

|

61987J0050

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 21. SEPTEMBER 1988. - KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN GEGEN FRANZÖSISCHE REPUBLIK. - VERTRAGSVERLETZUNG EINES MITGLIEDSTAATS - ARTIKEL 17 BIS 20 DER RICHTLINIE 77/388/EWG DES RATES VOM 17. MAI 1977 - EINSCHRÄNKUNG DES RECHTS ZUM ABZUG DER MEHRWERTSTEUER FÜR VERMIETETE GRUNDSTÜCKE. - RECHTSSACHE 50/87.

Sammlung der Rechtsprechung 1988 Seite 04797

Schwedische Sonderausgabe Seite 00599

Finnische Sonderausgabe Seite 00615

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

++++

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Den Steuerpflichtigen verliehenes Recht - Einschränkungen - Notwendigkeit einer ausdrücklichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung - Regelung, die das Recht auf Abzug der Vorsteuer für vermietete Grundstücke einschränkt

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 17 bis 20)

Leitsätze

Durch die in den Artikeln 17 bis 20 der Richtlinie 77/388 enthaltene Regelung über den Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Steuer entlastet werden . Eine Einschränkung des den Steuerpflichtigen verliehenen Rechts auf Vorsteuerabzug muß wegen ihrer Auswirkungen auf die Höhe der steuerlichen Belastung in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten; sie muß daher durch eine gemeinschaftsrechtliche Bestimmung ausdrücklich gestattet sein . Sofern es keine derartige Bestimmung gibt, muß es möglich sein, dieses Recht auf Vorsteuerabzug sofort für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen auszuüben .

Eine Regelung, wonach für Unternehmen, die von ihnen erworbene oder bebaute Grundstücke vermieten, das Recht auf Vorsteuerabzug lediglich auf einen Teil der entrichteten Vorsteuer beschränkt ist, wenn der Betrag der Einnahmen aus der Vermietung dieser Grundstücke ein Fünfzehntel des Grundstückswertes unterschreitet, ist mit der Richtlinie unvereinbar, da diese sie nicht gestattet .

Entscheidungsgründe

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 18 . Februar 1987 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstossen hat, daß sie eine steuerrechtliche Regelung eingeführt und beibehalten hat, wonach für bestimmte Steuerpflichtige das Recht auf Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer bei Entstehen des Anspruchs auf die abziehbare Steuer eingeschränkt wird, und daß sie 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 den Artikeln 17 bis 20, nicht nachgekommen ist .

2 Die Französische Republik führte mit dem Dekret Nr . 79-310 vom 9 . April 1979 über Sondervorschriften betreffend den Abzug der für vermietete Grundstücke entrichteten Mehrwertsteuer eine steuerrechtliche Regelung ein, wonach Unternehmen, die von ihnen erworbene oder bebaute Grundstücke vermieten, nur einen Teil der für den Erwerb oder die Bebauung dieser Grundstücke zu zahlenden Mehrwertsteuer abziehen können, wenn der Betrag der jährlichen Einnahmen aus der Vermietung dieser Grundstücke ein Fünfzehntel des Grundstückswertes unterschreitet . Die Bestimmungen dieses Dekrets wurden in die allgemeine Abgabenordnung (Artikel 233 A bis 233 E) übernommen .

3 Unter Hinweis auf die Unvereinbarkeit der französischen Regelung mit der Sechsten Richtlinie richtete die Kommission am 27 . März 1985 gemäß Artikel 169 Absatz 1 EWG-Vertrag ein förmliches Aufforderungsschreiben an die Regierung der Französischen Republik .

4 Als die französischen Regierung dem Aufforderungsschreiben keine Folge leistete, übermittelte die Kommission ihr am 14 . Mai 1986 eine mit Gründen versehene Stellungnahme . Die französische Regierung weigerte sich, dieser Stellungnahme nachzukommen . Daraufhin hat die Kommission am 18 . Februar 1987 die vorliegende Klage erhoben .

5 Wegen weiterer Einzelheiten der einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften, des Verfahrensablaufs sowie der Anträge und des Vorbringens der Parteien wird auf den Sitzungsbericht verwiesen . Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert .

Zur Zulässigkeit

6 Die Französische Republik macht geltend, die Klage sei unzulässig, weil die Kommission in dem Aufforderungsschreiben allein die Unvereinbarkeit des fraglichen Dekrets mit der Sechsten Richtlinie gerügt habe, während die mit Gründen versehene Stellungnahme und die Klageschrift den Vorwurf enthielten, sie, die Französische Republik, habe dadurch, daß sie das genannte Dekret erlassen habe und der Sechsten Richtlinie nicht nachgekommen sei, gegen die Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag verstossen . Wegen dieser Änderung des Streitgegenstands habe sie sich im vorprozessualen Verfahren nicht angemessen verteidigen können .

7 Die Kommission trägt vor, die in dem Aufforderungsschreiben enthaltene Rüge finde sich in vollem Umfang in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in der Klageschrift wieder . Die Sechste Richtlinie sei aufgrund der Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag erlassen worden; sie, die Kommission, habe in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in der Klageschrift lediglich die Bedeutung der in dem Aufforderungsschreiben ausgesprochenen Rüge klargestellt, indem sie der Französische Republik vorgeworfen habe, mit der Richtlinie unvereinbare Rechtsvorschriften erlassen und somit gegen ihre Verpflichtungen aus den vorerwähnten Bestimmungen des EWG-Vertrags verstossen zu haben .

8 Hierzu ist festzustellen, daß sowohl aus dem Aufforderungsschreiben als auch aus der mit Gründen versehenen Stellungnahme sowie aus der Klageschrift hervorgeht, daß der Rechtsstreit die Frage zum Gegenstand hat, ob das französische Recht gegen die Sechste Richtlinie verstösst . Da der Streitgegenstand in den verschiedenen Stadien des Verfahrens nicht geändert wurde, ist der Anspruch der Französischen Republik auf rechtliches Gehör nicht verletzt .

9 Die von der Französischen Republik erhobene Einrede der Unzulässigkeit ist daher zurückzuweisen .

Zur Begründetheit

10 Die Kommission macht geltend, diejenigen Mitgliedstaaten, die ihren Steuerpflichtigen bei der Vermietung von Grundstücken gemäß Artikel 13 Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie das Recht einräumten, für eine Besteuerung zu optieren, seien nach den Artikeln 17 bis 20 der Richtlinie verpflichtet, diesen Steuerpflichtigen das Recht auf einen vollständigen und sofortigen Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer zuzugestehen . Der Umfang dieses Rechts könne nicht je nach der Höhe des verlangten Mietzinses eingeschränkt werden .

11 Die Französische Republik trägt vor, die fragliche Regelung betreffe Mietverhältnisse, bei denen der Mietzins unter dem allgemein üblichen Marktzins liege, wie sie von bestimmten Gesellschaften zugunsten von Tochtergesellschaften oder von bestimmten Gebietskörperschaften aus sozialen Erwägungen zugunsten von Sportvereinen oder kulturellen Vereinigungen oder aber zugunsten von Unternehmen, um deren Niederlassung zu fördern, abgeschlossen würden . Derartige Tätigkeiten stellten sich im wesentlichen als unentgeltliche Zuwendungen dar; es wäre jedoch in diesen Fällen zu streng, dem Eigentümer überhaupt kein Recht auf Vorsteuerabzug zuzubilligen . Die fragliche Regelung stehe im Einklang mit Artikel 2 der Richtlinie 67/227 des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl . 1967, S . 1301; im folgenden : Erste Richtlinie); in dieser Bestimmung komme der Grundsatz zum Ausdruck, daß der Preis der erworbenen Gegenstände auf den Gestehungspreis der von dem Steuerpflichtigen vermieteten Gegenstände abgewälzt werden

müsse .

12 Es erscheint angebracht, zunächst die im vorliegenden Fall erheblichen Elemente und Merkmale des Mehrwertsteuersystems darzustellen .

13 Nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, "wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis ". In Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie heisst es : "Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ... Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst ."

14 Gemäß Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie entsteht "das Recht auf Vorsteuerabzug, ... wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht ". Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige nach Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie befugt, "von der von ihm geschuldeten Steuer ... 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 ..."

15 Wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 14 . Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg . 1985, 655) ausgeführt hat, ist aus den angeführten Merkmalen der Mehrwertsteuer abzuleiten, daß der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll . Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden .

16 Aus alledem folgt, daß es den Steuerpflichtigen möglich sein muß, das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort auszuüben, sofern es keine Vorschrift gibt, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechts gestattet .

17 Derartige Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug wirken sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten . Ausnahmen sind daher nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig .

18 Was insbesondere die Besteuerung der Grundstücksvermietung angeht, so ist darauf hinzuweisen, daß die Mitgliedstaaten nach der Sechsten Richtlinie eine derartige Vermietung von der Steuer befreien (Artikel 13 Teil B Buchstabe b) oder ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, für eine Besteuerung zu optieren (Artikel 13 Teil C Buchstabe a). Im letzteren - hier gegebenen - Fall kommt den Unternehmen, die Grundstücke vermieten, als Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie, wenn sie das Recht, für eine Besteuerung zu optieren, ausüben, die genannte Regelung über den Vorsteuerabzug zugute .

19 Die französischen Rechtsvorschriften betreffend den Vorsteuerabzug der die Vermietung von Grundstücken belastenden Mehrwertsteuer gestatten einen vollständigen und sofortigen Abzug dann nicht, wenn sich der Gesamtbetrag der Einnahmen aus der Grundstücksvermietung auf weniger als ein Fünfzehntel des Grundstückswertes beläuft . Derartige Rechtsvorschriften sind daher mit den vorerwähnten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie unvereinbar .

20 Zwar wären, wie die Französische Republik ausgeführt hat, derartige Rechtsvorschriften vor allem für die Fälle nötig, in denen Gebietskörperschaften Vereinigungen mit sozialer Zielsetzung oder Unternehmen, die sich in ihrem Gebiet niedergelassen haben, Grundstücke gegen eine

niedrige Miete vermieten . Käme der Grundsatz des vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzugs in diesen Fällen zur Anwendung, so könnten die Gebietskörperschaften durch solche Praktiken letztlich Subventionen gewähren, für die teilweise der Staat aufzukommen hätte .

21 Insoweit ist jedoch festzustellen, daß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie für solche Situationen, wie sie von der Französische Republik erwähnt wurden, eine Berichtigungsregelung enthält . Wenn angesichts der Höhe des Mietzinses die Vermietung als unentgeltliche Zuwendung und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie anzusehen ist, so wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wobei der Zeitraum für die Berichtigung bis auf zehn Jahre verlängert werden kann .

22 Zu der von der Französische Republik angeführten Notwendigkeit, Steuerhinterziehungen zu verhüten, ist zu bemerken, daß diese Notwendigkeit von der Richtlinie abweichende Maßnahmen nur im Rahmen des Verfahrens nach Artikel 27 der Richtlinie rechtfertigen kann, von dem die Französische Republik keinen Gebrauch gemacht hat .

23 Schließlich ist festzustellen, daß die fragliche französische Regelung nicht auf Artikel 2 der Ersten Richtlinie gestützt werden kann, wonach "bei allen Umsätzen ... die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet ((wird)), der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat ". In dieser Vorschrift ist nämlich nur der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug niedergelegt, während die dafür geltende Regelung in den vorerwähnten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie enthalten ist .

24 Die Französische Republik hat somit dadurch ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verletzt, daß sie unter Verstoß gegen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17 . Mai 1977 eine steuerrechtliche Regelung eingeführt und beibehalten hat, wonach für Unternehmen, die von ihnen erworbene oder bebaute Grundstücke vermieten, das Recht auf Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer eingeschränkt wird, wenn der Betrag der Einnahmen aus der Vermietung dieser Grundstücke ein Fünfzehntel des Grundstückswertes unterschreitet .

Kostenentscheidung

Kosten

25 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung hat die unterliegende Partei die Kosten zu tragen . Da die Französische Republik mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen .

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden :

1) Die Französische Republik hat dadurch ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verletzt, daß sie unter Verstoß gegen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17 . Mai 1977 eine

steuerrechtliche Regelung eingeführt und beibehalten hat, wonach für Unternehmen, die von ihnen erworbene oder bebaute Grundstücke vermieten, das Recht auf Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer eingeschränkt wird, wenn der Betrag der Einnahmen aus der Vermietung dieser Grundstücke ein Fünfzehntel des Grundstückswertes unterschreitet .

2) Die Französische Republik trägt die Kosten des Verfahrens .