Downloaded via the EU tax law app / web

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

und

État du grand-duché de Luxembourg

gegen

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(Vorabentscheidungsersuchen der Cour d'appel [Luxemburg])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 13 Teil C – Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – Recht, für eine Besteuerung zu optieren – Vorsteuerabzug – Einholung der vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung“

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie – Befreiung für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken – Optionsrecht für die Steuerpflichtigen – Abzugsrecht von einer vorherigen Zustimmung abhängig – Zulässigkeit

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil C)

Die Bestimmungen des Artikels 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern schließen es nicht aus, dass ein Mitgliedstaat, der von der durch sie verliehenen Befugnis Gebrauch gemacht hat, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren, eine Regelung einführt, die den vollständigen Vorsteuerabzug von der nicht rückwirkenden vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig macht.

(vgl. Randnr. 30 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)
9. September 2004(1)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 13 Teil C – Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – Recht, für eine Besteuerung zu optieren – Vorsteuerabzug – Einholung der vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung“

In der Rechtssache C-269/03 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht von der Cour d'appel (Luxemburg) mit Entscheidung vom 18. Juni 2003, eingegangen am 20. Juni 2003, in dem Verfahren

Administration de l'enregistrement et des domaines, Großherzogtum Luxemburg

gegen

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl
erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer),

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Rosas und S. von Bahr (Berichterstatter),

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,

Kanzler: M. Múgica Arzamendi, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens, aufgrund des Berichts des Berichterstatters, unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

– der Administration de l'enregistrement et des domaines und der luxemburgischen Regierung, vertreten durch F. Kremer, avocat,

– der Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, vertreten durch P. Kinsch, avocat,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und G.

Berscheid als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. März 2004,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 13 Teil C 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 der Administration de l'enregistrement et des domaines (im Folgenden: Verwaltung) und des Großherzogtums Luxemburg gegen die Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (im Folgenden: VOK), eine in Luxemburg niedergelassene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wegen der Höhe der von der VOK im Rahmen der Vermietung eines Grundstücks abgezogenen Mehrwertsteuer.

Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 13 Teile B Buchstabe b und C der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„B. Sonstige Steuerbefreiungen

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...

...

C. Optionen

Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

Nationale Regelung

4 Artikel 44 Absatz 1 Buchstabe g des Gesetzes vom 12. Februar 1979 (*Mémorial* A 1979, S. 451) über die Mehrwertsteuer in der geänderten Fassung sieht vor:

„In den Grenzen und unter den Voraussetzungen, die durch Großherzogliche Verordnung bestimmt werden, sind von der Mehrwertsteuer befreit:

...

g) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...“

5 Artikel 45 dieses Gesetzes sieht die Möglichkeit vor, auf diese Befreiung zu verzichten, sofern die Bestimmungen der Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes eingehalten werden.

6 Die Großherzogliche Verordnung vom 7. März 1980 zur Bestimmung der Grenzen und der Voraussetzungen für die Ausübung des Optionsrechts für die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Grundstücksgeschäfte (*Mémorial* A 1980, S. 242, im Folgenden: Großherzogliche Verordnung) wurde zur Durchführung des Gesetzes vom 12. Februar 1979 erlassen. Ihr Artikel 1 ermöglicht es den Steuerpflichtigen, „für die Anwendung der Mehrwertsteuer auf folgende Grundstücksgeschäfte zu optieren:

...

b) jeder, der aufgrund eines freiwilligen schriftlichen Vertrages ein Grundstück an Steuerpflichtige vermietet oder verpachtet“.

7 Artikel 3 Absatz 1 der Großherzoglichen Verordnung bestimmt:

„Das Optionsrecht kann nur für ein Grundstück ausgeübt werden, das ... der Mieter ganz oder, bei Mischnutzung, überwiegend für die Ausübung von Tätigkeiten nutzt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.“

8 Artikel 5 der Großherzoglichen Verordnung sieht vor:

„Wer vom Optionsrecht Gebrauch macht, hat der [Verwaltung] eine schriftliche Optionserklärung zur Zustimmung vorzulegen.

Im Fall der entgeltlichen Überlassung muss die Zustimmung vor der Beurkundung eingeholt worden sein. Die Verwaltung entscheidet über die Optionserklärung im Monat ihrer Vorlegung.

Im Fall der Vermietung ist die Anwendung der Steuer vom ersten Tag des Monats an zulässig, der auf den Monat folgt, in dem der Optionserklärung zugestimmt wurde. Die Verwaltungsentscheidung muss innerhalb eines Monats nach Erhalt dieser Erklärung ergehen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

9 Die VOK ließ in Luxemburg ein Bürogebäude errichten, das sie ab 1. Januar 1993, dem Tag seiner Fertigstellung, an eine Wirtschaftsprüferkanzlei vermietete. Vom Beginn der Vermietung an sandte sie dieser Kanzlei monatliche Rechnungen, die die Mehrwertsteuer auswiesen.

10 Die VOK übte ihr Optionsrecht für die Mehrwertsteuer aus, indem sie der Verwaltung am 29. Juni 1993 eine Optionserklärung zur Zustimmung vorlegte. Die Zustimmung wurde ihr am 30. Juni 1993 mit Wirkung vom 1. Juli 1993 erteilt.

11 Die VOK reichte ihre Mehrwertsteuererklärungen unter vollständigem Abzug der für die Bauarbeiten entrichteten Mehrwertsteuer ein.

12 Die Verwaltung lehnte jedoch gemäß Artikel 5 der Großherzoglichen Verordnung den Abzug von 50 % der entrichteten Vorsteuer mit der Begründung ab, dass die Vermietung während der ersten sechs Monate, von Januar bis Juni 1993, von der Mehrwertsteuer befreit gewesen sei, da die Zustimmung nicht für sie gegolten habe. Sie erließ deshalb Bescheide, mit denen die Mehrwertsteuererklärungen von Amts wegen berichtigt wurden.

13 Die VOK legte Einspruch beim Direktor der Verwaltung ein.

14 Dieser erließ im Januar 1998 eine Entscheidung, auf deren Grundlage im Februar 1998 neue Berichtigungsbescheide ergingen. Er war erstens der Auffassung, dass der 1. Januar 1993 den Beginn der Nutzung des Gebäudes darstelle. Da die Option erst ab 1. Juli 1993 wirksam geworden sei, sei die Vermietung des Gebäudes während der Hälfte des Jahres 1993 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen und die Vorsteuer habe nur zu 50 % abgezogen werden können, was die Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung für 1993 rechtfertige. Er stand zweitens auf dem Standpunkt, dass die Ausübung der Option insofern eine zweite Berichtigung für 1994 erforderlich gemacht habe, als neun Zehntel der für 1993 nicht abzugsfähigen Mehrwertsteuer zugunsten der VOK zu berücksichtigen gewesen seien. Im Ergebnis blieben 5 % der entrichteten Vorsteuer nicht abzugsfähig und seien daher von der VOK zu tragen.

15 Die VOK erhob im März 1998 Klage gegen die Entscheidung des Direktors der Verwaltung. Mit Urteil vom 7. November 2001 gab das Tribunal d'arrondissement Luxembourg der Klage der VOK statt, wobei es Artikel 5 der Großherzoglichen Verordnung unangewandt ließ und feststellte, dass die VOK während des gesamten Jahres 1993 eine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt habe.

16 Die Verwaltung und das Großherzogtum Luxemburg legten am 14. März 2002 Berufung gegen dieses Urteil ein.

17 Da die Cour d'appel Zweifel hat, ob ein Zustimmungsverfahren wie das in der luxemburgischen Regelung vorgesehene im Hinblick auf die Bestimmungen des Artikels 13 Teil C der Sechsten Richtlinie über Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, im Licht des Grundsatzes des Rechts auf Vorsteuerabzug betrachtet, rechtmäßig ist, hat sie das Verfahren mit Urteil vom 18. Juni 2003 ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Kann nach Artikel 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis Gebrauch gemacht hat, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren, den vollständigen Vorsteuerabzug von der nicht rückwirkenden vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig machen?

Zur Vorlagefrage

18 Die VOK und die Kommission machen geltend, die Bestimmungen des Artikels 13 Teil C der Sechsten Richtlinie über Vermietung und Verpachtung von Grundstücken könnten nicht dahin ausgelegt werden, dass sie es den Mitgliedstaaten erlaubten, eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige einzuführen, die ein Verfahren der vorherigen Zustimmung vorsehe, das es in bestimmten Fälle unmöglich mache, die entrichtete Vorsteuer vollständig abzuziehen.

19 Insoweit ist daran zu erinnern, dass das Abzugsrecht ein wesentlicher Grundsatz des Mehrwertsteuersystems ist. Es ist zu prüfen, ob ein Zustimmungsverfahren wie das vom Großherzogtum Luxemburg eingeführte eine nicht ordnungsgemäße Durchführung des in den Bestimmungen des Artikels 13 Teil C der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Rechts, für eine Besteuerung zu optieren, darstellt, weil es diesen Grundsatz beeinträchtigt.

20 Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die Besteuerung von Miet- und Pachtgeschäften eine Befugnis ist, die der Gesetzgeber den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeräumt hat, wonach Miet- und Pachtgeschäfte grundsätzlich befreit sind. Das Abzugsrecht gilt somit in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben und soweit die Steuerpflichtigen das ihnen gewährte Optionsrecht ausüben.

21 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, können die Mitgliedstaaten aufgrund dieser Befugnis den Steuerpflichtigen, die unter die Steuerbefreiungen der Sechsten Richtlinie fallen, die Möglichkeit einräumen, in allen Fällen oder in bestimmten Grenzen

oder auch nach bestimmten Modalitäten auf die Befreiung zu verzichten. Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teile B und C über ein weites Ermessen verfügen (vgl. Urteil vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97, Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnrn. 16 und 17).

22 Das Großherzogtum Luxemburg hat bei der Ausübung der in Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befugnis das Optionsrecht auf die Fälle beschränkt, in denen der Mieter selbst steuerpflichtig ist und ein Abzugsrecht hat, und die Ausübung dieser Option einem Verfahren der vorherigen Zustimmung unterworfen.

23 Dieses Zustimmungsverfahren stellt, wie sich aus den Schlussanträgen des Generalanwalts ergibt, eine Modalität der Ausübung des Optionsrechts im Sinne von Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dar.

24 Es ist zu prüfen, ob diese Modalität die Ausübung des Optionsrechts ermöglicht, ohne das Abzugsrecht in ungerechtfertigter Weise zu beeinträchtigen.

25 Nach Ansicht des Großherzogtums Luxemburg und der Verwaltung ist das Zustimmungsverfahren erforderlich, um es der Verwaltung zu ermöglichen, die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen insbesondere in Bezug auf die Steuerpflichtigeneigenschaft des Mieters zu prüfen. Dieses Verfahren trage zur Rechtssicherheit bei, da dem Eigentümer so früh wie möglich die Kenntnisnahme von einem eventuellen Ausschluss der Besteuerung einer Grundstücksmitte ermöglicht werde. Es sei u. a. dazu bestimmt, Fälle von Hinterziehung und Missbrauch zu verhindern, und ziele keineswegs auf eine Einschränkung des Abzugsrechts ab.

26 Insoweit ist erstens festzustellen, dass, wenn ein Mitgliedstaat das Recht, für eine Besteuerung zu optieren, bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen unterwirft, ein Verfahren der vorherigen Zustimmung es ermöglicht, die Erfüllung dieser Voraussetzungen zu prüfen.

27 Zweitens ist im Ausgangsfall unstreitig, dass es genügt hätte, wenn die Betroffene, die VOK, ihre Optionserklärung vor Beginn der Vermietung, d. h. bis Ende Dezember 1992, vorgelegt hätte, um die Zustimmung im Laufe dieses Monats zu erhalten und ihr Abzugsrecht mit Beginn der Vermietung am 1. Januar 1993 in vollem Umfang ausüben zu können.

28 Ein solches Zustimmungsverfahren zielt also nicht auf eine Beeinträchtigung des Abzugsrechts ab, sondern ermöglicht vielmehr die vollständige Ausübung dieses Rechts, sofern bestimmte Erfordernisse wie insbesondere die Vorlegung einer Optionserklärung und die Einholung der Zustimmung innerhalb bestimmter Fristen beachtet sind.

29 Dass das Zustimmungsverfahren keine Rückwirkung hat, macht es nicht unverhältnismäßig. Dies kann im Gegenteil als zweckmäßig angesehen werden, um die Vermieter anzuhalten, ihre Optionserklärung vorher einzureichen. Es ist nämlich nicht auszuschließen, dass ein rückwirkendes Zustimmungsverfahren den umgekehrten Effekt hätte, indem es die Vermieter veranlassen würde, ihre Optionserklärungen verspätet vorzulegen, und somit weniger geeignet wäre, die ordnungsgemäße Ausübung des Optionsrechts zu gewährleisten und das in Randnummer 25 des vorliegenden Urteils genannte Ziel der Rechtssicherheit zu erreichen.

30 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Bestimmungen des Artikels 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 der Sechsten Richtlinie es nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis Gebrauch gemacht hat, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren, eine Regelung einführt, die den vollständigen Vorsteuerabzug von der nicht rückwirkenden vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig macht.

Kosten

31 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 Bestimmungen des Artikels 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage schließen es nicht aus, dass ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis Gebrauch gemacht hat, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren, eine Regelung einführt, die den vollständigen Vorsteuerabzug von der nicht rückwirkenden vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig macht.

Unterschriften.

1 – Verfahrenssprache: Französisch.