URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

18. Dezember 2007 *

In der Rechtssache C-368/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Tribunal administratif de Lyon (Frankreich) mit Entscheidung vom 5. September 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 8. September 2006, in dem Verfahren

Cedilac SA

gegen

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano (Berichterstatter), A. Borg Barthet, M. Ilešič und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Cedilac SA, vertreten durch A. Bouzidi, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-C. Gracia als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und M. Afonso als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 18. September 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 17 und 18 Abs. 4 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 der Cedilac SA (im Folgenden: Cedilac) und dem Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Ministerium für Wirtschaft, Finanzen und Industrie) über den Antrag dieser Gesellschaft auf Verurteilung des französischen Staates auf Ersatz des Schadens, der ihr durch die gesetzlichen Begleitmaßnahmen zu der Aufhebung der Regel des „einmonatigen Aufschubs", die für den Abzug der Vorsteuer, mit der ein steuerbarer Umsatz belastet worden war, gegolten hat, entstanden sein soll.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass „[d]as Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht".

4 Art. 18 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„...

(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.

...

(4) Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten.

..."

5 Nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten während der in Art. 28 Abs. 4 genannten Übergangszeit „Bestimmungen, die von dem Grundsatz des in Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 vorgesehenen sofortigen Abzugs abweichen, weiterhin anwenden".

6 Art. 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Die Übergangszeit wird zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. Spätestens sechs Monate vor Ende dieses Zeitraums — und später je nach Bedarf — überprüft der Rat an Hand eines Berichts der Kommission die Lage, die sich durch die in Absatz 3 aufgeführten Abweichungen ergeben hat, um auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden."

Nationales Recht

7 Bis zum 1. Juli 1993 sah der Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in Übereinstimmung mit Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie abweichend vom Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs eine sogenannte „Regel des einmonatigen Aufschubs" vor.

8 Nach dieser Ausnahmeregel konnten die Steuerpflichtigen entgegen Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer, die sie für Waren, die keine Sachanlagen darstellten, oder für Dienstleistungen gezahlt hatten, nicht sofort von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer abziehen. Nach der Regel des einmonatigen Aufschubs konnte dieser Abzug erst von dem Steuerbetrag durchgeführt werden, der für den Monat geschuldet wurde, der auf den Monat folgte, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden war.

9 Durch Art. 2 Abs. I der Loi n° 93-859 portant loi de finances rectificative pour 1993 (Haushaltsberichtigungsgesetz für 1993 [Nr. 93-859]) vom 22. Juni 1993 (JORF vom 23. Juni 1993, S. 8815, im Folgenden: Gesetz von 1993) wurde jedoch die Regel des einmonatigen Aufschubs mit Wirkung ab 1. Juli 1993 aufgehoben und in den CGI ein Art. 271 Nr. I eingefügt, dessen Abs. 3 bestimmt:

„Der Abzug der Vorsteuer für Waren und Dienstleistungen erfolgt durch Anrechnung auf den vom Steuerpflichtigen für den Monat, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, geschuldeten Steuerbetrag."

10 Außerdem wurde durch Art. 2 Nr. II des Gesetzes von 1993 eine Übergangsbestimmung eingeführt, die im neuen Art. 271 A CGI steht (im Folgenden: Übergangsbestimmung).

11 Art. 271 A Abs. 1 CGI sieht für Steuerpflichtige, die ihre Tätigkeiten vor dem 1. Juli 1993 aufgenommen haben, bei der ersten Steuererklärung, bei der der Grundsatz des sofortigen Abzugs angewendet wird, den Abzug eines Referenzbetrags von der abzugsfähigen Steuer vor, der dem Monatsdurchschnitt der abzugsfähigen Steuer für die Monate von August 1992 bis Juli 1993 entspricht. Der Referenzbetrag wird anschließend in eine Forderung gegen die Staatskasse umgewandelt und unterliegt besonderen Rückerstattungsmodalitäten.

12 Art. 271 A Abs. 2 CGI bestimmt u. a., dass dann, wenn der Referenzbetrag nicht vollständig von der abzugsfähigen Steuer abgezogen werden kann, der Überschuss von der in den folgenden Monaten geschuldeten abzugsfähigen Steuer für Waren, die keine Sachanlagen darstellen, und Dienstleistungen abzuziehen ist.

13 Nach Art. 271 A Abs. 5 CGI sind Steuerpflichtige grundsätzlich nicht verpflichtet, den Referenzbetrag nach Art. 271 A Abs. 1 CGI abzuziehen, wenn er 10 000 FRF (1 524,49 Euro) nicht übersteigt.

14 Nach den Dekreten Nr. 93-1078 vom 14. September 1993 (JORF vom 15. September 1993, S. 12883), Nr. 94-296 vom 6. April 1994 (JORF vom 16. April 1994, S. 5646) und Nr. 2002-179 vom 13. Februar 2002 (JORF vom 15. Februar 2002, S. 2968) wurden die den Steuerpflichtigen nach Art. 271 A CGI geschuldeten Beträge wie folgt zurückerstattet:

— 1993 wurden die Forderungsbeträge vollständig zurückgezahlt, wenn sie nicht 150 000 FRF (22 867,35 Euro) überschritten. Im gleichen Jahr wurden Forderungsbeträge, die diesen Betrag überstiegen, zu 25 %, mit einer Mindestzahlung von 150 000 FRF, zurückgezahlt.

— 1994 wurden die verbleibenden Forderungsbeträge auf ein Konto eingezahlt und zu 10 % des ursprünglichen Betrags zurückgezahlt.

— In jedem nachfolgenden Jahr wurden die Forderungsbeträge zu 5 % des ursprünglichen Betrags zurückgezahlt.

— 2002 wurden alle verbliebenen Forderungsbeträge vollständig im Voraus zurückgezahlt.

15 Der Zinssatz für die betreffenden Forderungen betrug 4,5 % für 1993, 1 % für 1994 und 0,1 % für jedes der folgenden Jahre.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

16 Am 26. Dezember 2002 ersuchte Cedilac den französischen Staat um Zahlung von 1 524 806,62 Euro als Ersatz des Schadens, der ihr zwischen 1993 und 2002 infolge der Anwendung der Übergangsbestimmung entstanden sein soll.

17 Da der Minister für Wirtschaft, Finanzen und Industrie nicht auf das Ersuchen um Schadensersatz reagierte, erhob Cedilac beim Tribunal administratif de Lyon (Frankreich) Klage gegen diese stillschweigende Versagung.

18 Vor einer Entscheidung über die Klage ersuchte das Tribunal administratif de Lyon den Conseil d'État (Staatsrat) mit Urteil vom 15. November 2005 um Stellungnahme zu der Frage, ob die Übergangsbestimmung mit den Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vereinbar ist.

19 Mit Stellungnahme vom 14. Juni 2006 entschied der Conseil d'État, dass die Frage des Tribunal administratif de Lyon ein Problem aufwerfe, das es rechtfertige, ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den Gerichtshof zu richten.

20 Unter diesen Umständen hat das Tribunal administratif de Lyon das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die von Frankreich erlassene begleitende Regelung zur Aufhebung des einmonatigen Aufschubs mit den Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vereinbar?

21 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die Beantwortung dieser Frage durch den Gerichtshof angesichts der Zahl der bereits vor den Tribunaux administratifs erhobenen Klagen und der beträchtlichen finanziellen Bedeutung für den französischen Staatshaushalt dringlich sei, und hat daher beantragt, das Vorabentscheidungsersuchen dem beschleunigten Verfahren nach Art. 104a der Verfahrensordnung des Gerichtshofs zu unterwerfen.

22 Der Präsident des Gerichtshofs hat diesen Antrag mit Beschluss vom 25. September 2006 zurückgewiesen, da die Voraussetzungen von Art. 104a Abs. 1 nicht erfüllt seien.

23 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 23. März 2007 ist der von der Fromagerie des Chaumes SAS gestellte Antrag auf Zulassung als Streithelferin als unzulässig zurückgewiesen worden.

Zur Vorlagefrage

24 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Maßnahme wie der Übergangsbestimmung entgegenstehen.

25 Cedilac schlägt vor, die in der vorstehenden Randnummer wiedergegebene Vorlagefrage zu bejahen, und macht geltend, dass das Recht auf sofortigen Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des vom Gemeinschaftsgesetzgeber geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sei, so dass dieses Recht mangels einer abweichenden Bestimmung für die gesamten Mehrwertsteuerbeträge der vorausgehenden Umsatzstufen sofort müsse ausgeübt werden können.

26 Im Gegensatz dazu schlagen die französische Regierung und die Kommission dem Gerichtshof vor, die Frage zu verneinen, und stützen sich auf großteils ähnliche Argumente.

27 Sie erinnern erstens daran, dass die Regel des einmonatigen Aufschubs eine rechtmäßige Abweichung vom Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs sei, die auf Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie gestützt sei, und dass die Übergangsbestimmung nur eine Begleitmaßnahme zu der Aufhebung dieser Regel sei.

28 Insbesondere habe die Übergangsbestimmung die Umsetzung des in Art. 18 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen allgemeinen Systems des sofortigen Abzugs in das französische Recht ermöglicht, indem sie einen Teil der finanziellen Belastung des Staatshaushalts, die sich aus der Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs ergeben habe, über einige Jahre verteilt habe.

29 Eine Auslegung der Sechsten Richtlinie, wonach diese Regelungen wie die durch die Übergangsbestimmung eingeführten verbiete, würde einen Mitgliedstaat davon abhalten, sein Recht dem allgemeinen System und den mit der Richtlinie verfolgten Zielen anzugleichen.

30 Die Kommission trägt zweitens vor, dass die Position der Steuerpflichtigen, die der Übergangsbestimmung unterlägen, deutlich günstiger sei als ihre Position während der Geltung der Regel des einmonatigen Aufschubs.

31 Im Hinblick auf die Vorlagefrage ist zunächst daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, und vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43).

32 Der Gerichtshof hat außerdem ausgeführt, dass Ausnahmen nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig sind, da sich eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Höhe der steuerlichen Belastung auswirkt und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten muss (vgl. in diesem Sinne Urteile BP Soupergaz, Randnr. 18, und vom 19. September 2000, Ampafrance und Sanofi, C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 34). Solche Ausnahmen können jedoch nur vorübergehender Art sein, da Art. 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie ihre Abschaffung zum Ziel hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 1999, Norbury Developments, C-136/97, Slg. 1999, I-2491, Randnr. 19, vom 13. Juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 32, vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich, C-345/99, Slg. 2001, I-4493, Randnr. 21, und vom 7. Dezember 2006, Eurodental, C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 52).

33 Im vorliegenden Fall stellt Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie insofern gerade eine der in der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmeregelungen vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem dar, als er den Mitgliedstaaten erlaubt, bestimmte Vorschriften ihrer nationalen Regelungen aus der Zeit vor Erlass dieser Richtlinie aufrechtzuerhalten, die von dem in Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie geregelten Grundsatz des sofortigen Abzugs abweichen.

34 Dieser Artikel verbietet zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Ausnahmen nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie, doch steht er einer Einschränkung dieser Ausnahmen nicht entgegen, da die Ausnahme, die er vorsieht, nur vorübergehender Art ist (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 21).

35 In Randnr. 19 des Urteils Norbury Developments, die eine andere Übergangsbestimmung der Sechsten Richtlinie betraf, nämlich Art. 28 Abs. 3 Buchst. b über bestimmte Befreiungen von der Mehrwertsteuer, hat der Gerichtshof entschieden, dass Änderungen der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die die Befreiungstatbestände nicht ausweiteten, sondern vielmehr einschränkten, nicht gegen den Wortlaut dieses Artikels verstoßen haben.

36 Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie kann entsprechend ausgelegt werden. Wenn daher die Regelung eines Mitgliedstaats den Anwendungsbereich einer bestehenden Abweichung vom Grundsatz des sofortigen Abzugs, wie er im selben Artikel vorgesehen ist, einschränkt, ist diese Regelung als durch die genannte Bestimmung gedeckt und nicht gegen Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie verstoßend anzusehen.

37 Wie der Gerichtshof im Urteil Norbury Developments festgestellt hat, liefe außerdem eine andere Auslegung einer der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen, nach der ein Mitgliedstaat zwar eine bestehende Befreiung beibehalten, aber nicht schrittweise abschaffen kann, dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwider, Abweichungen von dieser abzuschaffen. Eine solche Auslegung würde auch die einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, da sich ein Mitgliedstaat gezwungen sehen könnte, die Gesamtheit der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Befreiungen beizubehalten, selbst wenn er es für möglich, zweckmäßig und wünschenswert hielte, die in der Richtlinie niedergelegte Regelung in dem betreffenden Bereich schrittweise umzusetzen (vgl. in diesem Sinne Urteil Norbury Developments, Randnr. 20).

38 Es ist festzustellen, dass die Übergangsbestimmung im Ausgangsverfahren nur eine Begleitmaßnahme mit beschränkter Dauer ist, die die Auswirkung abschwächen soll, die der am 1. Juli 1993 vollzogene Übergang von der Regel des einmonatigen Aufschubs zum Grundsatz des sofortigen Abzugs auf den Staatshaushalt hat.

39 Im Übrigen ist zunächst festzustellen, dass die Übergangsbestimmung es, wie den Akten zu entnehmen ist, im Gegensatz zur Regel des einmonatigen Aufschubs einer nicht unerheblichen Zahl von Steuerpflichtigen, unter ihnen insbesondere diejenigen, die ihre Tätigkeit nach dem 1. Juli 1993 aufgenommen haben, und die, deren Forderung 10 000 FRF nicht überstiegen hat, ermöglicht, vom Grundsatz des sofortigen Abzugs ab 1. Juli 1993 ohne jede Einschränkung Gebrauch zu machen.

40 Überdies werden die Forderungen, die aus der Durchführung der Übergangsbestimmung entstanden sind, im Gegensatz zu den Forderungen, die bei der Anwendung der Regel des einmonatigen Aufschubs entstanden sind, verzinst.

41 Schließlich reduziert die Übergangsbestimmung die Forderung des Steuerpflichtigen gegen die Staatskasse auf den Referenzbetrag, sieht den sofortigen Abzug der Differenz zwischen diesem und dem Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuer vor und gewährleistet die gestaffelte Rückzahlung des Referenzbetrags. Somit wurde es letztlich durch diese Bestimmung ermöglicht, den Grundsatz des sofortigen Abzugs ab dem Jahr 2002 in Frankreich ohne jede Abweichung anzuwenden.

42 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 52 und 53 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt sich daraus, dass die Übergangsbestimmung vorbehaltlich einer Überprüfung durch das nationale Gericht im Einzelfall die Wirkung hat, den Geltungsbereich der Regel des einmonatigen Aufschubs grundsätzlich einzuschränken.

43 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Maßnahme wie der Übergangsbestimmung, die die Aufhebung einer nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d dieser Richtlinie erlaubten nationalen Ausnahme begleiten soll, nicht entgegenstehen, sofern vom nationalen Gericht überprüft wird, ob diese Maßnahme im Einzelfall die Wirkungen der nationalen Ausnahmevorschrift einschränkt.

Kosten

44 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 17 und 18 Abs. 4 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 sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Maßnahme wie der durch das Gesetz Nr. 93-859 vom 22. Juni 1993, Haushaltsberichtigungsgesetz für 1993, eingeführten Übergangsbestimmung, die die Aufhebung einer nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d dieser Richtlinie erlaubten nationalen Ausnahme begleiten soll, nicht entgegenstehen, sofern vom nationalen Gericht überprüft wird, ob diese Maßnahme im Einzelfall die Wirkungen der nationalen Ausnahmevorschrift einschränkt.

Unterschriften