SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS L. A. GEELHOED

vom 22. Februar 2001 [1]

1. In beiden Rechtssachen beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften festzustellen, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 17 Absätze 2 und 6 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 [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat. In der Rechtssache C-345/99 wird die Französische Republik vom Vereinigten Königreich unterstützt.

2. Ich habe mich dafür entschieden, die beiden Rechtssachen in diesen Schlussanträgen zusammen zu behandeln, obwohl der Gerichtshof die beiden Sachen nicht verbunden hat. Ich habe diese Entscheidung getroffen, weil die gemeinsame Behandlung in diesen Schlussanträgen zu einem besseren Verständnis der zentralen Problematik der beiden Rechtssachen führen kann, nämlich der Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie. Ich bin mir dabei bewusst, dass beide Sachen zwar inhaltlich zusammenhängen, aber nicht identisch sind.

3. In der Rechtssache C-345/99 stützt die Kommission ihre Klageschrift auf folgenden Sachverhalt. Frankreich hat ein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für Beförderungsmittel eingeführt, die Unterrichtszwecken dienen (Fahr-, Flugausbildung usw.), was an und für sich mit dem Ziel und dem Inhalt der Sechsten Richtlinie übereinstimmt. Frankreich knüpft dieses Recht auf Vorsteuerabzug jedoch an die Voraussetzung, dass diese Beförderungsmittel ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet werden. Streitig ist es, ob es zulässig ist, eine solche Voraussetzung bei der Einführung des Vorsteuerabzugsrechts aufzustellen.

4. In der Rechtssache C-40/00 liegt der Klage der Kommission folgender Sachverhalt zugrunde. Vom 1. Januar 1998 an hat Frankreich eine Regelung wieder eingeführt, nach der der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist für Dieselkraftstoff, der als Treibstoff für Fahrzeuge verwendet wird. Ein solcher Ausschluss bestand in Frankreich bereits früher beim Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie im Jahr 1979. Diese Regelung galt bis zum 30. Juni 1982. Zum 1. Juli 1982 wurde jedoch die Möglichkeit eingeführt, die Vorsteuer teilweise abzuziehen. Diese Möglichkeit wurde zum 1. Januar 1998 wieder abgeschafft. Streitig ist,

1 — Originalsprache: Niederländisch.

2 — ABl. L 145, S 1.

ob Frankreich eine Ausnahme von der Richtlinie, die nicht mehr vollständig angewandt wurde, wieder aufleben lassen durfte.

Der gemeinschaftsrechtliche Rahmen

5. Die Sechste Richtlinie hat — innerhalb eines harmonisierten Umsatzsteuersystems, durch das die Mehrwertsteuer eingeführt worden ist — u. a. zum Ziel, die Steuerabzugsregelungen insoweit zu harmonisieren, als sie tatsächlich die Höhe der Besteuerung beeinflussen [3].

6. Hierzu bestimmt Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie Folgendes:

„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;

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird."

7. Für die vorliegenden Rechtssachen ist gleichzeitig Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie von Bedeutung, der bestimmt:

„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 Mit-

3 — Vgl. die Begründungserwägungen der Sechsten Richtlinie.

gliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

8. Bisher sind keine gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen im Sinne des Artikels 17 Absatz 6 erlassen worden, obwohl der in diesem Absatz genannte Zeitraum seit langem verstrichen ist[4].

9. Außerdem möchte ich noch auf Artikel 27 der Sechsten Richtlinie hinweisen, der die Möglichkeit abweichender Maßnahmen von der Mehrwertsteuerregelung vorsieht. Absatz 1 lautet:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen."

4 — Nach Artikel 12 der Richtlinie tritt diese spätestens am 1. Januar 1979 in den Mitgliedstaaten in Kraft.

Die Rechtsstreitigkeiten

Rechtssache C-345/99

10. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie am 1. Januar 1979 waren nach den französischen Rechtsvorschriften alle Personenkraftfahrzeuge mit Ausnahme der Fahrzeuge für den öffentlichen Personenverkehr vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Seit dem 1. Januar 1993 besteht nach den französischen Steuervorschriften (Artikel 273 septies A des Code général des impôts) ein Recht auf Vorsteuerabzug für Beförderungsmittel, die für Unterrichtszwecke bestimmt sind (Fahr- und Flugunterricht usw.), sofern diese Beförderungsmittel für keine anderen beruflichen Zwecke verwendet werden.

11. Am 18. Juni 1998 richtete die Kommission ein Mahnschreiben an Frankreich, da sie der Auffassung war, dass die Einführung der Bedingung des „ausschließlichen Gebrauchs" nicht mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vereinbar sei. Die französische Regierung hat in ihrer Antwort auf das Mahnschreiben vom 13. Oktober 1998 die Auffassung vertreten, dass ein Mitgliedstaat, der den Umfang eines Ausschlusstatbestandes beschränke, in Übereinstimmung mit Artikel 17 Absatz 6 der Richtlinie handele. Er lege nämlich fest, in welchen Fällen ein Ausschluss nicht länger gelte. Die Kommission gab hierauf am 10. März 1999 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab,

worauf die französische Regierung mit Schreiben vom 1. Juni 1999 ihren Standpunkt bekräftigte.

Rechtssache C-40/00

12. Nach den französischen Steuervorschriften (Artikel 298, 4-1 des Code général des impôts) ist der Vorsteuerabzug seit dem 1. Januar 1998 bei Ankauf, Einfuhr, innergemeinschaftlichem Erwerb, Lieferungen und Dienstleistungen, die Dieselkraftstoff betreffen, der als Treibstoff verwendet wird (usw.), ausgeschlossen. Vor dem 1. Januar 1998 galt in Frankreich folgende Regelung. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie (am 1. Januar 1979) war der Vorsteuerabzug für Dieselkraftstoff, der als Treibstoff verwendet wird, ebenfalls vollständig ausgeschlossen. Zum 1. Juli 1982 wurde jedoch die Möglichkeit eines begrenzten Vorsteuerabzugs eingeführt. Die Grenze der Abziehbarkeit erhöhte sich von 10 % im Jahr 1982 auf 80 % im Jahr 1991 und lag seit diesem Zeitpunkt bei 50 % der Mehrwertsteuer. Zum 1. Januar 1998 wurde der begrenzte Vorsteuerabzug wieder abgeschafft.

13. Die Kommission richtete am 24. Juli 1998 ein Mahnschreiben an Frankreich, weil sie der Meinung war, dass die Wiedereinführung des vollständigen Ausschlusses nicht mit Artikel 17 der Richtlinie vereinbar sei. Die französische Regierung vertrat in ihrer Antwort hierauf vom 30. Oktober 1998 die Auffassung, dass es ihr freistehe, die Regelung über den Vorsteuerabzug zu ändern, solange sie innerhalb der Grenzen bleibe, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften bestanden hätten. Die Kommission gab hierauf am 19. Juli 1999 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, worauf die französische Regierung mit Schreiben vom 10. Dezember 1999 ihren Standpunkt bekräftigte.

Die Vorwürfe der Kommission

Zur Auslegung von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2

14. Zunächst weist die Kommission darauf hin, dass Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 eine von der Grundregel abweichende Ausnahmebestimmung sei, die eng ausgelegt werden müsse. Nach dieser Bestimmung dürften die Mitgliedstaaten nur diejenigen Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten, die im nationalen Recht zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bereits bestanden hätten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes sei der Vorsteuerabzug ein grundlegender Bestandteil der Mehrwertsteuerregelung, und Beschränkungen des Rechts auf diesen Abzug seien nur in den von der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig [5]. Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 stelle es nicht vollständig in das Ermessen der Mit-

5 — Die Kommission verweist u. a. auf die Urteile vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal, Slg. 1998, I-1) und vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795).

gliedstaaten, nach eigenen Kriterien eine abweichende nationale Regelung einzuführen und zu ändern.

15. In beiden Rechtssachen trägt die Kommission vor, dass Frankreich mit der Einführung eines begrenzten bzw. bedingten Abzugsrechts den Anwendungsbereich des Artikels 17 Absatz 6 verlassen habe und damit sein Recht erschöpft sei, von der Ausnahmebestimmung in vollem Umfang Gebrauch zu machen. Artikel 17 Absatz 6 komme nicht mehr zum Zuge, und die französischen Regelungen müssten anhand von Artikel 17 Absatz 2 beurteilt werden. In der Rechtssache C-40/00 sei Artikel 17 Absatz 6 bereits 1982 mit der ersten Einführung eines bedingten Abzugsrechts nicht mehr anwendbar gewesen.

16. Die Kommission betrachtet Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 als eine Stillhalteverpflichtung [6] bis zum Erlass einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung. Es handele sich, so die Kommission in der Rechtssache C-345/99, um eine Stillhalteverpflichtung und nicht um eine Klausel der schrittweisen Entwaffnung der Mitgliedstaaten [7]. Diese Verpflichtung solle einseitige Maßnahmen der Mitgliedstaaten verhindern, die vergleichbare Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten auslösen könnten, wodurch die Wettbewerbsverzerrungen vergrößert würden und die Annahme gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen erschwert würde. Außerdem würde die bereits erreichte Harmonisierung gefährdet.

17. Die Kommission ist auch auf die Rechtsprechung zu Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b eingegangen, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, während einer Übergangszeit bestimmte Umsätze weiterhin zu befreien. Das Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache Norbury Developements [8] sei auf Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 nicht anwendbar. In diesem Urteil stellte der Gerichtshof fest, dass ein Mitgliedstaat, der berechtigt sei, eine Mehrwertsteuerbefreiung in vollem Umfang beizubehalten, diese Befreiung auch einschränken dürfe. Nach Ansicht der Kommission unterscheidet sich Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 jedoch wesentlich von Artikel 28, da der erstgenannte Artikel — anders als Artikel 28 — kein klar umschriebenes Ziel habe, weil es Aufgabe des Rates sei, den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu regeln.

Weitere Vorwürfe in der Rechtssache C-345/99

18. Davon ausgehend, dass Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 auf diese Rechtssache nicht anwendbar sei, prüft die Kommission das von Frankreich eingeführte begrenzte Abzugsrecht anhand von Artikel 17 Absatz 2.

6 — Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-43/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1998, I-3903).

7 — Die Kommission verwendet diese Metapher für die — von ihr nicht gewünschte — Variante, nach der der Spielraum der Mitgliedstaaten schrittweise eingeschränkt wird.

8 — Rechtssache C-136/97 (Slg. 1999, I-2491).

19. Die Kommission rügt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug von einer Bedingung abhängig gemacht worden ist. Die Aufstellung einer Bedingung aufgrund rein nationaler Kriterien führe zu einer Aushöhlung des Abzugsrechts. Allein der Gemeinschaftsgesetzgeber sei zu einer Änderung des Abzugsrechts befugt. Außerdem sei die hier aufgestellte Bedingung, die ausschließliche Verwendung des Fahrzeugs für Unterrichtszwecke, in der Richtlinie nicht vorgesehen und dieser unbekannt.

20. Eine Unterscheidung nach den verschiedenen Arten der Verwendung sei in Artikel 17 Absatz 2 weder vorgesehen noch nach dieser Bestimmung zulässig. Die Kommission verweist dazu auf das Urteil Lennartz [9], in dem das Recht auf Vorsteuerabzug anerkannt worden sei, auch wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung nur ganz begrenzt beruflichen Zwecken diene.

21. Frankreich hätte dasselbe Ergebnis auch ohne einen Verstoß gegen die Sechste Richtlinie erreichen können, wenn es um eine Ausnahmegenehmigung nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie ersucht hätte. Auch andere Bestimmungen wie die Pro-Rata-Regelung des Artikels 19 der Sechsten Richtlinie böten Schutz gegen einen Missbrauch der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Dieser Schutz sei ein wichtiges Argument für die französische Regierung gewesen, um das Vorsteuerabzugsrecht an eine Bedingung zu knüpfen.

Weitere Vorwürfe in der Rechtssache C-40/00

22. Die Rechtfertigung für die französische Maßnahme, durch die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen wird, ist der Schutz der Umwelt (Verminderung der Luftverschmutzung). Nach Ansicht der Kommission kann dieser Schutz der Umwelt an sich keine Rechtfertigung für einen Verstoß gegen die Sechste Richtlinie sein. Die Mitgliedstaaten könnten nämlich andere Maßnahmen erlassen, die mit dem Gemeinschaftsrecht durchaus vereinbar seien. Darüber hinaus frage sich, ob die Maßnahme — angesichts ihres beschränkten Umfangs — überhaupt zum Schutz der Umwelt tatsächlich beitragen könne.

23. Ein letztes Argument der Kommission bezieht sich auf die früheren Änderungen des Vorsteuerabzugsrechts in den französischen Rechtsvorschriften. Anders als die französische Regierung behaupte, sei die Kommission über die Änderungen des französischen Gesetzes niemals formell unterrichtet worden. In diesem Zusammenhang sei die feste Rechtsprechung des Gerichtshofes zu beachten, wonach es der Kommission freistehe, den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem sie ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat einleite. Unter den gegebenen Umständen könne die angebliche Untätigkeit der Kommission nicht zu einem berechtigten Vertrauen der französischen Regierung führen, dass deren Verhalten mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei [10].

9 — Siehe Fußnote 5.

10 — Die Kommission weist u. a. auf das Urteil vom 1. Juni 1994 in der Rechtssache C-317/92 (Kommission/Deutschland, Slg. 1994, I-2039) hin.

Das Verteidigungsvorbringen Frankreichs

Zur Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2

24. Die französische Regierung hält die in ihren Augen übertrieben restriktive Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 durch die Kommission für falsch. Sie spricht sich dagegen für eine weite Auslegung aus. Zur Begründung verweist sie u. a. auf das Urteil vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache Royscot u. a. [11]. Kurz gesagt ist die französische Regierung der Ansicht, dass Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 nur das Ziel habe, den Mitgliedstaaten die Einführung von Ausschlusstatbeständen zu untersagen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie noch nicht in ihrem nationalen Recht bestanden hätten. Dies bedeute, dass die Mitgliedstaaten die Vorschriften des nationalen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs ändern könnten, soweit diese Änderungen nicht über den durch die vorgenannte Zielsetzung abgesteckten Rahmen hinausgingen.

25. Die französische Regierung hält in der Rechtssache C-40/00 die Beurteilung der Kommission nicht für schlüssig, da diese die Einführung eines begrenzten Abzugsrechts im Jahr 1982 als zulässig ansehe. Nach der Argumentation der Kommission könnte allein ein Recht auf vollständigen Abzug erlaubt werden. Allein in einem solchen Fall könne nämlich nicht von der Einführung von Ausnahmeregelungen gesprochen werden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bereits bestanden hätten.

26. Die Sorge der Kommission, dass die Einführung nationaler Maßnahmen wie der hier streitigen zu einseitigen Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten führe oder sogar das bestehende Niveau der Harmonisierung in Gefahr bringe, sei nicht begründet. In dem Urteil Lennartz [12] habe der Gerichtshof nämlich festgestellt, dass Ausnahmen von der Regelung in nationalen Rechtsvorschriften nur in den in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Fällen zulässig seien.

27. Anders als die Kommission ist Frankreich (in seiner Klagebeantwortung in der Rechtssache C-345/99) der Meinung, dass die Rechtsprechung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b, d. h. das Urteil Norbury Developments [13], auf Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 anzuwenden sei. Es müsse für die Mitgliedstaaten eine dritte Möglichkeit zwischen der Beibehaltung eines Ausschlusstatbestands und dessen vollständiger Beseitigung geben. Die Argumentation der Kommission, dass eine solche dritte Möglichkeit nicht bestehe, könnte die unerwünschte Folge haben, dass die Mitgliedstaaten einen Ausschlusstatbestand vollständig beibehalten, was sich auf die Neutralität und die Harmonisierung der

11 — Rechtssache C-305/97 (Slg. 1999, I-6671).

12 — Zitiert in Fußnote 5.

13 — Zitiert in Fußnote 8.

Mehrwertsteuerregelung nachteilig auswirken würde.

Die weiteren Vorwürfe in der Rechtssache C-345/99

28. In dieser Sache führt die Französische Regierung als eines der Hauptargumente an, dass die Maßnahme von 1993 keine neue Regelung über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs geschaffen habe, sondern nur eine Änderung eines bestehenden Ausschlusstatbestands im Rahmen von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 enthalte. Damit sei bezweckt worden, den Ausschluss des Vorsteuerabzugs zu modifizieren und flexibler zu gestalten. Es gehe nicht um die Einführung einer grundsätzlichen Abzugsfähigkeit.

29. Die französische Regierung behandelt ausführlich Inhalt und Tragweite des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts gemäß ihrem nationalen Recht. Dieser Ausschluss gründe sich auf zwei Kriterien, nämlich den eigentlichen Charakter der Beförderungsmittel und die Zweckbestimmung. Der Einsatz von Beförderungsmitteln zu Unterrichtszwecken könne nur dazu führen, dass man in den Genuss einer Ausnahme vom Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug kommen könne. Die Kriterien, aufgrund deren man diese Ausnahme in Anspruch nehmen könne, seien 1993 geändert worden, ohne dass dies zu einer Änderung des Geltungsbereichs des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts geführt hätte.

30. Die Auffassung der französischen Regierung zur Anwendbarkeit des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 hat zur Folge, dass die von der Kommission genannte Möglichkeit, um eine Ausnahme aufgrund von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zu ersuchen, nicht in Betracht gezogen werden musste. Ebenso wenig geht die französische Regierung auf die Methoden ein, die die Kommission nennt, um Formen der beruflichen Verwendung wie z. B. die Bestimmung zu Unterrichtszwecken zu berücksichtigen.

31. Frankreich weist darauf hin, dass die Kommission bereits früher im Jahr 1990 ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet habe, das sie 1994 eingestellt habe. Später habe die Kommission 1998 das Verfahren aus denselben Gründen wieder eröffnet.

32. In dieser Rechtssache wird Frankreich vom Vereinigten Königreich unterstützt. Dieses weist noch darauf hin, dass die Kommission in der Rechtssache Norbury Developments [14] in einem wesentlichen Punkt einen anderen Standpunkt als in der vorliegenden Rechtssache eingenommen habe. Dieser — in Bezug auf die Anwendung von Artikel 28 der Richtlinie! — laufe auf Folgendes hinaus. Wer mehr darf (vollständige Befreiung von einer bestimmten Handlung, durch einen Mitgliedstaat), darf auch weniger (teilweise Befreiung von dieser Handlung).

14 — Zitiert in Fußnote 8. Der Standpunkt des Vertreters der Kommission in der Sitzung wird in Nr. 18 der Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly wiedergegeben.

Die weiteren Vorwürfe in der Rechtssache C-40/00

33. Die französische Regierung betont, dass mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts ein umweltpolitisches Ziel verfolgt werde. Damit werde ein Beitrag zu einem Ziel geleistet, das nach der Gemeinschaftsrechtsordnung einen hohen Stellenwert habe. Die französische Regierung ist erstaunt über die Frage der Kommission nach der Wirksamkeit der Maßnahme. Natürlich könne eine Maßnahme wie diese nie eine Lösung für die Umweltprobleme bieten, die mit der Luftqualität zusammenhingen. Sie sei Teil einer Reihe steuerlicher Maßnahmen, die zur Anschaffung und Verwendung von Fahrzeugen führen sollten, die die Umwelt weniger belasteten.

34. Schließlich bestreitet die französische Regierung, die Kommission über die früheren Anpassungen der Rechtsvorschriften nicht unterrichtet zu haben. Sie legt dazu den Schriftwechsel aus den Jahren 1990, 1991 und 1992 vor. Die Maßnahmen von 1991, über die die Kommission mit Schreiben vom 6. November 1992 unterrichtet worden sei, hätten zu keiner Reaktion der Kommission geführt. Durch diese Maßnahme sei die Höhe der Abziehbarkeit von 80 % auf 50 % herabgesetzt worden.

Die Rechtsprechung zu Artikel 17 der Sechsten Richtlinie

35. Die zentrale Frage in diesen Rechtssachen ist die Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie. Diese Auslegung wird erheblich durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 17 der Richtlinie sowie durch ein Urteil bestimmt, in dem es um Artikel 28 der Richtlinie gegangen ist.

36. Artikel 17 der Richtlinie, der den Vorsteuerabzug regelt, hat Anlass zu einer umfangreichen Rechtsprechung gegeben. In seinem unlängst ergangenen Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtssache Ampafrance und Sanofi [15] beschreibt der Gerichtshof noch einmal das Wesen des Rechts auf Vorsteuerabzug innerhalb der Mehrwertsteuerregelung der Gemeinschaft. Nach Auffassung des Gerichtshofes ist es ein „Grundprinzip" des Mehrwertsteuersystems, dass die Mehrwertsteuer unter Abzug der Mehrwertsteuer, mit der die zuvor getätigten Umsätze unmittelbar belastet worden sind, erhoben wird [16]. Nach ständiger Rechtsprechung ist das Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann nur in den Fällen eingeschränkt werden, in denen die Sechste Richtlinie dies ausdrücklich vorsieht. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich nämlich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten.

37. In seinen Schlussanträgen zum Urteil Ampafrance und Sanofi geht Generalan-

15 — Rechtssachen C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013.

16 — Randnr. 34 des Urteils. Der Gerichtshof verweist darin auf sein Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnrn. 16 und 18).

walt Cosmas [17] allgemeiner auf das Wesen des Artikels 17 der Richtlinie ein. Er verweist darauf, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zu den Grundlagen des Steuerrechts der Gemeinschaft gehöre. Es hänge unmittelbar mit dem grundlegenden Prinzip der Steuerneutralität [18] und der steuerlichen Gleichbehandlung zusammen. In seinem Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache Kommission/Frankreich [19] spricht der Gerichtshof in diesem Zusammenhang von der Gewährleistung „einer völlig neutralen steuerlichen Belastung" aller wirtschaftlichen Tätigkeiten. Auch Generalanwalt Cosmas weist in den genannten Schlussanträgen noch einmal darauf hin, dass Ausnahmen von diesem Recht auf Vorsteuerabzug nur in den Fällen zulässig seien, in denen die Richtlinie diese Möglichkeit ausdrücklich vorsehe.

38. Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 ist eine solche Möglichkeit der Mitgliedstaaten, eine Ausnahme vom Recht auf Vorsteuerabzug vorzusehen. Es geht daher um die Frage, wie diese Ausnahmemöglichkeit auszulegen ist. Der Gerichtshof hat diese Frage in zwei Fällen behandelt. Ich gebe sie hier kurz wieder.

39. In seinem Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache Kommission/Frankreich [20] gab der Gerichtshof Frankreich in einem Fall Recht, in dem nationale Rechtsvorschriften beibehalten wurden, nach denen der Vorsteuerabzug für Verkehrsmittel ausgeschlossen war, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellten. Der Gerichtshof legte Artikel 17 Absatz 6 dabei weit aus, indem er feststellte, dass die Ermächtigung des Unterabsatzes 2 sich nicht auf Ausgaben ohne streng geschäftlichen Charakter beschränke. Der Gerichtshof stützte sich dabei u. a. auf die Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie. Übrigens bezog sich diese Rechtssache weitgehend auf denselben Bereich wie die Rechtssache C-345/99, nämlich den Abzug für Kraftfahrzeuge, die für den Fahrschulgebrauch bestimmt waren.

40. Im Urteil Royscot u. a. [21] kam der Gerichtshof zu einer vergleichbaren Auslegung. Er stellte fest, dass Artikel 17 Absatz 6 den Mitgliedstaaten die Beibehaltung allgemeiner Ausschlüsse des Rechts auf Vorsteuerabzug bei einem Erwerb von Kraftfahrzeugen, die der Steuerpflichtige für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Umsätze verwende, erlaube. Diese Erlaubnis sei aber nicht unbeschränkt. Von einem uneingeschränkten Ermessen, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen und auf diese Weise die Regelung der Richtlinie gegenstandslos zu machen, könne keine Rede sein [22].

41. Aufgrund dieser beiden Rechtssachen kommt Generalanwalt Cosmas in den be-

17 — Nrn. 20 ff. seiner Schlussanträge.

18 — Generalanwalt Cosmas verweist in diesem Zusammenhang auf die Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655), vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (Inzo, Slg. 1996, I-857) und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, note 5).

19 — Rechtssache 50/87 (Slg. 1988, 4797).

20 — Zitiert in Fußnote 6.

21 — Zitiert in Fußnote 11.

22 — Randnrn. 26 bzw. 24.

reits genannten Schlussanträgen zu dem Ergebnis, dass der Gerichtshof den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen einräume [23], das nur dadurch eingeschränkt werde, dass ein Mitgliedstaat die Regelung der Sechsten Richtlinie nicht gegenstandslos machen dürfe.

42. Das Urteil Royscot u. a. [24] ist noch aus einem anderen Grund von Bedeutung. Der Gerichtshof geht dort auf den Übergangscharakter des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 ein. Diese Bestimmung müsse dahin ausgelegt werden, dass die Mitgliedstaaten die Ausschlüsse vom Recht auf Vorsteuerabzug beibehalten dürften, obwohl der Rat vor dem Ablauf der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Frist nicht festgelegt habe, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar sei [25].

43. Zusammenfassend leite ich aus der Rechtsprechung zu Artikel 17 der Sechsten Richtlinie Folgendes ab: Das Recht auf Vorsteuerabzug ist grundlegender Bestandteil der Mehrwertsteuerregelung, von der Ausnahmen nur zulässig sind, soweit die Sechste Richtlinie dies ausdrücklich vorsieht. Die Regelung beinhaltet jedoch auch, dass das Ermessen der Mitgliedstaaten, soweit ihnen ein solches ausdrücklich eingeräumt worden ist, nicht zu eng gefasst werden darf. Es ist Sache des Rates, dieses Ermessen — durch Erlass der in der Richtlinie vorgesehenen Gemeinschaftsvorschriften — zu beschränken.

44. Abgesehen von der Rechtsprechung zu Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ist noch ein anderes Urteil zu dieser Richtlinie für die vorliegenden Rechtssachen von besonderer Bedeutung. Im Urteil Norbury Developments [26] stellte der Gerichtshof zur Übergangsregelung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten bestimmte Umsätze von der Mehrwertsteuer befreien können, Folgendes fest: „[Dieser Artikel verbietet] zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ..., [steht] jedoch einer Einschränkung dieser Tatbestände [nicht] entgegen ...“ [27] Eine andere Entscheidung hätte folgende unerwünschte Folgen: „Ein Mitgliedstaat könnte sich gezwungen sehen, die Gesamtheit der zum Zeitpunkt des Erlasses 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.“ [28]

23 — Nr. 26 der Schlussanträge.

24 — Zitiert in Fußnote 11.

25 — Diese Feststellung steht im Einklang mit der früheren Rechtsprechung des Gerichtshofes, namentlich seinem Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto, Slg. 1989, 4081) zum alten Artikel 32 der Richtlinie 77/388, der für gebrauchte Gegenstände eine dem Artikel 17 Absatz 6 entsprechende Übergangsregelung enthielt.

26 — Zitiert in Fußnote 8.

27 — Randnr. 19.

28 — Randnr. 20.

Begründetheit der Klagen

Zur Auslegung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2

45. Bevor ich zur eigentlichen Begründetheit der Klagen komme, möchte ich — zum besseren Verständnis — auf einzelne Punkte eingehen, über die sich die Parteien einig sind und auf die sich die Streitigkeiten nach meiner Meinung nicht beziehen.

46. Zunächst ist die Befugnis eines Mitgliedstaats, von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 Gebrauch zu machen, darauf beschränkt, innerstaatliche Rechtsvorschriften über die Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts höchstens in dem Umfang aufzustellen, in dem solche Vorschriften in dem betreffenden Mitgliedstaat zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestanden.

47. Außerdem ergibt sich aus dem Charakter der Richtlinie, dass die Möglichkeiten des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs restriktiv zu verstehen sind. Im Urteil Lennartz [29] stellte der Gerichtshof fest, dass es möglich sein müsse, „das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen ... auszuüben ... Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssen, sind Ausnahmen nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig." [30]

48. Zum Schluss möchte ich in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass der Rechtsstreit sich auf die jetzt bestehende Situation beschränkt, in der der Erlass der Gemeinschaftsvorschriften gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 durch den Rat immer noch aussteht. Ergänzend möchte ich auch noch auf die feste Rechtsprechung des Gerichtshofes verweisen [31], wonach die Ermächtigung der Mitgliedstaaten, ihre bestehenden Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, so lange gilt, bis der Rat die in diesem Artikel genannten Vorschriften erlässt, und zwar trotz der Tatsache, dass die Frist des Artikels 17 Absatz 6 für den Erlass dieser Vorschriften bereits lange verstrichen ist.

49. Ich komme nun zur Begründetheit der Klagen selbst, wobei es nach meiner Meinung im Wesentlichen darum geht, festzustellen, welchen Spielraum Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 den Mitgliedstaaten bietet.

50. Ich teile den Standpunkt der Kommission, dass Artikel 17 Absatz 6 Unterab-

29 — Zitiert in Fußnote 5.

30 — Randnr. 27.

31 — Unlängst bestätigt in der Rechtssache Royscot u. a. (bereits früher zitiert, u. a. in Nr. 24 dieser Schlussanträge).

satz 2 der Sechsten Richtlinie restriktiv auszulegen ist. Er ist eine Bestimmung, die von dem von der Richtlinie durch die Einführung der Mehrwertsteuer angestrebten Ziel einer Harmonisierung des Umsatzsteuersystems abweicht. Als Bestandteil dieses Systems zielt die Richtlinie auch auf eine Harmonisierung der Regelungen über den Vorsteuerabzug. Auch aus dem mehrfach genannten Urteil Lennartz [32] leite ich eine restriktive Auslegung der Ausnahmen vom Vorsteuerabzugsrecht ab. Der Vorsteuerabzug muss nämlich bei allen Umsätzen möglich sein, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern nicht ausdrücklich einzelne Ausnahmen vorgesehen sind.

51. Diese Erwägungen sprechen nicht dagegen, dass ein Mitgliedstaat, der von einer ausdrücklich in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahme Gebrauch macht, über ein weites Ermessen verfügt. Dieses wird nur begrenzt durch die Feststellung des Gerichtshofes im Urteil Royscot u. a. [33]: Die Ausübung der Befugnis darf die Regelung der Sechsten Richtlinie nicht gegenstandslos machen [34].

52. Es geht in diesen Rechtssachen zunächst um die Frage, ob die französischen Maßnahmen die Grenzen des Anwendungsbereichs des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 nicht überschritten haben. Erst nach der Feststellung, dass eine Maßnahme die Grenzen des Anwendungsbereichs nicht überschreitet, ist die Frage zu behandeln, ob das Ermessen überschritten worden ist.

53. Nach meiner Ansicht wird der Anwendungsbereich in zweierlei Hinsicht beschränkt. Erstens beschränkt die Befugnis der Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2, Ausnahmen beizubehalten, sich auf den Zeitraum, in dem der Rat noch keine Gemeinschaftsvorschriften erlassen hat. Die Richtlinie geht dabei davon aus, dass solche Vorschriften binnen vier Jahren nach dem Inkrafttreten der Richtlinie erlassen worden sein müssen. Zweitens spricht die Richtlinie von der Beibehaltung innerstaatlicher Vorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie in den Mitgliedstaaten bereits bestanden.

54. Zusammen gesehen ergibt sich für mich daraus folgende Würdigung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie. Die Bestimmung ist als eine zeitliche Übergangsregelung gedacht, die erforderlich war, weil es zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie noch nicht möglich war, das Ziel dieser Richtlinie vollständig zu erreichen. Dies mag damit zusammenhängen, dass damals die Mitgliedstaaten noch nicht bereit waren — wofür es übrigens möglicherweise gute Gründe gab —, die bestehenden Vorschriften vollständig durch ein harmonisiertes System zu ersetzen. Für die zeitliche Begrenztheit dieser Übergangsregelung spricht auch die Frist von vier Jahren, die in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 genannt wird. Daran ändert auch nichts die Tatsache, dass diese Frist, wie sich im Nach-

32 — Zitiert in Fußnote 5.
33 — Zitiert in Fußnote 11.
34 — Siehe auch Nr. 40 dieser Schlussanträge.

hinein herausgestellt hat, — bei weitem — überschritten ist und es in diesem Punkt offensichtlich immer noch nicht möglich ist, das von der Richtlinie angestrebte Ziel vollständig zu erreichen.

55. Im Kern geht es in den Rechtssachen um die Bedeutung, die der zeitlichen Begrenztheit bzw. dem Übergangscharakter der Ausnahmevorschrift des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 beizumessen ist. Geht es in erster Linie um eine Stillhalteklausel oder handelt es sich eher um eine ansonst normale Ausnahmebestimmung, die sich für die verschiedenen Mitgliedstaaten je nach den zum 1. Januar 1979 bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften verschieden auswirkt?

56. Ich verstehe das Vorbringen der Parteien hierzu wie folgt. Die Kommission stellt den Stillhaltecharakter in den Mittelpunkt. Die Bestimmung erlaube, beim Inkrafttreten bereits bestehende abweichende innerstaatliche Vorschriften noch eine bestimmte Zeit lang beizubehalten. Für die französische Regierung handelt es sich dagegen um eine Ausnahmebestimmung. Die Bestimmung friere die am 1. Januar 1979 bestehende Situation ein. Die zu diesem Zeitpunkt bestehende Situation lege den Rahmen für das Ermessen der Mitgliedstaaten fest. Allein eine Entscheidung des Rates nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 könne dieses Ermessen einschränken.

57. In seiner Allgemeinheit teile ich den Standpunkt der Kommission, dass der Stillhaltecharakter der Bestimmung im Vordergrund steht. Wie ich vorstehend bereits ausgeführt habe, war diese Bestimmung notwendig, da es zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie noch nicht möglich war, das von der Richtlinie angestrebte Ziel vollständig zu erreichen. Im Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Ampafrance und Sanofi [35] wird das Ziel des Artikels 17 der Richtlinie beschrieben. Kurz gesagt: Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise angewandt werden muss.

58. Sobald ein Mitgliedstaat eine abweichende innerstaatliche Rechtsvorschrift — in der das Vorsteuerabzugsrecht nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 ausgeschlossen wird — aufhebt, ist dieses Ziel erreicht. Die Steuerlast ist in dem betreffenden Bereich dann in den Mitgliedstaaten gleich. Ein Mitgliedstaat kann dann später nicht eine abweichende nationale Vorschrift erneut einführen. Er würde damit die Ungleichheit zwischen den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten aufgrund eines Rechtfertigungsgrundes wieder aufleben lassen, der zwar früher bestand, jetzt aber entfallen ist.

59. Ich möchte dem noch folgendes Argument hinzufügen. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum bei (inzwischen) gleicher Rechtslage in den Mitgliedstaaten der eine Staat von einer Ausnahmevorschrift der Richtlinie Gebrauch machen darf, die anderen Staaten aber nicht. Dass früher die

35 — Zitiert in Fußnote 15.

Lage zwischen den Mitgliedstaaten nicht gleich war, scheint mir in solch einem Fall ohne Bedeutung.

60. Ich komme somit zu folgendem Zwischenergebnis. Hat ein Mitgliedstaat eine abweichende nationale Rechtsvorschrift aufgehoben, kann er sich für den betreffenden Bereich nicht mehr auf die Übergangsregelung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 berufen. Er würde sich sonst außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung bewegen. Eine solch klare Situation liegt jedoch in den beiden Rechtssachen, die uns beschäftigen, nicht vor, denn es geht in keinem der beiden Fälle um eine vollständige Aufhebung einer abweichenden nationalen Rechtsvorschrift.

61. Die Frage ist nun, ob die zeitlich begrenzte Übergangsregelung auch nicht mehr anzuwenden ist, wenn ein Mitgliedstaat die abweichende nationale Rechtsvorschrift ändert bzw. teilweise aufhebt oder aufgehoben hat. Ein solcher Fall ist in beiden in Rede stehenden Rechtssachen gegeben. In der Rechtssache C-345/99 geht es um die Einführung eines bedingten Vorsteuerabzugsrechts. In der Rechtssache C-40/00 wurde zunächst das Vorsteuerabzugsrecht teilweise eingeführt, danach der zulässige Vorsteuerabzugssatz geändert und schließlich wurde das Abzugsrecht wieder vollständig ausgeschlossen (Letzteres ist der eigentliche Gegenstand des Rechtsstreits).

62. Die Kommission stellt sich wie bekannt auf den Standpunkt, dass ein Mitgliedstaat sich nicht mehr auf Artikel 17 Absatz 6 berufen kann, wenn er ein Recht auf einen begrenzten oder bedingten Abzug einführt.

63. Nach meiner Ansicht findet dieser Standpunkt weder eine Stütze in dem Wortlaut der Bestimmung selbst noch in der entsprechenden Rechtsprechung. Das Wesen einer Stillhaltevorschrift schließt nach meiner Meinung nicht erklärtermaßen aus, dass ein Mitgliedstaat, der die Wahl hat zwischen der Beibehaltung und der Aufhebung einer Ausnahmevorschrift, sich auch dafür entscheiden kann, die Ausnahmevorschrift teilweise oder schrittweise aufzuheben. Wer mehr darf, darf im Allgemeinen auch weniger.

64. Ich möchte in diesem Zusammenhang insbesondere auf das Urteil Norbury Developments [36] hinweisen, in dem der Gerichtshof herausgestellt hat, wie wichtig es ist — um das Ziel der Richtlinie zu erreichen —, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hat, die Richtlinie auf dem betreffenden Gebiet nach und nach anzupassen. Der Einwand der Kommission, dass diese Erwägungen — die zu Artikel 28 der Sechsten Richtlinie angestellt worden seien — nicht für Artikel 17 dieser Richtlinie gälten, überzeugt mich nicht. Es geht bei beiden Artikeln um eine Übergangsregelung, die erforderlich war, weil eine vollständige Harmonisierung noch nicht möglich schien.

65. Völlig anders liegt nach meiner Meinung jedoch der Fall, wenn ein Mitgliedstaat eine Ausnahme, deren Anwendung zu einem bestimmten Zeitpunkt durch eine

36 — Zitiert in Fußnote 8.

Gesetzesvorschrift beschränkt wurde, wieder umfassender anwendet. Dies ist dann der Fall der französischen Vorschrift, um die es in der Rechtssache C-40/00 geht. Hier wurde das begrenzte Recht auf Vorsteuerabzug durch einen vollständigen Ausschluss dieses Abzugs ersetzt. Nach meiner Meinung bedeutet der Stillhaltecharakter des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2, dass für den Teil, für den der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts aufgehoben worden ist, keine Ausschlussmöglichkeit mehr besteht. Für diesen Teil kann man nicht mehr von der Beibehaltung eines Ausschlusses sprechen. Frankreich hat denn insoweit auch den Anwendungsbereich des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 verlassen.

66. Außerdem ist nach meiner Meinung in der Rechtssache C-40/00 von Bedeutung, dass die betreffende Änderung der französischen Regelung dem Ziel der Richtlinie — ein harmonisiertes System der Umsatzsteuern durch die Einführung einer Mehrwertsteuer zu verwirklichen — nicht näher kommt, sondern sich von diesem entfernt. Eine Vorschrift wie die vorliegende, durch die der Grad der Harmonisierung gerade abnimmt, widerspricht denn auch Ziel und Inhalt der Richtlinie. Ich möchte daran erinnern, dass ein wesentliches Argument für die Erlaubnis einer schritt- oder teilweisen Aufhebung einer Ausnahmevorschrift war, dass das Recht auf Mehr im Allgemeinen auch das Recht auf Weniger umfasst. Dieses Argument betrifft nicht den vorliegenden Fall.

67. Anders liegt der Fall in der Rechtssache C-345/99. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich meines Erachtens, dass die bedingte Aufhebung eines innerstaatlichen Ausschlusses in den Anwendungsbereich des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 fällt. Ich komme nun zu der Frage, ob Frankreich innerhalb seines gemeinschaftsrechtlich zulässigen Ermessens geblieben ist.

68. Ich stütze mich dabei auf die Urteile des Gerichtshofes vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache Kommission/Frankreich und vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache Royscot u. a.[37]. In diesen Urteilen räumte der Gerichtshof den Mitgliedstaaten, die das Recht auf Vorsteuerabzug ausschliessen, ein erhebliches Ermessen ein. Die Mitgliedstaaten können dieses Ermessen auch dahin ausüben, dass sie zu einem bestimmten Zeitpunkt beschließen, den Ausschluss teilweise nicht mehr anzuwenden. Übrigens ist dieses Ermessen, so das letztgenannte Urteil, nicht unbeschränkt, und dessen Ausübung darf die Regelung der Richtlinie nicht gegenstandslos machen. Von einem solchen Fall kann man nach meiner Meinung nur sprechen, wenn eine Richtlinie dem von der Richtlinie angestrebten Ziel nicht näher kommt, sondern sich davon entfernt.

69. Die Kommission weist auch darauf hin, dass die französischen Vorschriften andere Mitgliedstaaten verleiten könnten, ähnliche Vorschriften zu erlassen, wodurch die Wettbewerbsverfälschungen vergrößert und die Annahme der gemeinschaftlichen Harmonisierungsmaßnahmen erschwert würden oder der bestehende Harmonisierungsgrad gefährdet würde. Ebenso wie die

37 — Zitiert in Fußnote 6 bzw. 11.

französische Regierung teile ich diese Sorge der Kommission wegen des begrenzten Umfangs der Befugnis nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 nicht.

70. Zusammenfassend komme ich zu folgendem Ergebnis:

— Hebt ein Mitgliedstaat eine Ausnahmevorschrift auf, verlässt er den Anwendungsbereich des Artikels 17 Absatz 6;

— ein Mitgliedstaat kann eine Ausnahmevorschrift teilweise aufheben (Rechtssache C-345/99), sofern er die Regelung dadurch nicht gegenstandslos macht;

— in diesem Fall verlässt er für den Teil, der aufgehoben wird, den Anwendungsbereich des Artikels 17 Absatz 6;

— in diesem Fall kann er also später eine Ausnahmevorschrift unter Berufung auf Artikel 17 Absatz 6 nicht wieder einführen (Rechtssache C-40/00).

71. Kurz gesagt führt meine Prüfung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 zu dem vorläufigen Ergebnis, dass die Vorschrift, um die es in der Rechtssache C-345/99 geht, nach der Sechsten Richtlinie zulässig ist, während dies nicht für die Vorschrift gilt, die Gegenstand des Rechtsstreits in der Rechtssache C-40/00 ist.

Die weiteren Vorwürfe in der Rechtssache C-345/99

72. Die weiteren Vorwürfe der Kommission gehen von der Prämisse aus, dass die französische Vorschrift anhand von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie zu beurteilen ist. Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, halte ich diese Prämisse für falsch. Allerdings ist die Vorschrift anhand des im Urteil Royscot u. a.[38] herausgestellten Kriteriums zu beurteilen, wonach sie die Regelung der Richtlinie nicht gegenstandslos machen darf.

73. Nach meiner Meinung liegt auf der Hand, dass davon hier keine Rede sein kann. Ich halte dabei die Auslegung der geltenden Vorschriften durch die französische Regierung für maßgebend. Die Voraussetzung einer ausschließlichen Verwendung für den Fahrunterricht ist nichts anderes als eine Beschränkung der Gruppe Beförderungsmittel, die für den Vorsteuerabzug in Betracht kommen. Hierdurch hebt

38 — Zitiert in Fußnote 11.

Frankreich lediglich den Ausschluss für eine bestimmte Gruppe Fahrzeuge auf, während dieser Ausschluss für andere Fahrzeuge bestehen bleibt.

74. Auch nach Prüfung dieser weiteren Vorwürfe halte ich an meinem vorläufigen Ergebnis fest.

Die weiteren Vorwürfe in der Rechtssache C-40/00

75. Der Vollständigkeit halber möchte ich noch erwähnen, dass der französische Gesetzgeber früher — in der Zeit vor 1991 [39] — Vorschriften erlassen hat, die zu einer schrittweisen Erhöhung des Vorsteuerabzugssatzes führten. Da diese Vorschriften nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits sind, möchte ich mich auf die Feststellung beschränken, dass solche Vorschriften eine Annäherung an das Ziel der Richtlinie bezwecken oder zumindest bewirken. Damit unterscheiden sie sich wesentlich von der Vorschrift, um die es in diesem Rechtsstreit geht.

76. Die französische Regierung hebt das mit dieser Vorschrift verfolgte Ziel, nämlich den Umweltschutz, hervor. Zu Recht stellt sie fest, dass auch im Gemeinschaftsrecht dem viel Gewicht beigemessen wird. Dies ändert aber nichts daran, dass nationale Vorschriften, die dem Umweltschutz dienen, nicht gegen gemeinschaftsrechtliche Vorschriften wie in diesem Fall Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verstoßen dürfen. Ich halte es dabei in diesem Fall nicht für entscheidend, ob die innerstaatliche Rechtsvorschrift auch tatsächlich zum Umweltschutz beiträgt.

77. Der Vollständigkeit halber möchte ich noch auf Folgendes hinweisen. Die Kommission bezweifelt, ob die Vorschrift — angesichts ihres begrenzten Umfangs — wirklich zum Umweltschutz beitragen *kann*. Frankreich hat darauf geantwortet, dass die Vorschrift nicht alleine stehe, sondern Teil eines Komplexes von Maßnahmen sei, durch die der Luftverschmutzung begegnet werden solle. Für mich ist der von Frankreich gewählte Ansatz, einem Umweltproblem mit einem Komplex von Maßnahmen zu begegnen, nicht von Vornherein fragwürdig. Ich kann der Argumentation der Kommission insoweit denn auch nicht folgen. Allerdings überzeugt mich ebenso wenig, was die französische Regierung vorgetragen hat. Auch wenn ich im Allgemeinen die Meinung Frankreichs teile, dass ein Komplex von Maßnahmen ein geeignetes Instrumentarium für die Lösung eines Umweltproblems sein kann, hat die französische Regierung in keiner Weise dargetan, dass die in Rede stehende Regelung über den Vorsteuerabzug einen unverzichtbaren Teil dieses Komplexes von Maßnahmen ausmacht.

39 — In diesem Jahr wurde, wie festgestellt, der Vorsteuerabzugssatz von 80 % wieder auf 50 % herabgesetzt.

78. Ein letzter Punkt in diesem Rechtsstreit betrifft die Untätigkeit der Kommission in einem früheren Zeitraum namentlich gegenüber der Änderung des französischen Steuergesetzes im Jahr 1991, durch die der Vorsteuerabzugssatz von 80 % auf 50 % herabgesetzt wurde. Wie die Kommission zu Recht festgestellt hat, ist diese Frage durch die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes dahin entschieden worden, dass es der Kommission freisteht, zu welchem Zeitpunkt sie ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat einleitet. Unter den gegebenen Umständen kann die angebliche Untätigkeit der Kommission niemals zu einem berechtigten Vertrauen der französischen Regierung bezüglich der Vereinbarkeit ihres Verhaltens mit dem Gemeinschaftsrecht führen. All dies spricht nicht dagegen, dass es nach den Akten wahrscheinlich ist, dass die französische Regierung die Kommission über die früheren Maßnahmen unterrichtet hat.

79. Auch nach Prüfung der weiteren Vorwürfe halte ich an meinem vorläufigen Ergebnis fest.

Ergebnis

80. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof folgende Entscheidung vor:

Rechtssache C-345/99:

a) die Klage abzuweisen;

b) der Kommission nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung die Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Rechtssache C-40/00:

a) festzustellen, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 17 Absätze 2 und 6 der Richtlinie 77/388/EG verstoßen hat, indem sie mit Wirkung vom 1. Januar 1998 eine Regelung wieder eingeführt hat, nach der der Vorsteuerabzug für Dieselkraftstoff, der als Treibstoff für Fahrzeuge verwendet wird, ausgeschlossen ist;

b) der Französischen Republik nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung die Verfahrenskosten aufzuerlegen.