1995 an die unsicheren Gebote dieser Mitteilung anstatt an die sicheren Bestimmungen des seit 1968 geltenden Mehrwertsteuergesetzes halten würde. Dies umso mehr, als sie von Anfang an gerade auf dieses Gesetz vertraut hatte, um unter den möglichen Optionen die steuerlich vorteilhafteste Art des Vorgehens zu wählen (die Bestellung des Nießbrauchs). Selbst wenn sie überdies anstelle einer allgemeinen Pressemitteilung den Inhalt der angekündigten Änderungen hätte genau zur Kenntnis nehmen können, hätte sie diesen Vorgang doch anders und gleichwohl immer noch rechtmäßig durch Lösungen gestalten können, die es ihr dennoch ermöglicht hätten, auch im neuen rechtlichen Kontext zumindest teilweise den Anspruch auf Abzug aufrechtzuerhalten (beispielsweise durch Vereinbarung einer Vergütung, die, wenn auch nur um ein Weniges, über dem wirtschaftlichen Wert des eingeräumten Rechts gelegen hätte).

41. Es kann auch nicht eingewandt werden, dass der Gerichtshof im Urteil *Gemeente Leusden und Holin Groep* vom 29. April 2004 (16) in Bezug auf das hier in Rede stehende Gesetz bereits festgestellt habe, dass dieses kein „berechtigtes Vertrauen verletzen [kann]“.

42. Denn in diesem Fall, der allerdings andere Bestimmungen des Änderungsgesetzes (und zwar diejenigen über die Aufhebung des Rechts auf Option für die Besteuerung der

Grundstücksmietverträge, vgl. vorstehend Nr. 7) betraf, hatte der niederländische Gesetzgeber das berechtigte Vertrauen der Betroffenen nicht nur durch die Pressemitteilung geschützt, in der „auf die ... geplante Gesetzesänderung hingewiesen [wurde]“, sondern auch dadurch, dass in diese eine Übergangsregelung aufgenommen wurde, die „den Übergang von einer der Mehrwertsteuer unterliegenden zu einer von ihr befreiten Vermietung erst mit Wirkung vom Inkrafttreten des Gesetzes“ vorsah und die damit „den Parteien von Mietverträgen Zeit [ließ], sich bis zu diesem Tag über die Folgen dieser Gesetzesänderung zu verständigen“ (17) .

43. In den heute untersuchten Bestimmungen (die die Befreiung der Bestellung beschränkter dinglicher Rechte an Grundstücken betreffen) ist dagegen keine entsprechende „Übergangsregelung“ vorgesehen. Der Schutz des berechtigten Vertrauens von Privatpersonen wird daher vollständig der Pressemitteilung überlassen, die aber meines Erachtens, dies sei wiederholt, nicht als geeignet betrachtet werden kann, diesen Schutz in vollem Umfang zu gewährleisten.

44. Aus diesem Grund stelle ich fest, dass im vorliegenden Fall anders als in der Rechtssache Gemeente Leusden und Holin Groep die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes Bestimmungen wie den hier erörterten entgegenstehen, die den Betroffenen rückwirkend einen gemäß der Sechsten Richtlinie erworbenen Anspruch auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs entziehen.

45. Bevor ich zum Schluss komme, muss ich jedoch noch eine im vorliegenden Fall von der Kommission hilfsweise vorgeschlagene Lösung prüfen. Nach deren Ansicht hätten die niederländischen Behörden nämlich zwar – wegen der erwähnten Grundsätze – nicht die gesamte und sofortige Rückzahlung der erstatteten Mehrwertsteuer fordern, jedoch ohne Verletzung dieser Grundsätze eine neue, negative Berichtigung des von der Vereinigung GW vorgenommenen Vorsteuerabzugs vornehmen können, allerdings begrenzt auf die Jahre nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes. Wenn ich es richtig verstehe, hätte die nationale Verwaltung nach dieser Ansicht, da nach dem seinerzeit geltenden niederländischen Gesetz die Berichtigung über zehn Jahre verteilt werden musste, den für das Jahr 1995 abgezogenen Anteil der Mehrwertsteuer nicht mehr beeinflussen, jedoch die Rückzahlung der übrigen Mehrwertsteuer, die auf die folgenden, alle zeitlich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes liegenden neun Jahre aufzuteilen war, verlangen können.

46. Indessen glaube ich, der Kommission auf diesem Weg nicht folgen zu können. Meines Erachtens ermöglichten es nämlich die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der niederländischen Staatskasse nicht, die Rückzahlung der abgezogenen Mehrwertsteuer vollständig oder auch nur teilweise im Wege einer Berichtigung gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zu verlangen.

47. Ich möchte in diesem Zusammenhang daran erinnern, dass nach dieser Bestimmung der „ursprüngliche Vorsteuerabzug ... nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt [wird], und zwar *insbesondere* ... 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* ...“ (18)

48. In Artikel 20 Absatz 2, der die Einzelheiten der Berichtigung für Investitionsgüter regelt, wird dann klargestellt, dass sich diese „auf einen Zeitraum von fünf Jahren“ erstreckt (bei Grundstücken kann dieser Zeitraum „bis auf 10 Jahre“ verlängert werden); ferner heißt es: „Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren.“ Schließlich erfolgt die Berichtigung „*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“ (19) .

49. Meines Erachtens ist die korrekteste Auslegung der angeführten Bestimmungen diejenige, die die Anwendung des Instruments der Berichtigung auf Fälle der *Änderung der Sachlage*

beschränkt, nach der der ursprüngliche Abzug berechtigt war. Ich habe jedoch starke Zweifel daran, dass die Berichtigung, wie die Kommission meint, auch auf Fälle wie den vorliegenden erstreckt werden kann, in dem die *Rechtslage* geändert wurde, auf der dieser Abzug beruhte.

50. Denn Artikel 20 Absatz 1, der die Berichtigungstatbestände aufführt, enthält die Wendung „insbesondere“ und gibt damit zu erkennen, dass die Aufzählung nicht erschöpfend ist. Ferner bestimmt Artikel 20 Absatz 2 allgemein, dass die Berichtigung unter Berücksichtigung „der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug“ (20) vorzunehmen ist, ohne klarzustellen, ob es sich nur um tatsächliche oder auch um rechtliche Änderungen handelt.

51. Allerdings kann nicht übersehen werden, dass Artikel 20 bei der beispielhaften Aufführung der Fälle, in denen die Berichtigung durchzuführen ist (rückgängig gemachte Käufe oder erlangte Rabatte), und derjenigen, in denen sie ausnahmsweise nicht vorgeschrieben ist (unterbliebene Bezahlung der Umsätze, Zerstörung oder Verlust der Gegenstände und Entnahmen für Geschenke und Muster), stets Fälle von Änderungen der Sachlage anführt. Dies veranlasst mich, wie ich bereits ausgeführt habe, zu der Ansicht, dass nur in Fällen dieser Art (auch anderen als den ausdrücklich angeführten, die jedoch stets zu dieser Kategorie gehören müssen) die Änderung des Abzugs im Wege der Berichtigung vorgenommen werden kann.

52. Jedenfalls würde die Berichtigung im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b, wenn sie abweichend davon auch bei einer Änderung der Regelung zugelassen werden sollte, auf die der Abzug gestützt wurde, letztlich entsprechende Rückwirkung auf das Verlangen der Rückzahlung des Abzugs entfalten. Dies deshalb, weil dies dem Steuerpflichtigen rückwirkend zumindest einen Teil des Abzugsanspruchs entziehen würde, den er bereits in vollem Umfang erworben hatte.

53. Im vorliegenden Fall würde dies ebenfalls eine Verletzung des geschützten Vertrauens der Betroffenen und damit des Grundsatzes der Rechtssicherheit bedeuten, weil der Vereinigung GW rückwirkend, wenn auch nur teilweise, der vor der Verabschiedung des Änderungsgesetzes entstandene Abzugsanspruch entzogen würde.

54. Aus den angegebenen Gründen schlage ich daher vor, auf die untersuchte Frage zu antworten, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie, ohne dass Missbrauch oder Steuerhinterziehung vorliegen, den Anspruch auf Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer für ein Grundstück erworben hat, das ihm überlassen worden ist und für das, nachdem es ursprünglich zur Vermietung (nicht der Steuer unterliegender Umsatz) bestimmt war, dann ein Nießbrauch bestellt wurde (steuerbarer Umsatz), ohne dass daraufhin eine Änderung der vorgesehenen Nutzung dieses Gegenstands eingetreten ist, die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dem entgegenstehen, dass die Berichtigung der nicht abgezogenen Steuer gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der erwähnten Richtlinie nur deshalb aufgehoben wird, weil nach einer zum Zeitpunkt der Bestellung des Nießbrauchs noch nicht eingetretenen Rechtsänderung dieser Umsatz rückwirkend als steuerbefreiter Umsatz betrachtet wird, bei dem kein Anspruch auf Abzug besteht.

IV – Ergebnis

55. Nach allem schlage ich dem Gerichtshof daher vor, auf die Frage des Hoge Raad der Niederlande wie folgt zu antworten:

Wenn ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, ohne dass Missbrauch oder Steuerhinterziehung vorliegen, den Anspruch auf Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer für ein Grundstück erworben hat, das ihm überlassen worden ist und für das, nachdem es ursprünglich zur Vermietung (nicht der Steuer unterliegender Umsatz) bestimmt war, dann ein Nießbrauch bestellt wurde (steuerbarer Umsatz), ohne dass daraufhin eine Änderung der vorgesehenen Nutzung dieses Gegenstands eingetreten ist, so stehen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dem entgegen, dass die Berichtigung der nicht abgezogenen Steuer gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der erwähnten Richtlinie nur deshalb aufgehoben wird, weil nach einer zum Zeitpunkt der Bestellung des Nießbrauchs noch nicht eingetretenen Rechtsänderung dieser Umsatz rückwirkend als steuerbefreiter Umsatz betrachtet wird, bei dem kein Anspruch auf Abzug besteht.

1 – Originalsprache: Italienisch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

3 – Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz über die Ersetzung der bestehenden Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem).

4 – Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Gesetz vom 18. Dezember 1995 zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes 1968, des Gesetzes über Abgaben auf den Rechtsverkehr und einiger anderer Abgabengesetze im Zusammenhang mit Bauarbeiten an Grundstücken).

5 – Vgl. Begründungserwägungen des Entwurfes des Änderungsgesetzes.

6 – Urteil vom 14. Mai 1975 in der Rechtssache 74/74 (CNTA/Kommission, Slg. 1975, 533).

7 – Urteile vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97 (Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 26), vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98 (Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279, Randnr. 44) und vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 44).

8 – Urteil vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-110/97 (Niederlande/Rat, Slg. 2001, I-8763, Randnr. 151).

9 – Urteile Schloßstraße, Randnr. 47, Marks & Spencer, Randnr. 45, und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-17/01 (Finanzamt Solingen, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 40).

10 – Urteile vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 98/78 (Racke, Slg. 1979, 69, Randnr. 20), vom 25. Januar 1979 in der Rechtssache 99/78 (Decker, Slg. 1979, 101, Randnr. 8), vom 30. September 1982 in der Rechtssache 108/81 (Amylum, Slg. 1982, 3107, Randnr. 4) und vom 21. Februar 1991 in den verbundenen Rechtssachen C-143/88 und C-92/89 (Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Slg. 1991, I-415, Randnr. 49).

11 – Urteile Racke, Randnr. 20, und Decker, Randnr. 8. Die Währungsausgleichsbeträge sind außergewöhnliche Abgaben, die bei Schwankungen der Wechselkurse die eingetretenen Preisunterschiede, ausgedrückt in nationaler Währung, beseitigen und auf diese Weise möglicherweise davon herrührende Störungen des Handelsverkehrs verhindern sollen.

12 – Urteil Amylum, Randnr. 5.

13 – Urteil Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Randnr. 52. Vgl. auch Urteil Niederlande/Rat, Randnr. 155.

14 – Wie das vorlegende Gericht selbst ausgeführt hat, stellen Hilfsmittel wie das, dessen sich die Vereinigung GW bedient hat (vgl. vorstehend, Nr. 10), die darauf gerichtet sind, die Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzugs der Mehrwertsteuer zu schaffen, die auf die Kosten für die Errichtung von Bauwerken entrichtet worden ist, keine missbräuchlichen oder betrügerischen Verhaltensweisen dar.

15 – Vgl. Begründungserwägungen des Änderungsgesetzes.

16 – Urteil vom 29. April 2004 in den verbundenen Rechtssachen C-487/01 und C-7/02 (Gemeente Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-0000).

17 – Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep, Randnrn. 80 f.

18 – Hervorhebung von mir.

19 – Hervorhebung von mir.

20 – Vgl. Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep, Randnrn. 52 und 53.