

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

3. März 2005 *

In der Rechtssache C-32/03

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Højesteret (Dänemark) mit Entscheidung vom 22. Januar 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Januar 2003, in dem Verfahren

I/S Fini H

gegen

Skatteministeriet

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

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

Generalanwalt: F. G. Jacobs,
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

I - 1614

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. September 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der I/S Fini H, vertreten durch S. Halling-Overgaard und M. Krarup, advokaterne,
- des Skatteministeriet, vertreten durch P. Biering als Bevollmächtigten,
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde und P. Biering als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und T. Fich als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Oktober 2004

folgendes

Urteil

- ¹ Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 4 Absätze 1 bis 3 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) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Kommanditgesellschaft I/S Fini H (im Folgenden: Fini H) und dem Skatteministeriet (Finanzministerium). Dieses Ministerium verlangt von der genannten Gesellschaft die Rückzahlung des Betrages, der ihr in der Zeit vom 1. Oktober 1993 bis 31. März 1998 als Erstattung eines Vorsteuerüberschusses gezahlt worden war. Es lehnt außerdem die Erstattung eines Vorsteuerüberschusses gegenüber Fini H für die Zeit vom 1. April 1998 bis 30. September 1998 ab.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Die Sechste Richtlinie soll nach ihrer vierten Begründungserwägung u. a. die Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems wahren.
- 4 Artikel 4 der Sechsten 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. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben ...

...“

5 Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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,

...“

Nationales Recht

- 6 § 3 des Momslov (Mehrwertsteuergesetz) in der Fassung der Neubekanntmachung Nr. 804 vom 16. August 2000 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) lautet:

„Steuerpflichtige sind juristische oder natürliche Personen, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.“

- 7 Das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf Ausgaben, die mit einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, ist in § 37 des Mehrwertsteuergesetzes geregelt.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 8 Fini H ist eine 1989 gegründete Kommanditgesellschaft, deren Gesellschaftszweck die Restaurationstätigkeit war. Für die Ausübung dieser Tätigkeit mietete sie ab 20. Mai 1988 Räume an. Der für eine Laufzeit von zehn Jahren geschlossene Mietvertrag konnte erst mit Wirkung vom 30. September 1998 gekündigt oder aufgelöst werden.
- 9 Fini H stellte ihre Restaurationstätigkeit Ende 1993 ein, und die Räume blieben anschließend ungenutzt. Sie versuchte, das Mietverhältnis aufzulösen, doch widersetzte sich der Vermieter unter Hinweis darauf, dass der Vertrag keine Klausel über eine vorzeitige Kündigung oder Vertragsauflösung enthalte. Fini H fand niemanden, der ihr Mietverhältnis übernommen hätte, das erst mit Ablauf des Vertrages endete.

- 10 Von Ende 1993 bis 30. September 1998 blieb Fini H im Mehrwertsteuerregister verzeichnet, obwohl sie ihr Restaurant nicht mehr betrieb. Sie machte damit weiterhin ihr Recht auf Abzug der Vorsteuer geltend, die sie auf die Ausgaben im Zusammenhang mit der Miete, d. h. auf den Mietzins sowie die Kosten für Heizung, Strom und Telefon, entrichtet hatte. Da das Restaurant nicht mehr in Betrieb war und keine Dritten in Rechnung gestellte Steuer zu erklären war, führte dies zu Nettozahlungen an Fini H.
- 11 Im September 1998 verlangte die told-og skatteregion (regionale Steuerbehörde) die Rückzahlung der Beträge, die sie Fini H von Oktober 1993 bis März 1998 als Erstattung des Vorsteuerüberschusses gezahlt hatte. Sie beschloss außerdem, dass die noch nicht erstattete Vorsteuer für die Zeit vom 1. April 1998 bis 30. September 1998 nicht gezahlt werde. Sie machte insoweit geltend, dass Fini H seit dem dritten Quartal 1993 keine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit mehr ausübe.
- 12 Dieser Standpunkt wurde vom Landsskatteret (zentrale Beschwerdeinstanz für Steuersachen) bestätigt. Es ging davon aus, dass Fini H nach der Einstellung ihres Restaurantbetriebs keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von § 3 des Mehrwertsteuergesetzes ausgeübt habe. Der fragliche Mietvertrag könne als solcher keine Mehrwertsteuerpflicht nach dieser Vorschrift begründen. Daraus, dass die Räume während einer bestimmten Zeit für wirtschaftliche Zwecke in Form eines Restaurantbetriebs genutzt worden seien, könne nicht abgeleitet werden, dass Fini H nach der Einstellung der Tätigkeit noch nach § 3 des Mehrwertsteuergesetzes mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.
- 13 Fini H erhob daraufhin gegen die Entscheidung des Landsskatteret beim Vestre Landsret (Dänemark) Klage, die mit Urteil vom 29. August 2001 abgewiesen wurde. Das Gericht nahm an, dass das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetze, dass die steuerbaren Ausgaben mit einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne

von § 3 des Mehrwertsteuergesetzes zusammenhängen. Die nach der Einstellung des Restaurantbetriebs entstandenen Ausgaben für Miete und Nebenkosten, die nicht im Rahmen regulärer Liquidationsvorgänge gerechtfertigt seien, könnten nicht als Betriebsausgaben in Verbindung mit einer selbständigen Tätigkeit im Sinne von § 3 des Mehrwertsteuergesetzes angesehen werden.

- 14 Gegen dieses Urteil des Vestre Landsret legte Fini H ein Rechtsmittel beim Højesteret ein.
- 15 Unter diesen Umständen hat das Højesteret beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
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 Mehrwertsteuer-Richtlinie?
 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?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 16 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 4 Absätze 1 bis 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass derjenige, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für die Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hatte, wegen einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, als Steuerpflichtiger anzusehen ist und demzufolge die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen kann.
- 17 Fini H trägt vor, ihr stehe das Recht auf Vorsteuerabzug deshalb zu, weil der Mietvertrag mit dem Ziel geschlossen worden sei, eine wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen oder auszuüben. Wenn ihr das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zugestanden werde, müsse sie die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen tragen, die für einen wirtschaftlichen Betrieb erworben worden seien.
- 18 Nach Ansicht der dänischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften steht einem Steuerpflichtigen, der keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausübt, das Recht auf Vorsteuerabzug vom Zeitpunkt der Einstellung dieser Tätigkeit an oder nach einer angemessenen kurzen Frist nach diesem Zeitpunkt nicht mehr zu. Denn ein Steuerpflichtiger könne nicht endlos in den Genuss des Rechts auf Vorsteuerabzug kommen, weil er in der Vergangenheit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe.
- 19 Insoweit ist sogleich daran zu erinnern, dass der Begriff des Steuerpflichtigen in Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unter Bezugnahme auf den der wirtschaftlichen Tätigkeit definiert wird. Denn gerade dass eine solche Tätigkeit vorliegt, rechtfertigt die Einstufung als Steuerpflichtiger, dem nach der Sechsten Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug zuerkannt wird.

- 20 Artikel 4 führt in Absatz 2 auf, was unter „wirtschaftlichen Tätigkeiten“ zu verstehen ist; darunter fallen u. a. alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Der Ausdruck „alle Tätigkeiten“ in dieser Bestimmung lässt darauf schließen, dass die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit in verschiedenen aufeinanderfolgenden Tätigkeiten bestehen kann.
- 21 Auch aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie nicht notwendigerweise eine einzige Handlung meint, sondern mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen kann (vgl. u. a. Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 22).
- 22 Vorbereitende Tätigkeiten sind daher als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen. Wer vorbereitende Handlungen vornimmt, ist daher als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 dieser Richtlinie anzusehen und hat das Recht auf Vorsteuerabzug (Urteile Rompelman, Randnr. 23, und vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, INZO, Slg. 1996, I-857, Randnr. 18). Dieser Abzug bleibt berechtigt, selbst wenn später aufgrund der Ergebnisse einer Rentabilitätsstudie beschlossen wurde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die betreffende Gesellschaft zu liquidieren, so dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen führte (Urteil INZO, Randnr. 20).
- 23 In Bezug auf die Übertragung eines Gesamtvermögens hat der Gerichtshof anerkannt, dass, wenn der Steuerpflichtige nach der Inanspruchnahme der für diese Übertragung erbrachten Dienstleistungen nicht mehr tätig wird, die Kosten für diese Dienstleistungen als fester Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit seines Unternehmens vor der Übertragung anzusehen sind und dass ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zuzuerkennen ist. Jede andere Auslegung liefe auf eine willkürliche Unterscheidung 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 hinaus (vgl. Urteile vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98, Abbey National,

Slg. 2001, I-1361, Randnr. 35, und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-137/02, Faxworld, Slg. 2004, I-5547, Randnr. 39).

- 24 Aufgrund der gleichen Erwägungen sind Vorgänge wie die Zahlungen, die Fini H während der Zeit der Liquidation ihres Restaurantbetriebs weiter leisten musste, als Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie anzusehen.
- 25 Eine derartige Auslegung wird durch die Regelung über den Vorsteuerabzug gerechtfertigt, zu der der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass sie den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteile Rompelman, Randnr. 19, vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 44, vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 19, und Abbey National, Randnr. 24).
- 26 Doch muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (Urteil Midland, Randnr. 24).
- 27 Zum Ausgangsverfahren ist festzustellen, dass die Verpflichtung für Fini H, die Geschäftsraummiete und die Nebenkosten für Räume, die sie für die Ausübung

eines Restaurantbetriebs gemietet hatte, angesichts einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag bis zu dessen normalem Ende weiterzuzahlen, grundsätzlich als direkt und unmittelbar mit dem Restaurantbetrieb zusammenhängend angesehen werden könnte.

- 28 Denn da Fini H den Mietvertrag geschlossen hatte, um über die für die Ausübung ihres Restaurantbetriebs erforderlichen Räume zu verfügen, und angesichts der Tatsache, dass die Räume wirklich für diese Tätigkeit verwendet wurden, ist festzustellen, dass die Verpflichtung dieser Gesellschaft zur Fortzahlung der Miete und der Nebenkosten nach der Einstellung der Tätigkeit direkt auf deren Ausübung zurückgeht.
- 29 Daher wirkt sich die Dauer der Verpflichtung zur Zahlung der Miete und der Nebenkosten für die genannten Räume nicht auf das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie aus, sofern dieser Zeitraum für den Abschluss der Liquidationsvorgänge unbedingt erforderlich ist.
- 30 Folglich muss dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Zahlung der Miete und der Nebenkosten für Räume, die zuvor für den Restaurantbetrieb verwendet worden waren, in der Zeit, in der das Restaurant nicht betrieben wurde, d. h. von Oktober 1993 bis September 1998, ebenso ein Recht auf Vorsteuerabzug zustehen wie in der Zeit von der Aufnahme bis zur Einstellung seines Restaurantbetriebs, da während der gesamten Mietdauer ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Räumen und der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen bestand.
- 31 Somit ist das Recht auf Vorsteuerabzug bei der Liquidation des Betriebes anzuerkennen, soweit es dabei nicht zu Betrügereien oder Missbräuchen kommt.

- 32 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist (vgl. u. a. Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-367/96, Kefalas u. a., Slg. 1998, I-2843, Randnr. 20, und vom 23. März 2000 in der Rechtssache C-373/97, Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Randnr. 33). Dies wäre z. B. dann der Fall, wenn Fini H hinsichtlich der Miet- und Nebenkostenzahlungen für die Zeit nach der Einstellung des Restaurantbetriebs das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen, aber die zuvor für das Restaurant verwendeten Räume für rein private Zwecke nutzen würde.
- 33 Sollte die Steuerbehörde feststellen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise ausgeübt wurde, könnte sie rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen (vgl. u. a. Urteile Rompelman, Randnr. 24, INZO, Randnr. 24, und Gabalfrisa u. a., Randnr. 46).
- 34 Es ist jedenfalls Sache des nationalen Gerichts, den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise geltend gemacht wird.
- 35 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 4 Absätze 1 bis 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass derjenige, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für die Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hatte, wegen einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, als Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift anzusehen ist und die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen kann, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und feststeht, dass keine betrügerische oder missbräuchliche Absicht vorliegt.

Zur zweiten Frage

- 36 Angesichts der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage gegenstandslos und braucht daher nicht beantwortet zu werden.

Kosten

- 37 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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:

Artikel 4 Absätze 1 bis 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 ist dahin auszulegen, dass derjenige, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für die Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hatte, wegen einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, als Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift anzusehen ist und die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen kann, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und feststeht, dass keine betrügerische oder missbräuchliche Absicht vorliegt.

Unterschriften.