URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

14. Juni 2001 *

In der Rechtssache C-345/99

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und H. Michard als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Französische Republik, zunächst vertreten durch K. Rispal-Bellanger und S. Seam, sodann durch J.-F. Dobelle und S. Seam als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

unterstützt durch

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch G. Amodeo als Bevollmächtigte im Beistand von G. Barling, QC, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelfer,

wegen Feststellung, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 17 Absatz 2 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 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) verstoßen hat, indem sie für Fahrzeuge, die von einem Steuerpflichtigen für den Fahrunterricht verwendet werden, nur dann ein Recht auf Abzug der auf den Erwerb dieser Gegenstände erhobenen Mehrwertsteuer einräumt, wenn die Fahrzeuge ausschließlich für die genannte Tätigkeit verwendet werden,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. La Pergola sowie der Richter D. A. O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (Berichterstatter) und C. W. A. Timmermans,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed
Kanzler: R. Grass

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. Februar 2001,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 17. September 1999 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 226 EG Klage auf Feststellung erhoben, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 17 Absatz 2 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 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) verstoßen hat, indem sie für Fahrzeuge, die von einem Steuerpflichtigen für den Fahrunterricht verwendet werden, nur dann ein Recht auf Abzug der auf den Erwerb dieser Gegenstände erhobenen Mehrwertsteuer einräumt, wenn die Fahrzeuge ausschließlich für die genannte Tätigkeit verwendet werden.

2 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 24. März 2000 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Französischen Republik zugelassen worden.

Die Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 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 im Inland 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 17 Absatz 6 lautet:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden dieje-

nigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

5 Der Rat hat keinen der ihm von der Kommission nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgelegten Vorschläge angenommen.

Die französischen Rechtsvorschriften

6 Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie am 1. Januar 1979 waren nach den französischen Rechtsvorschriften alle Personenkraftfahrzeuge grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

7 Am 1. Januar 1993 wurde die französische Mehrwertsteuerregelung geändert und für bestimmte Fahrzeuge oder Maschinen ein Recht auf Vorsteuerabzug eingeführt.

8 Artikel 273 septies A des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in der Fassung des Gesetzes 91/716 vom 26. Juli 1991 (JORF vom 27. Juli 1991, S. 9955, im Folgenden: Code général des impôts) bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer für Kauf, Einfuhren, innergemeinschaftlichen Erwerb, Lieferungen und Dienstleistungen, die nach dem 31. Dezember 1992 stattfinden, sind nicht mehr vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn sich diese Vorgänge auf Fahrzeuge oder Maschinen beziehen, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden."

Sachverhalt und Vorverfahren

9 Die Kommission ist der Ansicht, dass die Bedingung einer ausschließlichen Verwendung für den Fahrunterricht in Artikel 273 septies A des Code général des impôts nicht mit Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vereinbar sei, wonach das Recht auf Abzug der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Vorsteuer allein davon abhängig sei, dass dieser die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwende.

10 Mit Schreiben vom 18. Juni 1998 forderte die Kommission daher die französische Regierung auf, binnen zwei Monaten hierzu Stellung zu nehmen.

11 Die französischen Behörden erklärten in ihrem Antwortschreiben vom 13. Oktober 1998, sie könnten den Standpunkt der Kommission nicht teilen. Ein Mit-

gliedstaat, der die Tragweite eines nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbarenden innerstaatlichen Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts einschränken wolle, habe nämlich das Recht, die Tatbestände festzulegen, für die dieser Ausschluss nicht mehr gelte.

12 Da die Kommission die Auffassung der französischen Regierung nicht teilte, richtete sie am 10. März 1999 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Französische Republik und forderte sie auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nachzukommen.

13 Die französischen Behörden hielten in ihrem Schreiben vom 1. Juni 1999 an ihrem Standpunkt fest und teilten der Kommission mit, dass sie der mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht Folge leisten würden.

14 Die Kommission beschloss daher, die vorliegende Klage zu erheben.

Die angebliche Vertragsverletzung und deren Beurteilung durch den Gerichtshof

15 Die Kommission ist der Ansicht, Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie gestatte den Mitgliedstaaten lediglich, die innerstaatlichen Maßnahmen zum Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie am 1. Januar 1979 bestanden hätten. Dagegen gestatte diese Bestimmung keine Änderung eines solchen Ausschlusses durch die spätere Einführung eines bedingten Rechts auf Vorsteuerabzug. Wenn ein Mitgliedstaat seine Rechtsvorschriften später ändere, könne er dies nur in Übereinstimmung mit Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie tun, d. h. durch Einführung eines Rechts auf Vorsteuerabzug, das keiner anderen Bedingung unterliege als der Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen.

16 Es sei nicht Sache eines Mitgliedstaats, selbst die Regeln für das Recht auf Vorsteuerabzug festzulegen. Hierfür sei allein der Gemeinschaftsgesetzgeber zuständig. Die von der Französischen Republik aufgestellte Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug, nämlich die ausschließliche Verwendung für den Fahrunterricht, sei der Sechsten Richtlinie unbekannt. Wenn ein Mitgliedstaat die Einführung von Sonderregelungen für erforderlich halte, müsse er auf das Verfahren nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zurückgreifen und in diesem Rahmen eine Genehmigung für die Einführung einer abweichenden Sondermaßnahme zur Vereinfachung der Steuererhebung oder zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen beantragen. Dies habe die Französische Republik im vorliegenden Fall nicht getan.

17 Die französische Regierung, unterstützt von der Regierung des Vereinigten Königreichs, macht geltend, die streitige nationale Bestimmung führe keine neue Ausschlussregelung ein, die nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verboten wäre, sondern sei bloß eine Ausnahme von einem bestehenden Ausschluss. Da der ursprünglich vollständige Ausschluss des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer für im Fahrunterricht verwendete Fahrzeuge in Einklang mit Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie gestanden habe, sei die Zulassung des Rechts auf Abzug dieser Mehrwertsteuer unter bestimmten Bedingungen logischerweise ebenfalls mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

18 Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie enthält klar und eindeutig den Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sind, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

19 Der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug gilt jedoch vorbehaltlich der Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, insbesondere Unterabsatz 2. Die Mitgliedstaaten sind somit berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in

diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (vgl. Urteil vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97, Royscot u. a., Slg. 1999, I-6671, Randnr. 29).

20 Da der Rat jedoch keinen der ihm von der Kommission gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgelegten Vorschläge angenommen hat, können die Mitgliedstaaten ihre Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beibehalten, bis der Gemeinschaftsgesetzgeber eine Gemeinschaftsregelung über die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht erlässt und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer verwirklicht (vgl. Urteil Royscot u. a., Randnr. 31).

21 Für die Beurteilung der Vereinbarkeit der streitigen nationalen Gesetzesänderung mit der Sechsten Richtlinie ist das Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-136/97 (Norbury Developments, Slg. 1999, I-2491) heranzuziehen, in dem es um eine andere Übergangsbestimmung der Sechsten Richtlinie, den Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b über Mehrwertsteuerbefreiungen, ging. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil festgestellt, dass die Änderungen der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die die Tatbestände der Mehrwertsteuerbefreiung nicht ausweiten, sondern vielmehr einschränken, nicht gegen den Wortlaut dieses Artikels verstoßen. Zwar verbietet dieser Artikel die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie, doch steht er einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, deren Abschaffung Ziel des Artikels 28 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist (vgl. Urteil Norbury Developments, Randnr. 19).

22 Für die Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie können entsprechende Erwägungen herangezogen werden. Wenn die Regelung eines Mitgliedstaats bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näher kommt, ist sie daher durch die Ausnahmevorschrift des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt und verstößt nicht gegen deren Artikel 17 Absatz 2.

23 Im vorliegenden Fall tritt durch die nationale Gesetzesänderung an die Stelle des vollständigen Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts für Personenkraftfahrzeuge eine begrenzte Abzugsmöglichkeit, nämlich für Fahrzeuge und Maschinen, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden.

24 Diese Änderung der französischen Rechtsvorschriften schränkt die bestehenden Ausschlusstatbestände ein und nähert diese Vorschriften der allgemeinen Abzugsregelung in Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie an.

25 Somit hat die Französische Republik nicht gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verstoßen, indem sie für Fahrzeuge, die von dem Steuerpflichtigen für den Fahrunterricht verwendet werden, nur dann ein Recht auf Abzug der auf den Erwerb dieser Gegenstände erhobenen Mehrwertsteuer einräumt, wenn die Fahrzeuge ausschließlich für die genannte Tätigkeit verwendet werden.

Kosten

26 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Französische Republik einen entsprechenden Antrag auf Verurteilung der Kommission gestellt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Im Übrigen tragen nach Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Klage wird abgewiesen.**

2. **Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt die Kosten des Verfahrens.**

3. **Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt seine eigenen Kosten.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 14. Juni 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

A. La Pergola