

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

FRANCIS G. JACOBS

vom 28. Oktober 2004(1)

Rechtssache C-32/03

I/S Fini H

gegen

Skatteministeriet

“
”

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen des dänischen Højesteret betrifft die Umstände, unter denen eine Person, die Räume gemietet hat, in denen sie früher eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat, die sie inzwischen jedoch aufgegeben hat, im Hinblick auf das fortdauernde Mietverhältnis weiterhin als Umsatzsteuerpflichtiger angesehen werden kann, der in dieser Eigenschaft Vorsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit diesen Räumen abziehen kann.

Rechtlicher Hintergrund

2. Das Wesen des Mehrwertsteuersystems wird in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie dargestellt (2) :

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist. Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

3. Nach Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (3) unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4. Steuerpflichtiger ist nach Artikel 4 Absatz 1, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind nach Artikel 4 Absatz 2 „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“ sowie „Leistung[en], die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfass[en]“. Artikel 4 Absatz 3 sieht vor, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten [können], die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben“.

5. Die wesentlichen Züge des Rechts auf Vorsteuerabzug sind in Artikel 17 der Sechsten

Richtlinie geregelt. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden ...“ Nach Artikel 17 Absatz 1 entsteht diese Berechtigung, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

6. Fragen in Verbindung mit der Verwendung von besteuerten eingegangenen Gegenständen und Dienstleistungen „für Zwecke“ steuerbarer Ausgangsumsätze und somit zu den Umständen, unter denen nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, sind vom Gerichtshof mehrfach geprüft worden.

7. Von einiger Bedeutung für die vorliegende Rechtssache ist die Rechtsprechung (4) , nach der derjenige, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und für den erste besteuerte Lieferungen für diesen Zweck ausgeführt werden, als Steuerpflichtiger zu gelten hat, der als solcher handelt und – ohne den tatsächlichen Geschäftsbeginn abwarten zu müssen – das Recht auf sofortigen Abzug der Mehrwertsteuer auf Lieferungen hat, die für ihn für die Zwecke seiner beabsichtigten steuerbaren Umsätze ausgeführt wurden, und zwar auch dann, wenn es tatsächlich nicht zu einem Geschäftsbeginn kommt.

8. Der Gerichtshof hat sich noch nicht speziell zur „spiegelbildlichen“ Situation geäußert, in der ein Steuerpflichtiger eine wirtschaftliche Tätigkeit zwar eingestellt hat, aber im Zusammenhang mit den für diese Tätigkeit eingegangenen Verpflichtungen weiterhin besteuerte Lieferungen erhält.

9. Er hat jedoch entschieden, dass jedenfalls dann, wenn eine Wirtschaftseinheit, die steuerbare Umsätze tätigt, als laufender Betrieb veräußert wird, die Kosten, die beim Veräußernden für die Dienstleistungen zum Zweck der Durchführung der Veräußerung anfallen, zu den Gemeinkosten des Betriebes vor der Veräußerung gehören, so dass die Umsatzsteuer auf diese Dienstleistungen grundsätzlich von der von ihm zu entrichtenden Mehrwertsteuer abgezogen werden kann (5) .

10. In Dänemark sind in der relevanten Fassung des § 3 des Momslov (Mehrwertsteuergesetz) (6) „Steuerpflichtige“ als „juristische oder natürliche Personen, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben“, definiert.

11. Die Praxis der dänischen Steuerbehörden wurde im Momsvejledning (Mehrwertsteuerrichtlinien) 2001 niedergelegt. Danach sehen die Steuerbehörden juristische oder natürliche Personen in den Fällen, die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergeben, als Personen an, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.

Sachverhalt, Verfahren und Erklärungen

12. Die I/S Fini H (im Folgenden: Fini H) ist eine zum Zweck des Betriebes eines Restaurants gegründete Gesellschaft, die dieser Tätigkeit in gemieteten Räumen nachging. Der Mietvertrag über zehn Jahre sollte bis Juli 1998 laufen und in dieser Zeit von keiner der Parteien gekündigt werden können; anschließend konnte er von jeder Partei durch Kündigung beendet werden. Das Restaurant schloss im Juli 1993, und danach blieben die Räume ungenutzt.

13. Fini H versuchte, den Mietvertrag trotz seiner Bedingungen zu beenden, aber der Vermieter stimmte nicht zu, und die einzigen anderen Mietinteressenten, die gefunden werden konnten, waren nicht bereit, dieselbe Miete zu zahlen oder den Bedingungen von Fini H für die Übernahme der Einbauten zuzustimmen. Der Vermieter hätte einen anderen Mieter akzeptiert, wenn Fini H die Mietdifferenz gezahlt hätte. Dazu war Fini H nicht bereit und blieb Mieter bis zum Ablauf des Mietvertrags.

14. Nach der Einstellung des Restaurantbetriebs gingen die beiden Gesellschafter jeweils ihren getrennten Geschäftsinteressen nach, doch blieb die Gesellschaft als solche für die Mehrwertsteuer registriert und gab Steuererklärungen ab, mit denen ein Vorsteuerabzug für Miete, Heizung, Strom und die fixen Telefonkosten geltend gemacht wurde; alle diese Positionen wurden hinsichtlich der Räume weiterhin gezahlt. Da nichts verkauft wurde und damit keine

Mehrwertsteuer anzumelden war, führte dies zu Nettozahlungen an Fini H.

15. Im September 1998 beschloss jedoch die regionale Steuerbehörde, dass die von ihr seit Oktober 1993 ausgezahlten Beträge zurückzufordern seien und dass für die Zeit von April bis September 1998 nichts ausgezahlt werde. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass Fini H seit dem dritten Quartal 1993 nicht mehr im Bereich der steuerbaren Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Momslov tätig gewesen sei, was Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei. Im November 1999 bestätigte die nationale Steuerbehörde diese Entscheidung, und im Februar 2000 erhob Fini H Klage beim Vestre Landsret.

16. Im August 2001 erhielt dieses Gericht die erlassene Entscheidung mit der Begründung aufrecht, dass nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit getätigte Mietaufwendungen, die nicht auf normale Abwicklungsmaßnahmen zurückgingen, sondern allein auf einer Unkündbarkeitsklausel beruhten, nicht als betriebliche Aufwendungen in Verbindung mit einer selbständigen Tätigkeit im Sinne von § 3 des Momslov angesehen werden könnten und dass nicht angenommen werde könne, dass Fini H gutgläubig gehandelt habe, als sie für die Umsatzsteuer registriert geblieben sei.

17. Gegen dieses Urteil wurde sodann Rechtsmittel beim Højesteret eingelegt, der um Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:

1. Betreibt derjenige, der zunächst einen Mietvertrag als Bestandteil einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit geschlossen hat und der den tatsächlichen Betrieb nun eingestellt hat, während das Mietverhältnis aufgrund einer Unkündbarkeitsklausel für eine bestimmte Zeit weiter besteht und im Zusammenhang mit der Nutzung der Mietsache nach Einstellung der tatsächlichen Tätigkeit keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen getätigt werden, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absätze 1 bis 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie?

2. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, ob der Betreffende während des restlichen Teils des Unkündbarkeitszeitraums aktiv versucht, die gewerbliche Mietsache zu nutzen, um der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen zu tätigen, oder sich der Mietsache zu entledigen, und spielt es zudem eine Rolle, wie lange der Unkündbarkeitszeitraum oder dessen restlicher Teil ist?

18. Schriftliche Erklärungen haben Fini H, die dänische Regierung und die Kommission eingereicht, die alle in der Sitzung vom 15. September 2004 mündlich Stellung genommen haben. Fini H ist der Ansicht, sie sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, während die dänische Regierung und die Kommission den gegenteiligen Standpunkt vertreten.

19. Fini H macht im Wesentlichen geltend, dass sie deshalb ein Recht auf Vorsteuerabzug habe, weil das Mietverhältnis für den Beginn oder die Durchführung einer wirtschaftlichen Tätigkeit eingegangen worden sei. Sie führt die Urteile Rompelman, INZO und Breitsohl an (7), wobei sie besonders auf die Bezugnahme des Gerichtshofes auf die Grundsätze der Neutralität der Besteuerung und der Rechtssicherheit abstellt. Wenn sie nicht abzugsberechtigt wäre, würde sie mit der Vorsteuer für Lieferungen belastet, die sie für einen Betrieb, der steuerbare Ausgangsumsätze tätige, erhalten habe, und Verpflichtungen, die sie im geschäftlichen Rahmen eingegangen sei, würden infolge einer späteren Änderung der Umstände ihren Charakter ändern. In der Sitzung hat Fini H betont, dass die Dauer des Unkündbarkeitszeitraums im Geschäftsleben gängige Praxis sei.

20. Die dänische Regierung weist auf die Passage „zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ in Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie hin. Wenn ein Steuerpflichtiger Gegenstände nicht mehr für einen solchen Zweck nutze, ende das Recht auf Vorsteuerabzug zur selben Zeit wie die wirtschaftliche Tätigkeit oder innerhalb einer angemessenen kurzen Zeit danach; der Steuerpflichtige könne nicht deshalb eine unbegrenzte Berechtigung genießen, weil er früher eine solche Tätigkeit ausgeübt habe. Bei der Beendigung der genannten Tätigkeit müsse sich der Steuerpflichtige der Gegenstände entledigen oder sie anderweitig zur Erzielung von Einnahmen nutzen. Im vorliegenden Fall sei nicht versucht worden, die Räume oder das Mietverhältnis zu

diesem Zweck zu nutzen. Die fortdauernden Aufwendungen stünden nicht im Zusammenhang mit dem Beginn, der Durchführung oder der Beendigung der Geschäftstätigkeit. Es würde gegen den Grundsatz der Neutralität der Besteuerung verstoßen, wenn ein Recht auf Vorsteuerabzug unter diesen Umständen anerkannt würde, da keine Mehrwertsteuer an irgendeinen Endverbraucher weitergereicht werde. Dagegen stehe die Verweigerung dieses Rechts im Einklang mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, weil sie auf objektiven und feststellbaren Merkmalen beruhe. Die von Fini H angeführte Rechtsprechung betreffe eine andere Situation und sei nicht übertragbar. Aus anderen Entscheidungen (8) ergebe sich vielmehr klar, dass der Status als Mieter allein keine wirtschaftliche Tätigkeit begründen könne.

21. Die Kommission bemerkt erstens, dass in der Rechtsprechung des Gerichtshofes – von den Urteilen Rompelman bis Breitsohl (9) – anerkannt sei, dass die Steuerbehörden den objektiven Nachweis für die erklärte Absicht einer Person verlangen könnten, einer zu steuerbaren Umsätzen führenden wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, und bei Fehlen eines solchen Nachweises das Recht auf Vorsteuerabzug verneinen könnten. Zweitens würden bestimmte Umsätze z. B. im Zusammenhang mit der Einstellung eines Betriebes nach wie vor noch „für Zwecke“ steuerbarer Ausgänge getätigt, auch wenn die wirtschaftliche Tätigkeit bereits beendet sei. Im vorliegenden Fall habe das nationale Gericht zu beurteilen, ob die Umsätze die Absicht anzeigten, die Tätigkeit fortzusetzen, oder ob sie unmittelbar und zwangsläufig mit der Betriebsaufgabe verbunden seien. Das reine Festhalten an einer vertraglichen Verpflichtung in Form eines Mietverhältnisses könne jedoch nicht die Absicht belegen, eine wirtschaftliche Tätigkeit fortzusetzen. Sofern Fini H tatsächlich beabsichtigt habe, das Mietverhältnis zur Erzielung von Einnahmen zu nutzen – ein weiterer Punkt, den das nationale Gericht zu klären habe –, ließen sich die empfangenen Leistungen möglicherweise der neuen oder künftigen wirtschaftlichen Tätigkeit zurechnen, nicht jedoch dem früheren Restaurantbetrieb.

Beurteilung

Allgemeine Erwägungen

22. Im normalen Verlauf einer Geschäftstätigkeit, bei der Eingangslieferungen empfangen und Ausgangslieferungen ausgeführt werden, die beide der Mehrwertsteuer unterliegen, sucht der Steuerpflichtige, einen laufenden Gewinn zu erzielen, so dass der Wert der Mehrwertsteuer auf seine Lieferungen regelmäßig den der Vorsteuer übersteigen wird. Daher zahlt er in regelmäßigen Abständen den Steuerbehörden die Differenz zwischen den beiden Beträgen, d. h. den von seinen Kunden empfangenen Betrag der Mehrwertsteuer auf seine Lieferungen abzüglich der Vorsteuer auf die Lieferungen, die er für seine Ausgangsumsätze nutzt (10) .

23. Dies ist allerdings ein vereinfachtes Szenarium, bei dem ein einzelner Vorgang in der Praxis anders sein kann.

24. Erstens hängt der Abzug, auch wenn die Vorsteuer nur dann abgezogen werden kann, wenn die damit belasteten Lieferungen für steuerbare Ausgangslieferungen verwendet werden und in diesem Zusammenhang oft die Metapher einer Umsatzkette gebraucht wird, nicht davon ab, dass speziell miteinander verbundene Eingangs- und Ausgangsumsätze chronologisch aufeinander folgen.

25. Die Vorsteuer ist demnach abziehbar, sobald sie anfällt; es ist nicht erforderlich, einen Ausgangsumsatz abzuwarten, bei dem die entsprechende Eingangslieferung verwendet wird (11) . Entscheidend ist, ob diese Eingangslieferung ein Kostenfaktor eines steuerbaren Ausgangsumsatzes ist und ob sie demnach einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem solchen Umsatz aufweist (12) .

26. Zweitens sind die Gemeinkosten eines Betriebes, der steuerbare Lieferungen ausführt, auch wenn sie keinen speziellen Ausgängen zugeordnet werden können, grundsätzlich als solche Kostenfaktoren anzusehen, da sie in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit insgesamt stehen (13) .

27. Drittens ist die Vorsteuer auf spezielle Lieferungen und auf Gemeinkosten nicht nur bereits absetzbar, bevor irgendwelche steuerbaren Ausgangsumsätze getätigt werden – z. B. bei der Aufnahme einer Geschäftstätigkeit –, sondern das Recht auf Vorsteuerabzug geht auch dann nicht

verloren, wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen führt oder wenn der Steuerpflichtige die empfangenen Gegenstände oder Dienstleistungen aufgrund von Umständen, die außerhalb seiner Kontrolle liegen, nicht verwenden konnte. Bedingung ist in solchen Fällen jedoch, dass die ernsthafte Absicht bestand – die durch objektive Beweise, die die Behörden mit vollem Recht verlangen können, belegt wird –, solche Umsätze zu tätigen, und dass die Kosten zu diesem Zweck aufgewandt wurden (14) .

28. Viertens kann das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann erhalten bleiben, wenn der Steuerpflichtige nach dem Empfang der Eingangslieferungen keine Ausgangsumsätze mehr tätigt, wie es bei Aufwendungen für die Beendigung der Geschäftstätigkeit der Fall ist.

29. Der Gerichtshof hat entschieden, dass dies bei Aufwendungen für die vollständige oder teilweise Übertragung des Vermögens eines Betriebes auf einen anderen Steuerpflichtigen grundsätzlich der Fall ist (15) . Auch wenn dies im speziellen Kontext des Artikels 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie entschieden wurde, wonach dieser Fall so behandelt werden kann, als läge keine Lieferung vor, muss die gleiche Auslegung auch dann gelten, wenn der Steuerpflichtige die Geschäftstätigkeit in anderen Fällen einstellt. Wie der Gerichtshof im Urteil *Abbey National* ausgeführt hat (16) :

„Eine andere Auslegung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie liefe dem Grundsatz zuwider, dass das Mehrwertsteuersystem völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Unternehmens gewährleistet, sofern diese der Mehrwertsteuer unterliegen, und belastete den Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuern seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, ohne dass er sie abziehen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil *Gabalfa* u. a., Randnr. 45). Damit würde zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit willkürlich unterschieden.“

30. Schließlich kann der Betrag der Vorsteuer unter bestimmten Umständen den der Mehrwertsteuer auf die Ausgangsumsätze übersteigen, was zu einer Zahlung der Steuerbehörden an den Steuerpflichtigen führt. Zu diesem Ergebnis kann es dann kommen, wenn ein Betrieb keinen Gewinn erzielt oder einfach keinerlei besteuerte Ausgangsumsätze tätigt. Das wiederum ist in Besteuerungsperioden wahrscheinlich, in denen die Geschäftstätigkeit beginnt oder eingestellt wird und Ausgangsumsätze noch nicht oder nicht mehr getätigt werden.

31. Eine derartige Situation ist an sich keineswegs unvereinbar mit dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem, auch wenn sie eine Nettozahlung an den Steuerpflichtigen für den gesamten Zeitraum seiner wirtschaftlichen Tätigkeit – die unabhängig von ihren Ergebnissen eine wirtschaftliche Tätigkeit bleibt – oder einen Teil dieses Zeitraums mit sich bringt (17) .

32. Die Mehrwertsteuer ist als eine allgemeine Steuer auf den (endgültigen privaten) Verbrauch konzipiert (18) , nicht als Belastung für Unternehmen, die auf Stufen tätig werden, die zu diesem Verbrauch führen. Der Gerichtshof hat demgemäß betont, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll (19) . Wird einem Steuerpflichtigen die Vorsteuer erstattet, ohne dass er tatsächlich irgendwelche steuerbaren Ausgangslieferungen ausgeführt hat, so werden damit nur die Beträge erstattet, die zuvor an die Steuerbehörden in der Erwartung entrichtet wurden, dass die damit belasteten Umsätze zu einer endgültig steuerbaren Lieferung für den Endverbrauch führen würden. Erfüllt sich diese Erwartung nicht und kommt es zu keinem derartigen Endverbrauch, so besteht keine Grundlage für die Erhebung der Steuer auf früheren Stufen. Folglich sind die im Voraus entrichteten Beträge dem Steuerpflichtigen zu erstatten, der gegenwärtig damit belastet ist.

Die vorliegende Rechtssache

33. Obwohl die Fragen des nationalen Gerichts darauf abstellen, wann eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie vorliegt, geht es darum, ob *Fini H* unter den beschriebenen tatsächlichen Umständen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

34. Diese Berechtigung hängt nicht nur vom Status von *Fini H* als Steuerpflichtiger ab (d. h. als einer Person, die eine derartige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt), sondern auch vom Vorliegen des

nach Artikel 17 der Richtlinie und der in den Fußnoten 12 und 13 angeführten Rechtsprechung erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den fraglichen Eingangslieferungen und den im Rahmen der entsprechenden Tätigkeit vorgenommenen oder beabsichtigten Ausgangsumsätzen.

35. Fini H stellte den Betrieb ihres Restaurants in den betreffenden Räumen im Juli 1993 ein, zahlte aber weiterhin Miete aufgrund der Verpflichtung, die sie zur Durchführung dieser Geschäftstätigkeit eingegangen war.

36. Stellt ein Steuerpflichtiger eine wirtschaftliche Tätigkeit ein, so dürfte klar sein, dass sein Status als Steuerpflichtiger nicht unmittelbar mit der Abwicklung des letzten Ausgangsumsatzes beendet sein kann. Es werden danach unvermeidlich noch Kosten entstehen – einschließlich der Kosten, die sich aus Verpflichtungen ergeben können, die sich nicht sofort beenden lassen –, die vom endgültigen Gesamtgewinn des Betriebes abgerechnet werden müssen. Die Mehrwertsteuer auf diese Kosten muss abziehbar sein, da sich diese Kosten auf den während der gesamten Dauer der Geschäftstätigkeit erzielten Gesamtmehrwert auswirken, der wiederum den insgesamt anzumeldenden Mehrwertsteuerbetrag bestimmt.

37. Außerdem ergibt sich aus dem Urteil *Abbey National* (20), dass die Mehrwertsteuer auf im Zusammenhang mit der Beendigung der Geschäftstätigkeit aufgewandte Kosten auch dann abziehbar bleiben muss, wenn keine weiteren steuerbaren Ausgangsumsätze mehr getätigt wurden. Derartige Kosten gehören zu den Gemeinkosten des gesamten Restaurantbetriebs von der Aufnahme bis zur Einstellung und stehen daher in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen dieser Geschäftstätigkeit.

38. Die für die Beendigung des Mietverhältnisses über die Geschäftsräume aufgewandten Kosten müssen in diese Kategorie fallen, ebenso wie die Kosten, die mit der Veräußerung der anderen Vermögenswerte des Restaurants verbunden sind. Und da von einem Betrieb, der geschlossen wird, vernünftigerweise nicht erwartet werden kann, dass er seine Vermögenswerte über Nacht veräußert, sind auch Zwischenkosten wie die Miete bis zur endgültigen Erledigung einzubeziehen.

39. Grundsätzlich ist daher die erste Frage des nationalen Gerichts zu bejahen: Unter den dargestellten Umständen kann ein Steuerpflichtiger so angesehen werden, als handele er weiter in dieser Eigenschaft, d. h. so, als übe er weiterhin eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie aus.

Dauer des Mietverhältnisses

40. Die Schwierigkeit in der vorliegenden Rechtssache, auf die sich das nationale Gericht mit seiner zweiten Frage bezieht, ergibt sich jedoch aus dem ungewöhnlich langen Zeitraum – etwa fünf Jahre –, in dem das Mietverhältnis nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit aufrechterhalten wurde, ohne dass darüber in irgendeiner Weise verfügt oder es für eine andere wirtschaftliche Tätigkeit genutzt worden wäre.

41. Für diesen langen Zeitraum gab es zwei Gründe: Zum einen konnte das Mietverhältnis nicht ohne die Zustimmung des Vermieters beendet werden, die nicht erteilt wurde; zum anderen bot sich eine Gelegenheit, einen anderen Mieter zu finden, immer nur zu Bedingungen, die Fini H nicht akzeptierte.

42. Was den ersten Punkt betrifft, so ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss, dass Fini H keine rechtliche Möglichkeit hatte, das Mietverhältnis vor 1998 zu kündigen. Das Mietverhältnis war für den Restaurantbetrieb eingegangen worden, also für eine wirtschaftliche Tätigkeit, bei der steuerbare Ausgangsumsätze getätigt werden. Soweit Fini H der Mietzahlung nach der Betriebsaufgabe nicht entgegen konnte (und die Geschäftsräume nicht für andere Zwecke genutzt wurden), ist diese Miete als Bestandteil der Gemeinkosten der Geschäftstätigkeit insgesamt anzusehen. Die darauf erhobene Mehrwertsteuer ist somit abziehbar.

43. Allerdings war die Zahlung der vollen Miete nicht unausweichlich, da zumindest einige Kostenelemente hätten eingespart werden können, indem ein anderer Mieter akzeptiert worden wäre, wenn auch zu Bedingungen, die Fini H nicht ganz zufrieden stellten. Kann ihre Weigerung, diese Bedingungen zu akzeptieren, ihre Berechtigung zum Vorsteuerabzug beeinträchtigen?

44. Eine Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wird sich in der Regel bemühen, dies – bei der Geschäftsaufnahme, ?durchführung und ?aufgabe – so profitabel wie möglich zu tun. In der Tat liegt die Annahme, dass es sich so verhält, dem ganzen Mehrwertsteuersystem zugrunde.
45. Im normalen Geschäftsbetrieb ist diese Annahme auch vollständig vernünftig, und sie kann die Befürchtung der dänischen Regierung widerlegen, dass ein Unternehmer es irgendwie fertig bringen könnte, 98 Jahre lang Vorsteuererstattungen auf ein 99 Jahre laufendes Mietverhältnis zu erhalten, das aber nur ein Jahr lang für einen aktiven Geschäftsbetrieb genutzt wird. Wenn kein Betrug vorliegt, kann die abgezogene Vorsteuer nie die tatsächlichen Aufwendungen für die Eingangslieferungen übersteigen.
46. Manchmal sind allerdings ein oder mehrere Teile eines Geschäfts nicht profitabel.
47. In seinen Urteilen von Rompelman bis Breitsohl hat der Gerichtshof anerkannt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug von solchen Umständen grundsätzlich nicht berührt wird, wenn sich eine Geschäftstätigkeit in der Anfangsphase aus Gründen, die außerhalb der Kontrolle des Wirtschaftsteilnehmers liegen, zerschlägt. Das Gleiche muss gelten, wenn die Endphase oder sogar der gesamte Geschäftsbetrieb verlustbringend ist, so dass der Wert der besteuerten Eingangslieferungen den der steuerbaren Ausgangsumsätze übersteigt.
48. Meiner Meinung nach darf es nicht darauf ankommen, ob die Gründe für diese Situation nicht – oder nicht völlig – außerhalb der Kontrolle des Steuerpflichtigen liegen, sofern kein Betrug, Missbrauch oder sonstiger Fehlgebrauch der fraglichen Eingangslieferungen vorliegt.
49. Die Anwendung der Mehrwertsteuer ist eine objektive Angelegenheit. Die Steuer wird auf den tatsächlichen Mehrwert erhoben, auch wenn ein klügerer Wirtschaftsteilnehmer einen höheren Mehrwert hätte erzielen und damit höhere Steuereinnahmen hätte bewirken können. Ebenso bleibt das Ergebnis von der Tatsache unberührt, dass ein Steuerpflichtiger seinen Verlust und damit den ihm von der Steuerbehörde zu erstattenden Vorsteuerbetrag in einem bestimmten Besteuerungszeitraum oder während des Betriebes seiner Geschäftstätigkeit insgesamt nicht minimiert hat. Das angestrebte Gewinnniveau hängt von vielen Überlegungen ab (21) , und von einem Steuerpflichtigen kann nicht verlangt werden, dass er seinen Betrieb im Hinblick auf die Maximierung der Mehrwertsteuereinnahmen führt, und ebenso wenig kann er bestraft werden, wenn er dies nicht tut.
50. Außerdem ist zu bedenken, dass die Steuerpflichtigen, wenn sie keinen Missbrauch des Steuersystems beabsichtigen, im Allgemeinen bestrebt sein werden, ihre Verluste auf ein Minimum zu beschränken, so dass „Ausfälle“ bei den Mehrwertsteuereinnahmen unter Umständen wie denen der vorliegenden Rechtssache in der Praxis wahrscheinlich eher selten sind.
51. Der von mir vertretene Standpunkt beruht jedoch auf der Annahme, dass die in Rede stehenden Eingangslieferungen nicht ihren direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbaren Ausgangsumsätzen des Geschäftsbetriebs insgesamt, von seiner Aufnahme bis zu seiner Einstellung, verlieren.
52. Dieser Zusammenhang kann auf verschiedene Weise verloren gehen, immer wenn die Eingangslieferungen – in dieser Rechtssache die gemieteten Räume und die damit verbundenen Dienstleistungen – für einen anderen Zweck als den Geschäftsbetrieb genutzt werden. Das wäre dann der Fall, wenn sie für private Zwecke (dabei würde es sich um den Endverbrauch handeln, der kein Abzugsrecht entstehen ließe) oder für irgendeinen anderen Geschäftsbetrieb (in diesem Fall würde sich das Abzugsrecht nach den Umständen dieses Geschäftsbetriebs richten, siehe unten, Nrn. 54 bis 57) genutzt würden. Ebenso verhielte es sich natürlich im Fall von Betrug oder Missbrauch entweder in Bezug auf das Mehrwertsteuersystem oder hinsichtlich jedes anderen Systems.
53. Insoweit würde es vernünftig erscheinen, in Analogie zur Rechtsprechung zu den bei der Aufnahme einer Geschäftstätigkeit entstandenen Kosten davon auszugehen, dass die Steuerbehörde objektive Nachweise dafür verlangen kann, dass die Eingangslieferungen zu keinem anderen Zweck als der ursprünglichen Geschäftstätigkeit genutzt wurden.
- Mögliche Absicht, eine neue wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen*
54. Ein letzter Aspekt der zweiten Frage des nationalen Gerichts ist der, ob es von Bedeutung

wäre, wenn Fini H die Absicht verfolgt hätte, die Räume für eine andere von der Mehrwertsteuer erfasste Geschäftstätigkeit zu nutzen.

55. Eine solche Situation würde von der bestehenden Rechtsprechung des Gerichtshofes von Rompelman bis Breitsohl erfasst. Wenn Fini H im streitigen Zeitraum ernsthaft beabsichtigt hätte, die Räume zur Erzielung von Einnahmen durch mehrwertsteuerpflichtige Umsätze zu nutzen, unter die auch die Untervermietung fallen kann, dann wäre die Vorsteuer grundsätzlich abziehbar, auch wenn es letztlich zu keinen derartigen Einnahmen kam.

56. Aus der Rechtsprechung ergibt sich jedoch eindeutig, dass die Steuerbehörde den objektiven Nachweis verlangen kann, dass Fini H in gutem Glauben beabsichtigte, die gemieteten Räume zu diesem Zweck zu nutzen. Fehlen derartige Nachweise, kann sie den Abzug verweigern (22). Das wiederum setzt voraus, dass die Absicht endgültig und angemessen spezifisch ist. Die bloße Bereitschaft, die Räume in dieser Weise zu nutzen, sofern sich die Gelegenheit bieten sollte, wäre meiner Ansicht nach nicht ausreichend.

57. Wenn eine solche Betrachtungsweise relevant ist, handelt es sich um eine Beurteilung von Tatsachen, die das nationale Gericht vorzunehmen hat. Da aber in der vorliegenden Rechtssache Fini H selbst offenbar nicht auf eine solche Betrachtungsweise abstellt, dürfte es nur um die Feststellung der Faktoren gehen, die ich oben in Bezug auf den Zusammenhang zwischen dem eingestellten Restaurantbetrieb und dem fortlaufenden Mietverhältnis dargestellt habe.

Ergebnis

58. Ich bin deshalb der Meinung, dass der Gerichtshof die Fragen des Højesteret wie folgt beantworten sollte:

1. Die Artikel 4 und 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der für Zwecke seiner steuerbaren Ausgangsumsätze eine Verpflichtung über die steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen – etwa die Anmietung von Geschäftsräumen – eingeht, aber vor dem Ablauf dieser Verpflichtung seine steuerbaren Ausgangsumsätze einstellt und trotzdem weiterhin aufgrund der genannten Verpflichtung die fraglichen Gegenstände erwirbt oder Dienstleistungen empfängt, in dieser Hinsicht grundsätzlich weiterhin als Steuerpflichtiger anzusehen ist, der als solcher handelt und während der Laufzeit der ursprünglichen Verpflichtung zum Abzug der Vorsteuer auf die genannten Gegenstände oder Dienstleistungen berechtigt ist, wenn

– der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den Lieferungen und den Umsätzen, zu deren Erzielung die ursprüngliche Verpflichtung eingegangen worden war, nicht durch ihre Verwendung für private Zwecke oder für eine andere wirtschaftliche Tätigkeit entfallen ist und wenn

– das Fortbestehen dieses direkten und unmittelbaren Zusammenhangs objektiv nachgewiesen werden kann, sofern die Steuerbehörde dies verlangt.

2. Die Dauer des Zeitraums, der bis zum Ablauf der Verpflichtung vergeht, ist insoweit grundsätzlich ohne Bedeutung. Dass der Betroffene sich möglicherweise aktiv darum bemüht, die empfangenen Gegenstände und Dienstleistungen für einen anderen Zweck als die ursprünglichen steuerbaren Ausgangsumsätze zu nutzen, ist nur insoweit relevant, als dadurch der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit diesen Umsätzen unterbrochen werden kann.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Richtlinie).

3 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

4 – Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655), vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (INZO, Slg. 1996, I-857), vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1), vom 21. März 2000 in den

Rechtssachen C?110/98 bis C?147/98 (Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I?1577), vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?396/98 (Schloßstraße, Slg. 2000, I?4279) und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I?4321).

5 – Vgl. Urteile vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C?408/98 (Abbey National, Slg. 2001, I?1361, insbesondere Randnrn. 35 ff.) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C?137/02 (Faxworld, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 39).

6 – In der Neubekanntmachung Nr. 804 vom 16. August 2000.

7 – Zitiert in Fußnote 4.

8 – Urteile vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C?60/90 (Polysar Investments Netherlands, Slg. 1991, I?3111) und vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C?80/95 (Harnas & Helm, Slg. 1997, I?745) sowie Beschluss vom 12. Juli 2001 in der Rechtssache C?102/00 (Welthgrove, Slg. 2001, I?5679).

9 – Zitiert in Fußnote 4. Die Kommission beruft sich insbesondere auf Randnr. 39 des Urteils Breitsohl.

10 – Die Situation ist komplexer, wenn einige Umsätze der Steuer unterliegen, andere dagegen befreit sind, so dass ein anteiliger Abzug vorzunehmen ist. Im vorliegenden Fall deutet aber nichts darauf hin, dass Fini H irgendetwas anderes getan hat, als einer in vollem Umfang der Mehrwertsteuer unterliegenden Geschäftstätigkeit nachzugehen.

11 – Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

12 – Vgl. z. B. Urteile vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I?983, Randnr. 19) und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?98/98 (Midland Bank, Slg. 2000, I?4177, Randnrn. 20 ff.).

13 – Vgl. z. B. Urteil vom 27. September 2001 in der Rechtssache C?16/00 (CIBO Participations, Slg. 2001, I?6663, Randnr. 35).

14 – Vgl. z. B. die in Fußnote 4 zitierten Urteile sowie Randnr. 22 des in Fußnote 12 zitierten Urteils Midland Bank.

15 – Vgl. die in Fußnote 5 zitierten Urteile Abbey National und Faxworld.

16 – Randnr. 35.

17 – Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

18 – Artikel 2 der in Fußnote 2 zitierten Ersten Richtlinie.

19 – Vgl. z. B. in Fußnote 4 zitiertes Urteil Ghent Coal Terminal, Randnr. 15.

20 – Siehe oben, Nrn. 28 und 29.

21 – Vgl. in Fußnote 12 zitiertes Urteil BLP Group, Randnr. 26.

22 – Vgl. z. B. in Fußnote 4 zitiertes Urteil Gabalfrisa, Randnr. 46.