URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
18. Juni 1998 *

In der Rechtssache C-43/96

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und E. Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: C. Gómez de la Cruz, Juristischer Dienst, Centre Wagner, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

Französische Republik, vertreten durch C. de Salins, Abteilungsleiterin in der Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, im Beistand von G. Mignot, Sekretär für Auswärtige Angelegenheiten im selben Ministerium, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Französische Botschaft, 8B, boulevard Joseph II, Luxemburg,

Beklagte,

unterstützt durch

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Britische Botschaft, 14, boulevard Roosevelt, Luxemburg,

Streithelfer,

* Verfahrenssprache: Französisch.

wegen Feststellung, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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), insbesondere Artikel 17 Absatz 2, verstoßen hat, daß sie Gesetzesbestimmungen beibehalten hat, nach denen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Transportmittel, die das Arbeitsgerät für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen selbst darstellen, ausgeschlossen ist,

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer R. Schintgen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie der Richter G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray und G. Hirsch (Berichterstatter),

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 25. September 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 13. November 1997,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 14. Februar 1996 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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), insbesondere Artikel 17 Absatz 2, verstoßen hat, daß sie Gesetzesbestimmungen beibehalten hat, nach denen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Transportmittel, die das Arbeitsgerät für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen selbst darstellen, ausgeschlossen ist.

Die Sechste Richtlinie

2 Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(2) 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,

..."

3 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 diejenigen 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."

4 Am 25. Januar 1983 legte die Kommission dem Rat den Vorschlag für eine Zwölfte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben (ABl. C 37, S. 8) vor, der durch einen weiteren, dem Rat am 20. Februar 1984 von der Kommission vorgelegten Vorschlag (ABl. C 56, S. 7) geändert wurde. Dieser Vorschlag wurde vom Rat nicht angenommen.

Die nationale Regelung

5 Die streitige französische Rechtsvorschrift ist der am 27. Juli 1967 in Kraft getretene Artikel 237 des Anhangs II des französischen Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch; im folgenden: CGI), der folgendes vorsieht:

„Für die Personenbeförderung oder gemischten Gebrauch ausgelegte Fahrzeuge oder Geräte, gleich welcher Art, die eine Sachanlage darstellen oder die, wenn sie

keine Sachanlage darstellen, nicht dazu bestimmt sind, im Neuzustand verkauft zu werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug."

6 Nach der Grunddokumentation der französischen Steuerverwaltung (Documentation de base, série 3 C A, division D, feuillets 1532 à 1533, in der aktualisierten Fassung vom 1. Mai 1990) sind mit Fahrzeugen im Sinne dieser Bestimmung Fahrräder, Motorräder, Personenkraftwagen, Wasserfahrzeuge, Flugzeuge und Hubschrauber gemeint. Dagegen findet Artikel 237 keine Anwendung auf gewerbliche Fahrzeuge wie Lieferdreiräder, Lastkraftwagen, Traktoren und „Spezialfahrzeuge". Hubschrauber sind auch dann vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, wenn sie für photographische Zwecke, Luftaufnahmen, Werbung, die Pilotenausbildung oder topographische oder geodätische Erhebungen verwendet werden.

Vorverfahren

7 Mit Schreiben vom 6. September 1991 teilte die Kommission der Französischen Republik ihre Ansicht mit, daß Artikel 237 des Anhangs II des CGI mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere Artikel 17 Absatz 2, unvereinbar sei, soweit danach Fahrzeuge, die zur Erteilung des Fahrunterrichts eingesetzt würden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

8 Mit Schreiben vom 6. Dezember 1991 unterrichtete die französische Regierung die Kommission davon, daß die streitige Bestimmung mit Wirkung vom 1. Januar 1993 dahin gehend geändert worden sei, daß Fahrzeuge, die ausschließlich zur Erteilung des Fahrunterrichts eingesetzt würden, nunmehr zum Vorsteuerabzug berechtigten.

9 Mit Schreiben vom 12. Juli 1993 wies die Kommission die französische Regierung darauf hin, daß sowohl die Voraussetzung des ausschließlichen Einsatzes eines

Fahrzeugs im Rahmen der Tätigkeit einer Fahrschule als auch der Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts, der weiterhin für jene Steuerpflichtigen gelte, deren Tätigkeit bereits ihrer Art nach die Verwendung bestimmter Transportmittel voraussetze (wie Lastenhubschrauber für ein Arbeitsluftfahrtunternehmen), gegen Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verstießen.

10 Mit Schreiben vom 4. Oktober 1993 antwortete die französische Regierung, die Voraussetzung, daß das Fahrschulfahrzeug ausschließlich zur Erteilung des Fahrunterrichts eingesetzt werde, sei in der Verwaltungsvorschrift vom 4. Februar 1993 abgeschwächt worden. Außerdem sei der Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts für Transportmittel, die den Gegenstand der Tätigkeit des Steuerpflichtigen selbst darstellten, nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie erlaubt.

11 Die Kommission beschloß, das Verfahren für Fahrschulfahrzeuge nicht fortzusetzen. Hingegen erachtete sie es als elementaren Grundsatz, daß das Vorsteuerabzugsrecht auch für ein Transportmittel gelte, das das wesentliche Betriebsmittel des Steuerpflichtigen darstelle. Sie richtete daher am 8. November 1994 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Französische Republik, in der sie diese aufforderte, innerhalb von zwei Monaten die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen.

12 In ihrer Antwort vom 9. Januar 1995 ließ die französische Regierung wissen, daß sie mit der Beurteilung der Kommission in keiner Weise einverstanden sei, und führte ihre Antwort auf das Aufforderungsschreiben weiter aus.

Die Klage

13 Die Kommission trägt zur Begründung ihrer Klage vor, der in Artikel 237 des Anhangs II des CGI vorgesehene Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts für Gegenstände, die das Arbeitsgerät oder das wesentliche Betriebsmittel des Steuerpflichtigen darstellten, verstoße gegen Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie.

14 Zwar erlaube Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Richtlinie den Mitgliedstaaten ausdrücklich, diejenigen das Vorsteuerabzugsrecht ausschließenden Bestimmungen beizubehalten, die, wie Artikel 237 des Anhangs II des CGI, vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestanden hätten.

15 Der Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie betreffe jedoch nur die Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter hätten. So könnten nur diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, die von einem Steuerpflichtigen für Gegenstände und Dienstleistungen getätigt worden seien, die für die Ausübung seines Berufes nicht völlig unabdingbar seien. Mit diesem Ausschlußrecht solle verhindert werden, daß ein Steuerpflichtiger für seinen persönlichen Endverbrauch Gegenstände und Dienstleistungen in Anspruch nehmen könne, die nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

16 Diese Auslegung ist zurückzuweisen. Sie widerspricht nämlich dem Wortlaut von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.

17 Nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 Satz 1 der Sechsten Richtlinie legt der Rat fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Satz 2 stellt klar, daß „[a]uf jeden Fall ... diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen [werden], die keinen streng geschäftlichen Charakter haben". Aus diesem Satz 2 folgt, daß die Bestimmungen, die der Rat erlassen soll, nicht von vornherein auf Ausgaben ohne streng geschäftlichen Charakter beschränkt sind.

18 Somit bezieht sich der Ausdruck „alle Ausschlüsse" in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter. Mithin sind die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung berechtigt, nationale Vorschriften beizubehalten, die das Vorsteuerabzugsrecht für Transportmittel ausschließen, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellen.

19 Wie der Generalanwalt in den Nummern 14 bis 16 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, wird diese Auslegung durch die Entstehungsgeschichte von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestätigt. Zum einen hat nämlich die Kommission in der Begründung ihres Vorschlags für die Sechste Richtlinie (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 1) ausgeführt, daß sich bestimmte Ausgaben, auch wenn sie im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs anfielen, nur schwer nach beruflicher und privater Nutzung aufteilen ließen. Zum anderen zeigt ein Vergleich zwischen dem von der Kommission vorgeschlagenen und dem vom Rat erlassenen Wortlaut des Artikels 17 Absatz 6, daß sich die Mitgliedstaaten beim Erlaß der Sechsten Richtlinie nicht über die speziell für Personenbeförderungsausgaben geltende Regelung haben verständigen können.

20 Hieraus folgt, daß die Französische Republik nicht dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie, insbesondere Artikel 17 Absatz 2, verstoßen hat, daß sie gesetzliche Bestimmungen beibehalten hat, nach denen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Transportmittel ausgeschlossen ist, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellen. Die Vertragsverletzungsklage ist daher als unbegründet abzuweisen.

Kosten

21 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen. Nach Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste 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.

Schintgen Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 18. Juni 1998.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

H. Ragnemalm