

Downloaded via the EU tax law app / web

Rechtssache C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

gegen

Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad)

„Mehrwertsteuer – Investitionsgüter, die von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erworben wurden – Öffentliche Gewalt – Als Steuerpflichtiger erbrachte Leistungen und als Nichtsteuerpflichtiger erbrachte Leistungen – Recht auf Vorsteuerabzug und Berichtigung“

Schlussanträge des Generalanwalts F. G. Jacobs vom 18. November 2004

Urteil des Gerichtshofes (Dritte Kammer) vom 2. Juni 2005

Leitsätze des Urteils

*Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Vorsteuerabzug — Investitionsgüter — Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs — Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Artikel 20 der Sechsten Richtlinie — Erwerb von Gegenständen durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie — Veräußerung dieser Gegenstände durch dieselbe Einrichtung als Steuerpflichtiger — Ausschluss des Rechts auf Berichtigung*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 4 Absatz 5 und Artikel 20)*

Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern und infolgedessen als Nichtsteuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräußert, hat im Rahmen dieses Verkaufs kein Recht auf Berichtigung nach Artikel 20 dieser Richtlinie, um die beim Erwerb dieser Güter entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen.

Denn das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug hängt allein davon ab, in welcher Eigenschaft die Einrichtung zum Zeitpunkt des Kaufs handelt.

(vgl. Randnrn. 38, 44 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

2. Juni 2005(\*)

„Mehrwertsteuer – Investitionsgüter, die von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erworben wurden – Öffentliche Gewalt – Als Steuerpflichtiger erbrachte Leistungen und als

Nichtsteuerpflichtiger erbrachte Leistungen – Recht auf Vorsteuerabzug und Berichtigung“

In der Rechtssache C-378/02

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad (Niederlande) mit Entscheidung vom 18. Oktober 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Oktober 2002, in dem Verfahren

### **Waterschap Zeeuws Vlaanderen**

gegen

### **Staatssecretaris van Financiën**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J.-P. Puissechet, S. von Bahr (Berichterstatter), J. Malenovský und U. Löhmus,

Generalanwalt: F. G. Jacobs,

Kanzler: M. Múgica Arzamendi, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. September 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Waterschap Zeeuws Vlaanderen, vertreten durch H. de Kat als Bevollmächtigten im Beistand von R. Brouwen, advocaat,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch S. Terstal als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa, H. van Vliet und D. W. V. Zijlstra als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 18. November 2004

folgendes

### **Urteil**

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

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Waterschap Zeeuws Vlaanderen (im Folgenden: WZV) und dem Staatssecretaris van Financiën wegen eines Antrags auf Berichtigung der Mehrwertsteuer, die der WZV im Rahmen der Errichtung und Lieferung einer Industrieanlage entrichtet hatte.

## Rechtlicher Rahmen

### *Gemeinschaftsrecht*

3 Artikel 2 Nummer 1 in Abschnitt II, „Steueranwendungsbereich“, der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

4 Artikel 4 Absätze 1 bis 3 und 5 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. ...

(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

...

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

...

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

...

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

5 Artikel 20 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 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.“

### *Nationales Recht*

Das Gesetz vom 28. Juni 1968

6 Mit Gesetz vom 28. Juni 1968 über die Mehrwertsteuer (Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, S. 329, im Folgenden: Gesetz) führte das Königreich der Niederlande eine auf einem Mehrwertsteuersystem basierende Umsatzbesteuerung ein.

7 Nach Artikel 7 des Gesetzes gilt als „Unternehmer“, wer selbständig ein Unternehmen betreibt. Dieser Artikel enthält außerdem eine Vorschrift über Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die in einer anderen Eigenschaft als der des Unternehmers Leistungen erbringen, die ihrer Art nach auch von Unternehmern erbracht werden können. Nach dieser Vorschrift kann mit Ministerialerlass bestimmt werden, dass diese Einrichtungen, wenn sie diese Leistungen erbringen, als Unternehmer gelten.

8 Artikel 11 Absatz 1 Buchstaben a und b des Gesetzes bestimmt, dass die Lieferung und die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit sind, sieht aber bestimmte Ausnahmen vor, sofern der Unternehmer, der die Lieferung erbringt, und derjenige, an den geliefert wird, oder der Vermieter und der Mieter gemeinsam einen Antrag stellen.

Die Durchführungsverordnung

9 Die niederländischen Behörden haben mit Ministerialerlass vom 30. August 1968 die

Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Mehrwertsteuer (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, Nr. 169, im Folgenden: Durchführungsverordnung) erlassen.

10 Artikel 3 Buchstabe a der Durchführungsverordnung bestimmt, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts hinsichtlich der Lieferung von Grundstücken und der Übertragung oder Begründung von Rechten an diesen als Unternehmer gelten.

11 Die Artikel 13 und 13a dieser Verordnung, die insbesondere die Bestimmungen des Artikels 20 der Sechsten Richtlinie umsetzen sollen, führen zu diesem Zweck das System der Berichtigung des Rechts auf Vorsteuerabzug ein.

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

12 Das WZV ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die mit der wasserwirtschaftlichen Versorgung des ihr unterstehenden Gebietes in den Niederlanden betraut ist. Bei der Ausübung dieser Tätigkeit handelt das WZV im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie und ist folglich nicht mehrwertsteuerpflichtig.

13 Zur Durchführung der ihm obliegenden Aufgaben ließ das WZV eine Kläranlage (im Folgenden: Anlage) errichten, für die es ca. 7,2 Millionen NLG als Mehrwertsteuer entrichtete. Die Anlage wurde 1990 in Betrieb genommen.

14 Das WZV und zwei weitere Wasserverbände kamen überein, die Anlage für die zentrale Verarbeitung der Schlämme zu nutzen, die bei der Abwasseraufbereitung entstehen. Die beiden letztgenannten Einrichtungen beteiligten sich finanziell an den Zusatzinvestitionen, die für die Nutzung der Anlage durch die drei betroffenen Wasserverbände erforderlich waren. Ab 1993 legte das WZV auf die beiden anderen Verbände ihren jeweiligen Anteil an den Kosten für die zentrale Verarbeitung der Schlämme um, ohne jedoch Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen. In diesem Zusammenhang gestattete der Leiter des Finanzamtes im Einvernehmen mit dem WZV, dass die Mehrwertsteuer den beiden Verbänden nicht in Rechnung gestellt werde, unter der Voraussetzung, dass das WZV auf sein Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer verzichte.

15 Im Dezember 1994 gründete das WZV die Stiftung für die Förderung der Umwelt in Niederländisch-Flandern (im Folgenden: Stiftung), an die es die Anlage für ca. 18 Millionen NLG ohne Mehrwertsteuer verkaufte.

16 Angesichts der Umstände, unter denen die Eigentumsübertragung stattgefunden hat, ist sie nach Ansicht des vorlegenden Gerichts als Lieferung im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und des darauf beruhenden Artikels 3 Absatz 1 des Gesetzes anzusehen. Am Tag des Verkaufs mietete das WZV die Anlage von der Stiftung für eine Dauer von neun Jahren und zwei Tagen.

17 Gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstaben a und b des Gesetzes, mit dem Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie über die Möglichkeit, für eine Besteuerung beim Verkauf und bei der Verpachtung von Grundstücken zu optieren, umgesetzt wird, reichten das WZV und die Stiftung beim Leiter des Finanzamtes zwei gemeinsame Anträge auf Ausnahme von der für den Verkauf und die Vermietung der Anlage geltenden Steuerbefreiung ein.

18 Auf der Grundlage der Artikel 13 und 13a der Durchführungsverordnung bezifferte das WZV den Anteil der für die Errichtung der Anlage in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer, der seiner Ansicht nach für eine Berichtigung in Betracht kam, mit ca. 3,6 Millionen NLG, was 5/10 dieses Betrages entspricht. Diese Aufteilung wurde damit begründet, dass seit dem Kauf der Anlage fünf Jahre vergangen seien und ein gleich langer Zeitraum noch ablaufen werde.

19 In seiner Umsatzsteuererklärung für das vierte Quartal 1994 beantragte das WZV beim Leiter des Finanzamtes die Erstattung von ca. 3,6 Millionen NLG.

20 Dieser Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass dem WZV zum Zeitpunkt der Lieferung der Anlage nach den Vorschriften der Durchführungsverordnung, mit denen Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wird, keine Berichtigung zugestanden habe.

21 Das WZV erhob gegen diese ablehnende Entscheidung des Finanzamtsleiters Klage. Im Anschluss an ein Urteil des Gerichtshof Amsterdam wurde beim Hoge Raad Kassationsbeschwerde eingelegt.

22 Das vorliegende Gericht führt aus, dass, da das WZV das Verkaufsgeschäft als Steuerpflichtiger vorgenommen habe und gemeinsam mit dem Käufer der Anlage eine Ausnahme von der für ein derartiges Geschäft geltenden Steuerbefreiung beantragt habe, eine Berichtigung der Mehrwertsteuer, die das WZV für die Errichtung des Gebäudes entrichtet habe, grundsätzlich gewährt werden müsse. Der Hoge Raad hat insoweit angesichts der Rechtsprechung des Gerichtshofes jedoch Zweifel.

23 Nach Ansicht des Hoge Raad stellt sich die Frage, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die Güter im Rahmen der öffentlichen Gewalt genutzt habe und infolgedessen nicht die beim Erwerb entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug gebracht habe, ebenso wie ein Steuerpflichtiger, der Güter für steuerfreie Umsätze genutzt habe, Anspruch auf Berichtigung nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie habe, wenn sie diese Güter anschließend als Steuerpflichtiger liefere und diese Lieferung steuerpflichtig sei.

24 Für das vorliegende Gericht ergibt sich eine zusätzliche Schwierigkeit daraus, dass das WZV in der Vereinbarung mit dem Finanzamtsleiter auf sein Recht auf Vorsteuerabzug verzichtet habe. Das WZV werde daher so behandelt, als habe es darauf verzichtet, einen Teil der Anlage seinem Betriebsvermögen zuzuordnen.

25 Das vorliegende Gericht fragt sich, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofes über die Zuordnung von Investitionsgütern nach Wahl des Steuerpflichtigen zu dessen Privat- oder Betriebsvermögen analog auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts entsprechend anwendbar ist.

26 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Hat eine Einrichtung des öffentlichen Rechts in Bezug auf einen von ihr angeschafften Investitionsgegenstand, den sie gegen Entgelt einem Dritten liefert – wobei sie hinsichtlich dieser Lieferung als Steuerpflichtiger gilt – ein Recht auf Berichtigung der für die Anschaffung entrichteten Umsatzsteuer gemäß Artikel 20 (insbesondere Absätze 2 und 3) der Sechsten Richtlinie, soweit sie diesen Gegenstand im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie verwendet hat?

2. Hat eine Einrichtung des öffentlichen Rechts aufgrund der Sechsten Richtlinie das Recht, einen Investitionsgegenstand, der teilweise für Tätigkeiten als Steuerpflichtiger und teilweise bei

der Ausübung öffentlicher Gewalt verwendet wird, vollständig außerhalb des Betriebsvermögens zu belassen, wie dies der Gerichtshof in Bezug auf steuerpflichtige natürliche Personen entschieden hat?

## **Vorbemerkungen**

27 Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, die in den Randnummern 12 und 13 des vorliegenden Urteils wiedergegeben werden, ergibt sich, dass das WZV die Anlage erworben hat, um seine hoheitliche Aufgabe der wasserwirtschaftlichen Versorgung des ihm unterstehenden Gebietes durchzuführen, und insoweit im Rahmen der öffentlichen Gewalt gehandelt hat.

28 Die erste Frage ist daher so zu verstehen, dass sie darauf gerichtet ist, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräußert, im Rahmen dieses Verkaufs eine Berichtigung im Sinne von Artikel 20 der Sechsten Richtlinie beanspruchen kann, um die beim Erwerb der Güter entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen.

## **Zur ersten Frage**

29 Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie hängt die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf Lieferungen von Gegenständen oder auf Dienstleistungen im Inland, einschließlich der Vorschriften über das Recht auf Vorsteuerabzug, davon ab, ob derjenige, der die Lieferung oder Leistung ausführt, steuerpflichtig ist.

30 Ein Steuerpflichtiger kann von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die von ihm entrichtete Vorsteuer abziehen, wenn er die Voraussetzungen des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie erfüllt.

31 Nach Artikel 17 Absatz 1 entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie stimmt dieser Zeitpunkt mit demjenigen überein, zu dem die Lieferung des Gegenstands bewirkt wird. Somit entsteht beim Kauf eines Gegenstands das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Lieferung dieses Gegenstands. Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass der Steuerpflichtige befugt ist, die Mehrwertsteuer abzuziehen, die er für Gegenstände entrichtet hat, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden, soweit diese Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

32 Aus den genannten Artikeln 2 und 17 ergibt sich, dass nur derjenige, der die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt und zu dem Zeitpunkt, zu dem er einen Gegenstand erwirbt, als solcher handelt, zum Vorsteuerabzug in Bezug auf diesen Gegenstand berechtigt ist und die für diesen Gegenstand geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer abziehen kann, wenn er ihn für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet (vgl. hinsichtlich Artikel 17 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 8).

33 Wer hingegen nicht steuerpflichtig ist, hat kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die er gegebenenfalls auf den Kauf eines Gegenstands entrichtet hat. Die Tätigkeit dieser Person – ihre Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen – fällt nicht in den Anwendungsbereich der Vorschriften über die Mehrwertsteuer, wie er in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie festgelegt ist.

34 Es ist darauf hinzuweisen, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts nach Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

35 Daraus ergibt sich, dass diese Einrichtungen, zu denen das WZV gehört, grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Investitionsgütern haben, wenn sie zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Güter als Träger öffentlicher Gewalt handeln.

36 Jedoch ist die Frage zu stellen, ob eine Änderung, die in der Stellung der betreffenden Einrichtung im Hinblick auf die Mehrwertsteuerpflichtigkeit eingetreten ist, Auswirkungen auf das Recht auf Vorsteuerabzug haben kann. So stellt sich insbesondere die Frage, ob die Tatsache, dass die Einrichtung später im Rahmen bestimmter Umsätze in Bezug auf einen Gegenstand, den sie als Nichtsteuerpflichtiger angeschafft hatte, die Steuerpflichtigeneigenschaft erlangt, ihr ein Recht auf Abzug der für diesen Gegenstand entrichteten Mehrwertsteuer eröffnen und zu einer Berichtigung nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie führen kann.

37 In der Rechtssache, die dem Urteil Lennartz zugrunde lag, ging es um den Fall einer mehrwertsteuerpflichtigen Privatperson, die ein Fahrzeug für private Zwecke gekauft und verwendet und anschließend versucht hatte, die beim Kauf dieses Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, nachdem sie ihn auch für berufliche Zwecke verwendet hatte.

38 Nachdem der Gerichtshof daran erinnert hatte, dass Artikel 17 der Sechsten Richtlinie den Zeitpunkt festlegt, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, und hervorgehoben hatte, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon abhängt, in welcher Eigenschaft die Person zum Zeitpunkt des Kaufs handelt, hat er darauf hingewiesen, dass der mit „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“ überschriebene Artikel 20 der Sechsten Richtlinie hingegen keine Bestimmung über die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug enthält. Der Gerichtshof hat entschieden, dass sich die letztgenannte Vorschrift darauf beschränkt, das Verfahren für die Berechnung der Berichtigung des Vorsteuererstattungsabzugs festzulegen, und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen kann oder die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen nicht besteuerten Umsätzen entrichtete Steuer in eine abzugsfähige Steuer im Sinne von Artikel 17 verwandeln kann (vgl. Urteil Lennartz, Randnrn. 11 und 12).

39 Diese Ausführungen müssen auch für eine Einrichtung des öffentlichen Rechts gelten, die zum Zeitpunkt des Erwerbs von Investitionsgütern als Träger öffentlicher Gewalt handelt. Diese Einrichtung, die seinerzeit nicht als Steuerpflichtiger gehandelt hat, hat nämlich ebenso wie eine Privatperson, die für ihre privaten Bedürfnisse handelt, kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die sie für diese Güter entrichtet hat.

40 Der Umstand, dass diese Einrichtung später als Steuerpflichtiger gehandelt hat, kann daher auf der Grundlage von Artikel 20 der Sechsten Richtlinie nicht zur Folge haben, dass die Steuer, die die Einrichtung für Umsätze entrichtet hat, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt getätigt und aus diesem Grund nicht besteuert worden sind, abzugsfähig werden im Sinne von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie.

41 Entgegen der vom WZV vertretenen Auffassung kann eine solche Einrichtung nicht einem Steuerpflichtigen gleichgestellt werden, der bestimmte steuerpflichtige und andere steuerbefreite Tätigkeiten ausübt. Wie oben erwähnt, ist die Eigenschaft des Steuerpflichtigen ausschlaggebend, und diese Eigenschaft ist zum Zeitpunkt des Erwerbs des betreffenden Gegenstands durch diese Einrichtung zu beurteilen.

42 Das WZV ist außerdem der Auffassung, dass die Unmöglichkeit eines Abzugs der



entrichteten Vorsteuer zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung führe, die die Anwendung der in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahme rechtfertige, wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige zu gelten hätten. Um das Bestehen einer Wettbewerbsverzerrung zu veranschaulichen, vergleicht das WZV die Lage eines Marktteilnehmers mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts und trägt vor, dass der Marktteilnehmer unter vergleichbaren Umständen die entrichtete Vorsteuer von der eingekommenen Mehrwertsteuer abziehen könne.

43 Dieses Argument ist ebenfalls zurückzuweisen. Denn die etwaige Wettbewerbsverzerrung hat unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens ihren Ursprung eher in der Ausübung des Rechts, für die Besteuerung des Verkaufs und der Vermietung des betroffenen Grundstücks zu optieren, durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts als in der Anwendung der Regelung, wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Wie der Generalanwalt in Nummer 38 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann diese Regelung zwar bis zu einem gewissen Grad mit der Anwendung der Grundsätze der Neutralität und der Gleichbehandlung kollidieren; diese Auswirkung ist aber der Existenz von Ausnahmen vom Mehrwertsteuersystem eigen.

44 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie und infolgedessen als Nichtsteuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräußert, im Rahmen dieses Verkaufs kein Recht auf Berichtigung nach Artikel 20 dieser Richtlinie hat, um die beim Erwerb dieser Güter entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen.

### **Zur zweiten Frage**

45 Diese Frage ist implizit für den Fall gestellt, dass davon auszugehen wäre, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts wie das WZV zum Zeitpunkt des Erwerbs von Investitionsgütern sowohl wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als auch Tätigkeiten ausgeübt hätte, die von Absatz 5 Unterabsatz 1 dieses Artikels erfasst werden. Angesichts der bei der Beantwortung der ersten Frage angestellten Erwägungen, aus denen sich ergibt, dass eine solche Einrichtung zu dem Zeitpunkt, zu dem sie diesen Kauf vorgenommen hat, nicht als Steuerpflichtiger gehandelt hat, erübrigt sich eine Antwort auf die zweite Frage.

### **Kosten**

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

**Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 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 und infolgedessen als Nichtsteuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräußert, hat im Rahmen dieses Verkaufs kein Recht auf Berichtigung nach Artikel 20 dieser Richtlinie, um die beim Erwerb dieser Güter entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen.**

Unterschriften.

\* Verfahrenssprache: Niederländisch.