

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

M. POIARES MADURO

vom 10. März 2005(1)

## Rechtssache C-243/03

**Kommission der Europäischen Gemeinschaften**

**gegen**

**Französische Republik**

„Mehrwertsteuer – Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Durch Subventionen finanzierte Investitionsgüter“

1. Mit der vorliegenden Klage beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Feststellung, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere aus den Artikeln 17 und 19 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, indem sie eine besondere Vorschrift zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf den Kauf von Investitionsgütern, die durch Subventionen finanziert wurden, erlassen hat.

### **I – Rechtlicher Rahmen und Vorverfahren**

2. Der Gerichtshof hat sich in dieser Rechtssache erneut zur Vereinbarkeit der französischen Rechtsvorschriften über die Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit den einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie zu äußern (3) .

#### *A – Gemeinschaftsrecht*

3. Die Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (4) bestimmt in Artikel 2, dass „[d]as gemeinsame Mehrwertsteuersystem ... auf dem Grundsatz [beruht], dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist. Bei allen Umsätzen wird 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, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat ...“

4. Artikel 17 des Sechsten Richtlinie betrifft die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Absatz 2 enthält folgendes allgemeine Prinzip: „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: ... 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 ...“ (5)

5. Der Fall der Steuerpflichtigen, die sowohl besteuerte als auch von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze ausführen ist in Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie geregelt; dieser lautet:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.“

6. Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie regelt die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs wie folgt:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

– im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

– im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.“

7. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage für Umsätze im Inland

„bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.

#### *B – Nationales Recht*

8. Die Bestimmungen des französischen Rechts, deren Vereinbarkeit mit den einheitlichen Vorschriften der Sechsten Richtlinie von der Kommission in Frage gestellt wird, ergeben sich aus einer Verwaltungsanweisung der Dienststelle für Steuergesetzgebung vom 8. September 1994 (im Folgenden: Anweisung).

9. Nach Nummer 151 dieser Anweisung, der Titel 2, „Bestimmungen für Steuerpflichtige, die nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze ausführen“, des Buches 2 über das Recht zum Vorsteuerabzug enthält, „[kann] die Steuer, die auf durch die Subvention finanzierte Investitionen entfällt, unter den üblichen Voraussetzungen tatsächlich abgezogen werden ..., wenn der Steuerschuldner die Abschreibungen für die ganz oder teilweise mit dieser Subvention finanzierten Gegenstände in den Preis seiner Umsätze einbezieht. Stellt sich heraus, dass die Bedingung der Abwälzung der Abschreibungen für diese Gegenstände bei den Preisen nicht beachtet wurde, so kann die auf diese Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer für den Teil des Betrages, der durch die Ausstattungssubvention finanziert wurde, nicht abgezogen werden.“

10. Nummer 150 des Titels 2 definiert Ausstattungssubventionen als „nicht der Steuer unterliegende Subventionen, die zum Zeitpunkt ihrer Überweisung zur Finanzierung eines bestimmten Investitionsgutes gewährt werden“.

#### *C – Vorverfahren*

11. Mit einer Beschwerde über einen Rechtsstreit, der einen französischen Steuerpflichtigen betraf, dem ein Schuldenerlass gewährt worden war, befasst, vertrat die Kommission die Ansicht, dass die Französische Republik Artikel 17 Absätze 2 und 5 und Artikel 19 der Sechsten Richtlinie verletzt habe, da das durch die Anweisung für die Ausstattungssubventionen eingeführte System das Recht auf Vorsteuerabzug unter Voraussetzungen begrenze, die in der Sechsten Richtlinie

nicht vorgesehen seien. Der französischen Regierung wurde am 23. April 2001 ein Mahnschreiben übermittelt. Da die Kommission auf dieses Mahnschreiben nicht innerhalb der vorgesehenen Frist eine Antwort erhielt, gab sie am 21. Dezember 2001 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab. Die Antwort der französischen Regierung vom 7. Januar 2002 auf das Mahnschreiben ging bei der Kommission am 14. Januar 2002, d. h. nach Absendung der mit Gründen versehenen Stellungnahme, ein.

12. Um dieser Situation Rechnung zu tragen, gab die Kommission am 26. Juni 2002 eine mit Gründen versehene ergänzende Stellungnahme ab. Die französische Regierung antwortete darauf mit Schreiben vom 21. August 2002, mit dem sie die Begründetheit der Rüge der Kommission bestritt und vortrug, dass ihr kein Verstoß gegen die Artikel 17 und 19 der Sechsten Richtlinie vorgeworfen werden könne. Da die Kommission diese Analyse nicht teilte, hat sie beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

## **II – Prüfung**

13. Aus Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ergibt sich eindeutig, dass die einzige Voraussetzung dafür, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer abziehen kann, die Verwendung des Gegenstands für seine besteuerten Tätigkeiten ist. Die streitige französische Bestimmung fügt eine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf den Kauf von Investitionsgütern, die durch Subventionen finanziert wurden, hinzu, nämlich die, dass der Steuerpflichtige in den Preis seiner Ausgangsumsätze die Abschreibungen für diese subventionierten Investitionsgüter einbezieht. Dies ist keineswegs in der Sechsten Richtlinie vorgesehen. Die Herkunft des zum Erwerb des Gegenstands verwendeten Kapitals oder die Art der Preiskalkulation des Steuerpflichtigen ist dem harmonisierten System der Mehrwertsteuer fremd.

14. Es erscheint nicht zweifelhaft, dass eine solche Voraussetzung, die darin besteht, die Abschreibungen für diese Gegenstände auf die Preise abzuwälzen, das Recht bestimmter subventionierter Steuerpflichtiger auf Vorsteuerabzug tatsächlich begrenzt und mit dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist.

15. Da nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes insoweit „keine Bestimmung den Mitgliedstaaten erlaubt, das den Steuerpflichtigen eingeräumte Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, muss dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden können. Solche Einschränkungen müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten, so dass Ausnahmen nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig sind.“ (6)

16. Die einzigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie, die bei der Festsetzung der von den Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer die Berücksichtigung von Subventionen vorsehen, sind Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Artikel 19.

17. Außerhalb dieser Vorschriften erlaubt die Sechste Richtlinie keine Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Gewährung von Subventionen, wie praktisch oder wirtschaftlich vertretbar sie auch immer erscheinen mag (7) .

18. Anstatt der in Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen spezifischen Begrenzungsmodalität auf der Ebene der Berechnung des Pro-rata-Satzes zu folgen, hat der französische Gesetzgeber eine andere Begrenzung eingeführt, die noch vor jeder Anwendung des Pro-rata-Satzes und unabhängig davon stattfindet und deren Folge die Reduzierung des abziehbaren Betrages ist. Das harmonisierte System der Mehrwertsteuer sieht nirgendwo als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer, die beim Erwerb der durch Subventionen finanzierten Investitionsgüter gezahlt wurde, vor, dass der Steuerpflichtige auf die Preise seiner der Mehrwertsteuer unterliegenden Ausgangsumsätze die Abschreibungen für diese Gegenstände abwälzt und dass, falls diese Bedingung der Abwälzung der Abschreibung für die Gegenstände auf die Preise nicht festgestellt wird, die Mehrwertsteuer, die für diese Gegenstände anfällt, für den Teil des über die Ausstattungssubventionen finanzierten Betrages nicht abgezogen werden kann.

19. Es ist nicht Aufgabe der nationalen Behörden, einen klaren Text abzuändern. Die

Vorschriften des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie bestimmen genau die Voraussetzungen für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug sowie die Voraussetzungen für die Begrenzung dieses Rechts. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, „lassen [diese Vorschriften] den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum“ (8) . Unter diesen Umständen sind die Begrenzungen des Abzugsrechts eng auszulegen (9) , was entscheidend dafür ist, dass sie in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewandt werden können. Es wäre völlig unvereinbar mit dem Ziel der Sechsten Richtlinie, die nationalen Rechtsvorschriften zu harmonisieren, wenn es jedem Mitgliedstaat erlaubt wäre, Ausnahmen oder Rechtfertigungen einzuführen, die im Text nicht vorgesehen sind (10) .

20. Dem Hauptargument der Französischen Republik kann nicht gefolgt werden, wonach es sich bei diesem Erfordernis der Abwälzung der Abschreibungen für die erworbenen Gegenstände auf den Preis der Ausgangsumsätze bloß um die Durchführung der in Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie enthaltenen allgemeinen Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug handele, auf dessen Ausgestaltung sich Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie beschränke. Der Gerichtshof hat bereits im Urteil *Kommission/Frankreich* (11) Gelegenheit gehabt, dieses Argument im Kontext einer anderen, von der Französischen Republik eingeführten Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug zurückzuweisen, indem er festgestellt hat, dass in Artikel 2 der Ersten Richtlinie „nur der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug niedergelegt [ist], während die dafür geltende Regelung in den vorerwähnten Bestimmungen [Artikel 17 und 20] der Sechsten Richtlinie enthalten ist“ (12) .

21. Die Rechtfertigungsversuche der französischen Regierung, insbesondere der, dass die Voraussetzung der Abwälzung der Abschreibungen für die subventionierten Gegenstände auf die Preise als solche nicht ungünstiger sei als die in Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie enthaltene Regelung, sind irrelevant.

22. Auch wenn die Voraussetzung der Abwälzung der Abschreibung allgemein als vernünftiger oder vorteilhafter für die Steuerpflichtigen angesehen werden könnte als die in Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumte Begrenzungsmöglichkeit, die Ausstattungssubventionen in den Nenner des Pro-rata-Satzes einzubeziehen, so bliebe sie doch jedenfalls eine andere, in dieser Richtlinie nicht vorgesehene Begrenzung. Sie würde zu einem imaginären gemeinsamen Mehrwertsteuersystem gehören. Der Gerichtshof ist mit der Frage der Vereinbarkeit der französischen Rechtsvorschriften mit dem einheitlichen System der Sechsten Richtlinie befasst und nicht mit der Vereinbarkeit dieser Rechtsvorschriften mit einem anderen, virtuellen Mehrwertsteuersystem, das möglicherweise eher perfekt ist.

23. Der Gerichtshof hat in dieser Hinsicht klargestellt, dass die Mitgliedstaaten die Sechste Richtlinie anzuwenden haben, auch wenn sie sie für vervollkommnungsfähig halten. So hat der Gerichtshof im Urteil vom 8. November 2001, *Kommission/Niederlande* (13) , entschieden, dass „[e]s ... zu[trifft], dass diese aufgrund des Wortlauts des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gebotene Lösung als nicht in vollem Umfang im Einklang mit dem Zweck dieser Vorschrift und mit einigen mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielsetzungen, wie z. B. der Steuerneutralität und der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, stehen mag. Ohne ein Tätigwerden des Gemeinschaftsgesetzgebers bietet aber die von ihm eingeführte Regelung der Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer, so wie sie in der Sechsten Richtlinie festgelegt ist, keine Grundlage für ein Recht des Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer ... abzuziehen, und erlaubt es auch nicht, die eventuellen Anwendungsmodalitäten für ein solches Recht zu bestimmen.“ Diese Begründung gilt sowohl für den Fall nationaler Rechtsvorschriften, die eine Regelung des Vorsteuerabzugs einführen, die für den Steuerpflichtigen günstiger ist, als auch für den Fall von Rechtsvorschriften, die die Anerkennung dieses Rechts außerhalb von Situationen begrenzt, die ausdrücklich in der Sechsten Richtlinie vorgesehen sind.

24. Aus den oben dargelegten Gründen ist festzustellen, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht verstoßen hat.

### **III – Ergebnis**

25. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, Folgendes festzustellen:

Die Französische Republik hat gegen ihre Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere aus den Artikeln 17 und 19 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 verstoßen, indem sie eine besondere Vorschrift zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf den Kauf von Investitionsgütern, die durch Subventionen finanziert wurden, erlassen hat.

1 – Originalsprache: Portugiesisch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

3 – Vgl. Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797).

4 – ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301.

5 – Artikel in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung.

6 – Urteile vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 16), Kommission/Frankreich, Randnrn. 16 und 17, vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27) und vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18).

7 – Vgl. u. a. Schlussanträge von Generalanwalt Sir Gordon Slynn vom 25. Mai 1988 in der Rechtssache Kommission/Frankreich (Slg. 1988, 4811), in denen er Folgendes ausführte: „Die Richtlinie sieht also bestimmte Optionen [für die Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug] für bestimmte wirtschaftliche Situationen vor ... Weitere Optionen sind daneben nicht möglich, wie praktisch oder wirtschaftlich vertretbar sie auch immer erscheinen mögen. Die Mitgliedstaaten müssen sich für eine der in der Richtlinie vorgesehenen Optionen entscheiden, um das von ihnen verfolgte Ziel so weit wie möglich zu erreichen.“

8 – Urteil BP Soupergaz, Randnr. 35.

9 – Vgl. u. a. Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs vom 30. April 1991 in der Rechtssache Lennartz, Nr. 79.

10 – Vgl. Nr. 15 der Schlussanträge und die dort zitierte Rechtsprechung.

11 – Urteil vom 21. September 1988.

12 – Randnr. 23. Vgl. auch Schlussanträge von Sir Gordon Slynn in derselben Rechtssache, in denen er ausführte, dass „[e]in Mitgliedstaat ... somit nicht befugt ist, das Recht auf Vorsteuerabzug dann einzuschränken, wenn er nachweisen kann, dass sich der Abzug auf Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, deren Kosten nicht auf den Preis des besteuerten Umsatzes abgewälzt wird“.

13 – Rechtssache C-338/98 (Slg. 2001, I-8265, Randnrn. 55 und 56).