

|

61996C0060

Schlussanträge des Generalanwalts Cosmas vom 20. März 1997. - Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik. - Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats - Mehrwertsteuer - Sechste Richtlinie - Befreiungen - Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Mobilheimen. - Rechtssache C-60/96.

Sammlung der Rechtsprechung 1997 Seite I-03827

Schlußanträge des Generalanwalts

1 In der vorliegenden Rechtssache geht es um eine Vertragsverletzungsklage der Kommission gemäß Artikel 169 des Vertrages gegen die Französische Republik wegen Verletzung von Verpflichtungen in Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung der Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Mobilheimen, die diesem Mitgliedstaat gemäß Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates (nachstehend: Sechste Richtlinie)(1) obliegen.

I - Die Sechste Richtlinie

2 Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

3 Abschnitt X behandelt die Steuerbefreiungen für bestimmte Tätigkeiten. Artikel 13 mit der Überschrift "Steuerbefreiungen im Inland" enthält in Teil B folgende Bestimmungen:

"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:

a) ...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. ...

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;

..."(2)

II - Die streitigen nationalen Rechtsvorschriften

4 In Frankreich unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, nach Artikel 256 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch; nachstehend: Steuergesetzbuch) der Mehrwertsteuer.

5 Artikel 261-D des Steuergesetzbuchs lautet, soweit im Rahmen der vorliegenden Rechtssache von Bedeutung wie folgt:

"Von der Mehrwertsteuer sind befreit:

...

4. die Vermietung von möblierten oder zu Wohnzwecken eingerichteten Wohnräumen, die gelegentlich, auf Dauer oder für eine Saison erfolgt.

Die Steuerbefreiung gilt jedoch nicht

...

b) für die Zurverfügungstellung eines möblierten oder zu Wohnzwecken eingerichteten Wohnraums, wenn der Unternehmer über die Wohnmöglichkeit hinaus Frühstück, tägliche Reinigung der Räume, Lieferung von Bett- und Tischwäsche und Betreuung der Kundschaft anbietet und mit dieser Tätigkeit im Handels- und Unternehmensregister eingetragen ist;

..."

6 Eine Verwaltungsanordnung der (französischen) Dienststelle für Steuergesetzgebung vom 11. April 1991(3) zur Mehrwertsteuer - Anwendungsbereich, Befreiung, Vermietung von möblierten oder zu Wohnzwecken eingerichteten Wohnräumen - bestimmt:

"Als Räume zu Wohnzwecken sind insbesondere anzusehen Wohnanhänger, Zelte, Mobilheime und Freizeitunterkünfte in Leichtbauweise, soweit sie tatsächlich feste Einrichtungen darstellen und besonders für Wohnzwecke eingerichtet und diesen ausschließlich vorbehalten sind. Die stunden-, tage-, wochen- oder monatsweise Vermietung von Wohnanhängern, Wohnmobilen, Booten, Schiffen usw. stellt indessen eine zwingend mehrwertsteuerpflichtige Vermietung beweglicher Gegenstände dar."

7 Die Kommission vertrat die Auffassung, daß die französischen Rechtsvorschriften gegen Artikel 2 der Sechsten Richtlinie verstießen, da sie mit der Mehrwertsteuerbefreiung der Vermietung bestimmter beweglicher Gegenstände (Zelte, Wohnanhänger, Mobilheime und Freizeitunterkünfte in Leichtbauweise) über die Grenzen der Befreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b dieser Richtlinie hinausgingen, der ausschließlich für die Vermietung von Grundstücken gelte. Sie forderte daher mit Schreiben vom 23. April 1993 die französische Regierung auf, binnen zwei Monaten Stellung zu nehmen.

8 Die französische Regierung trat den Rügen der Kommission entgegen(4). Im einzelnen legte sie dar, unter bestimmten Bedingungen könne die Zurverfügungstellung von Wohnanhängern und Mobilheimen nicht als Vermietung beweglicher Gegenstände angesehen werden, weil es sich um wirklich feste Einrichtungen ohne ständige Fortbewegungsmöglichkeiten im Sinne der vom

französischen Conseil d'Etat festgelegten Kriterien handle. Ausserdem ermöglichten es die streitigen Vorschriften, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die sich aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Vermietern dieser Wohnanhänger und Mobilheime im Vergleich zu Vermietern von Grundstücken ergäben, die von der Mehrwertsteuer befreit seien.

9 Da die Kommission das Vorbringen der französischen Regierung nicht für überzeugend hielt, übersandte sie dieser am 8. November 1994 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie eingehend die Gründe für ihre Auffassung darlegte, daß die französische Regelung gegen Artikel 2 der Sechsten Richtlinie verstosse, und die Regierung aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um den Verstoß binnen zwei Monaten nach Bekanntgabe der Stellungnahme abzustellen.

10 Nach Einholung eines Gutachtens über die Bewirtschaftungsbedingungen bei zu Wohnzwecken dienenden Zelten, Wohnwagen und Mobilheimen schloß sich die französische Regierung in ihrer Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission an(5). Sie erklärte ausserdem, die Vorschriften der streitigen Verwaltungsanordnung vom 11. April 1991 würden aufgehoben und sie werde die Einzelheiten der Mehrwertbesteuerung dieser Vermietungen festlegen. Die nach Anhörung der betroffenen Gewerbekreise erlassenen Maßnahmen würden der Kommission baldmöglichst mitgeteilt.

11 Artikel 39 des Nachtragshaushaltsgesetzes 1995 (Gesetz Nr. 95-1347 vom 30. Dezember 1995)(6) fügte in Artikel 279 Buchstabe a des Steuergesetzbuchs einen dritten Absatz ein, der die Anwendung eines ermässigten Mehrwertsteuersatzes von 5,5 % auf Dienstleistungen vorsah, die "die Zurverfügungstellung von Wohnraum in zugelassenen Campinganlagen [betreffen], wenn der Betreiber der Campinganlage eine Rechnung ausstellt ... die Betreuung gewährleistet und 1,5 % seines Gesamtumsatzes vor Steuern oder, falls die Beherbergung durch einen Dritten erfolgt, dieser 1,5 % seines Gesamtumsatzes in Frankreich für Werbemaßnahmen ausgibt". Ausserdem sollte diese Vorschrift für alle nach dem 1. Januar 1996 erfolgenden Umsätze gelten(7).

12 Die Kommission behauptet, die Änderung der streitigen französischen Rechtsvorschriften sei ihr nicht offiziell mitgeteilt worden. Sie habe indessen in Erfahrung gebracht, daß die französischen Behörden nach wie vor die Anordnung vom 11. April 1991 befolgten und daß auf dieser Grundlage Steuerpflichtige, die solche Dienstleistungen erbracht hätten, Nacherhebungsbescheide für die Mehrwertsteuer erhalten hätten. Da die Kommission weiterhin der Auffassung war, daß die Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Mobilheimen mehrwertsteuerpflichtig ist, hat sie am 5. März 1996 gegen die Französische Republik Klage wegen Vertragsverletzung erhoben.

13 Die französische Regierung behauptet, sie habe der Ständigen Vertretung Frankreichs bei den Europäischen Gemeinschaften am 10. April 1996 ein Schreiben zur Weiterleitung an die Kommission übersandt, in dem sie die Gesetzesänderungen mitgeteilt und darauf hingewiesen habe, daß die neuen Vorschriften ab 1. Januar 1996 angewandt würden und damit die Vorschriften der streitigen Verwaltungsanordnung hinfällig seien.

14 Eine Anordnung der Dienststelle für Steuergesetzgebung des französischen Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen vom 18. Juli 1996 mit dem Titel "Ermässigtter Steuersatz für Lieferung von Wohnraum in Campinganlagen" legte später fest, daß die Zurverfügungstellung von Zelten, Wohnanhängern, Mobilheimen und Freizeitunterkünften in Leichtbauweise in zugelassenen Campinganlagen künftig als mit dem normalen Mehrwertsteuersatz belegte Tätigkeit angesehen werde, die allerdings unter bestimmten (in der Anordnung dargelegten) Bedingungen dem ermässigten Steuersatz unterliegen könne(8).

III - Anträge der Kommission

15 Die Kommission beantragt,

a) festzustellen, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 verstossen hat, daß sie eine Verwaltungsvorschrift, die die nach den Gemeinschaftsbestimmungen ausschließlich der Vermietung von Grundstücken vorbehaltene Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Vermietung bestimmter beweglicher Gegenstände erstreckte, eingeführt und beibehalten hat;

b) der Französischen Republik die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

IV - Rechtliche Würdigung

16 Aus den Akten ergibt sich, daß sowohl das Gesetz Nr. 95-1347 vom 30. Dezember 1995 als auch die neue Anordnung vom 18. Juli 1996 nach Ablauf der Frist erlassen worden sind, die der Französischen Republik in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden war(9).

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist aber "das Vorliegen einer Vertragsverletzung ... anhand der Situation zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzt wurde, befand, [so daß] später eingetretene Veränderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden [können]"(10).

18 Aufgrund dieses Standpunkts des Gerichtshofes bin ich der Auffassung, daß die Gesetzesänderung, die nach Ablauf der Frist erfolgt ist, die die Kommission in ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt hatte, nicht mehr berücksichtigt werden kann. Die Prüfung der Frage, ob die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Richtlinie verstossen hat, hat mit anderen Worten anhand des Standes der nationalen Gesetzgebung zum Zeitpunkt des Ablaufs der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist zu erfolgen.

19 In ihrer Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme hat die französische Regierung ausdrücklich erklärt, daß sie sich nach Einholung eines Gutachtens über die Bewirtschaftungsbedingungen bei zu Wohnzwecken dienenden Zelten, Wohnwagen und Mobilheimen der Auffassung der Kommission anschleüße. In dieser Antwort hat sie sich ebenfalls verpflichtet, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um dieser Stellungnahme nachzukommen, und die Kommission hierüber zu informieren. In der Sitzung hat der Vertreter der französischen Regierung nochmals ausdrücklich anerkannt, daß der Verstoß der französischen Regierung über den Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist hinaus fortbestanden habe. Da folglich die französische Regierung die betreffenden Maßnahmen nicht innerhalb der gesetzten Frist getroffen hat, hat sie meiner Auffassung nach gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Richtlinie verstossen(11).

20 Demgemäß ist nicht zu prüfen, ob und inwieweit die Französische Republik mit dem Erlaß des Gesetzes Nr. 95-1347 und der Verwaltungsanordnung vom 18. Juli 1996, die beide nach Ablauf der gesetzten Frist erlassen worden sind, ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Richtlinie bezueglich der Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Mobilheimen erfuehlt hat oder die streitige Anordnung vom 11. April 1991 auch nach Erlaß des neuen Gesetzes unter Verstoß gegen die Verpflichtungen aus Artikel 2 weiter angewandt wurde.

V - Ergebnis

21 Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor,

1. festzustellen, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames

Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verstossen hat, daß sie eine Verwaltungsvorschrift, die die nach den Gemeinschaftsbestimmungen ausschließlich der Vermietung von Grundstücken vorbehaltene Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Vermietung bestimmter beweglicher Gegenstände erstreckte, beibehalten hat und der mit Gründen versehenen Stellungnahme der Kommission nicht binnen der gesetzten Frist nachgekommen ist;

b) der Französischen Republik die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

(1) - 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).

(2) - Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 legt fest, daß als Gebäude jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk gilt.

(3) - Verwaltungsanordnung vom 11. April 1991 (BOI 3 A-9-91 und DB 3 A 317 mit Aktualisierung zum 1. Mai 1992).

(4) - Diese Antwort erfolgte durch schriftliche Note vom 22. Juni 1993, die der Kommission vom Ständigen Vertreter Frankreichs bei der Europäischen Union übersandt wurde.

(5) - Diese Antwort erfolgte durch schriftliche Note vom 9. Januar 1995, die der Kommission vom Ständigen Vertreter Frankreichs bei der Europäischen Union übersandt wurde.

(6) - Loi de finances rectificative pour 1995, veröffentlicht im Journal officiel de la République française vom 31. Dezember 1995, S. 19078.

(7) - Die französische Regierung ist der Auffassung, daß sie mit der Anwendung eines ermässigten Mehrwertsteuersatzes auf diese Umsätze von der Möglichkeit Gebrauch gemacht habe, die den Mitgliedstaaten nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie eröffnet worden sei. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermässigte Steuersätze anwenden. Diese Sätze dürfen nicht niedriger als 5 % der Besteuerungsgrundlage sein und nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar sein. (Es handelt sich um Artikel 12 Absatz 3 in der durch die Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG [Annäherung der MWSt.-Sätze] [ABl. L 316, S. 1] und die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer [ABl. L 384, S. 47] geänderten Fassung. Darüber hinaus bestimmt die Richtlinie 92/111 in Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 2, daß die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorschriften erlassen, damit ihre den Bestimmungen der Richtlinie angepasste Mehrwertsteuerregelung am 1. Januar 1993 in Kraft tritt, und sie der Kommission hiervon Mitteilung machen.) Anhang H der Richtlinie mit einem "Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermässigte MWSt.-Sätze angewandt werden können", läßt in Kategorie 11 die Anwendung eines ermässigten Steuersatzes auf die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen einschließlich Ferienunterkünften und auf die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen zu (Anhang H wurde durch Artikel 1 Nr. 5 der Richtlinie 92/77 in die Sechste Richtlinie eingefügt).

(8) - Diese Anordnung wurde im Bulletin officiel des impôts des französischen Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen (Code 3 C-4-96) Nr. 142 vom 26. Juli 1996 veröffentlicht (3 C.A./22-C 223).

(9) - Es sei daran erinnert, daß die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission das Datum des 8. November 1994, das Schreiben des Ständigen Vertreters Frankreichs, mit dem die

Antwort der französischen Regierung an die Kommission übermittelt wurde, das Datum des 9. Januar 1995 trägt. Die Note mit der Antwort der französischen Regierung selbst trägt kein Datum.

(10) - Vgl. insbesondere Urteil vom 12. Dezember 1996 in der Rechtssache C-302/95 (Kommission/Italien, Slg. 1996, I-6755, Randnr. 13) sowie Urteil vom 17. September 1996 in der Rechtssache 289/94 (Kommission/Italien, Slg. 1996, I-4405, Randnr. 20).

(11) - Vgl. beispielsweise die in Fußnote 10 zitierten Urteile vom 12. Dezember 1996 (Kommission/Italien, Randnr. 13) und vom 17. September 1996 (Kommission/Italien, Randnr. 20).