

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

M. POIARES MADURO

vom 10. März 2005¹

1. Mit der vorliegenden Klage nach Artikel 226 EG wird die Feststellung beantragt, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine 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 Bemessungsgrundlage² (im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat, dass es das Vorsteuerabzugsrecht der Steuerpflichtigen, die zur Finanzierung ihrer Tätigkeiten Subventionen erhalten, beschränkt hat.

I — Der rechtliche Rahmen und das vorprozessuale Verfahren

A — Gemeinschaftsrecht

2. Artikel 17 der Sechsten Richtlinie betrifft die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Artikel 17 Absatz 5 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.“

3. In Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sind die Modalitäten für die Berechnung des Pro-rata-Satzes folgendermaßen festgelegt:

„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

¹ — Originalsprache: Portugiesisch.

² — ABl. L 145, S. 1.

nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

B — *Nationales Recht*

- 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.“

5. Ausweislich der Akten wurde das spanische Gesetz Nr. 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer durch das Gesetz Nr. 66/1997 vom 30. Dezember 1997 geändert (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), um bestimmte Beschränkungen des Vorsteuerabzugs für Unternehmer und Gewerbetreibende einzuführen, die zur Finanzierung ihrer Geschäftstätigkeit oder ihres Gewerbes Subventionen erhalten, die nicht in die Besteuerungsgrundlage der besteuerten Umsätze einfließen.

6. Artikel 102 Absatz 1 dieses Gesetzes bestimmt:

4. Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage für im Inland bewirkte Umsätze

„Die Pro-rata-Regelung gilt, wenn der Steuerpflichtige in Ausübung seiner Geschäftstätigkeit oder seines Gewerbes zusammen mit Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, andere Umsätze gleicher Art bewirkt, für die dieses Recht nicht besteht.

„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“.

Die Pro-rata-Regelung gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige Subventionen erhält, die — soweit sie zur Finanzierung der geschäftlichen oder gewerblichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen bestimmt sind — gemäß Artikel 78 Absatz 2 Nummer 3 dieses Gesetzes nicht in die Besteuerungsgrundlage einfließen.“

7. Artikel 104 Absatz 2 des Gesetzes lautet:

„Kapitalzuschüsse sind in den Nenner des Pro-rata-Satzes einzubeziehen, sie können aber auch in dem Steuerjahr, in dem sie gewährt wurden, und in den vier darauf folgenden Jahren zu je einem Fünftel angerechnet werden. Kapitalzuschüsse jedoch, die zur Finanzierung des Erwerbs bestimmter Gegenstände oder Dienstleistungen gewährt wurden, die im Rahmen von steuerbaren und nicht von der Mehrwertsteuer befreiten Umsätzen erlangt wurden, verringern ausschließlich die Höhe des Abzugs der für diese Umsätze zu tragenden oder entrichteten Vorsteuer, und zwar in genau dem Maße, in dem sie zu deren Finanzierung beigetragen haben.“

C — Vorprozessuales Verfahren

8. Am 21. Mai 1999 übermittelte die Kommission der Europäischen Gemeinschaften dem Königreich Spanien ein Schreiben, in dem sie dieses um Angaben zur Auslegung von Artikel 104 des Mehrwertsteuergesetzes bat. Das Königreich Spanien antwortete mit Schreiben der Dirección General de Impuestos des Wirtschafts- und Finanzministeriums vom 14. Juni 1999. Da die Antworten der spanischen Behörden die Kommission nicht zufrieden stellten, sandte diese ihnen am 20. April 2001 ein Mahnschreiben und sodann, am 27. Juni 2002, eine mit Gründen versehene Stellungnahme. Die Kommission warf dem Königreich Spanien in diesen beiden Schriftsätzen vor, dass es den Ver-

pflichtungen aus der Sechsten Richtlinie nicht nachkomme, indem es die genannten Artikel 102 und 104 seines Mehrwertsteuergesetzes aufrechterhalte. Mit Schreiben vom 20. September 2002 rechtfertigte das Königreich Spanien teilweise die Aufrechterhaltung seiner Regelung. Daher hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

II — Rechtliche Würdigung

A — Zur Vereinbarkeit von Artikel 102 des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie

9. Die fragliche Vorschrift führt bei allen Steuerpflichtigen, die zur Finanzierung ihrer geschäftlichen oder gewerblichen Tätigkeiten Subventionen erhalten, zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch Anwendung eines Pro-rata-Satzes, dessen Nenner diese Subventionen enthält.

10. Diese Ausweitung der Pro-rata-Regelung verstößt offensichtlich gegen die Sechste Richtlinie. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Artikels 17 der Richtlinie kann nämlich ein Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs, wie er in Artikel 19 der Richtlinie vorgesehen ist, nur auf eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen angewandt werden. Es handelt sich um „gemischt“ Steuerpflichtige, die sowohl Umsätze bewirken, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch

Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht. Demzufolge kann der Pro-rata-Satz nicht auf „umfassend“ Steuerpflichtige angewandt werden, die nur zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze bewirken.

11. Die spanische Regierung trägt jedoch vor, dass Artikel 19 der Sechsten Richtlinie selbstständig angewandt werden könne. Deshalb könne der Pro-rata-Satz außerhalb der in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie festgelegten Voraussetzungen angewandt werden.

12. Eine solche Auslegung ist abzulehnen. Nach dem Wortlaut von Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs unter den in Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen. Folglich kann er davon nicht getrennt werden. Sein Anwendungsbereich ist genau auf den des Artikels 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 begrenzt, der eindeutig auf „Gegenstände und Dienstleistungen [abstellt, die] 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“³.

3 — Der französische Conseil d'État hat in diesem Sinne entschieden, dass der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs, in den erhaltene Subventionen einbezogen sind, in gemeinschaftskonformer Anwendung des nationalen Rechts nur für Steuerpflichtige gilt, die sowohl Umsätze tätigen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht (Urteil vom 26. November 1999 in der Rechtssache Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, das gemäß den Anträgen des Regierungskommissars Courtial erging).

13. Außerdem widerspricht diese Auslegung dem Geist des harmonisierten Mehrwertsteuersystems, wie er in der Rechtsprechung des Gerichtshofes bestimmt worden ist. Es steht fest, dass, „[d]a keine Bestimmung den Mitgliedstaaten erlaubt, das den Steuerpflichtigen eingeräumte Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, ... dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt können werden [muss]. ... [Demzufolge sind] Ausnahmen nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig“⁴. Wollte man den Pro-rata-Satz auf alle Steuerpflichtigen anwenden, die Subventionen erhalten, so liefe das gerade darauf hinaus, das Recht auf Vorsteuerabzug außerhalb der in der Richtlinie vorgesehenen Fälle einzuschränken.

14. Das Königreich Spanien ist demgegenüber der Auffassung, dass die von ihm vertretene Auslegung der Billigkeit eher entspreche und besser die Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen unter den Wirtschaftsteilnehmern fördern könne. Das von der Kommission befürwortete System laufe der Billigkeit insofern zuwider, als diese Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug nur auf den gemischt Steuerpflichtigen laste, während die umfassend Steuerpflichtigen, die dieselben Arten von Subventionen erhielten, nicht betroffen seien. Außerdem erzeuge es Wettbewerbsverzerrungen, weil es darauf hinauslaufe, den subventionierten Steuerpflichtigen zusätzliche Vorteile zu verschaffen.

4 — Urteile vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 16), vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18), vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27) und vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 17).

15. Diese Argumente können nicht durchgreifen. Erstens ist mit der Kommission darauf hinzuweisen, dass nach dem Wortlaut von Artikel 19 der Sechsten Richtlinie die Einbeziehung von nicht an den Preis gebundenen Subventionen in den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nur eine den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis ist. Dem Königreich Spanien stand völlig frei, von ihr keinen Gebrauch zu machen und so die seiner Ansicht nach damit verbundenen negativen Folgen zu vermeiden. Zweitens steht fest, dass diese Befugnis in die Sechste Richtlinie aufgenommen wurde, um zu verhindern, dass eine subventionierte Einrichtung, die keine steuerpflichtigen Umsätze bewirken soll, durch Verrichtung einer rein symbolischen steuerpflichtigen Tätigkeit eine Mehrwertsteuererstattung erlangen kann. Die zu diesem Zweck eingeführte Befugnis darf nicht wie ein allgemeiner Mechanismus, der zur Angleichung der Wettbewerbsbedingungen zwischen den steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmern bestimmt ist, ausgeweitet und angewandt werden. Im Übrigen ist anzunehmen, dass die Mitgliedstaaten über viele Mittel verfügen, um die Wettbewerbsbedingungen zwischen subventionierten und nicht subventionierten Steuerpflichtigen wiederherzustellen.

16. Jedenfalls ist es schließlich nicht Sache der nationalen Behörden, einen klaren Wortlaut zu ändern. In Artikel 17 der Sechsten Richtlinie sind die Voraussetzungen für die Entstehung, der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug und die Voraussetzungen für eine Beschränkung dieses Rechts genau festgelegt. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, lassen sie „den Mitgliedstaaten,

was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum“⁵. Unter diesen Umständen ist es wichtig, dass die Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise angewandt werden⁶.

B — Zur Vereinbarkeit von Artikel 104 des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie

17. Die streitige Vorschrift schränkt das Recht bestimmter subventionierter Steuerpflichtiger auf Vorsteuerabzug durch eine einfache Verringerung des abzugsfähigen Vorsteuerbetrags ein.

18. Es dürfte außer Zweifel stehen, dass eine derartige Vorschrift mit dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar ist.

19. Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, betrifft nach dem Wortlaut der Artikel 17 und 19 der Sechsten Richtlinie die Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug aufgrund der Gewährung von nicht mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen nur gemischt Steuerpflichtige und kann bei diesen nur nach den in Artikel 19 festgelegten Modalitäten des Pro-rata-Satzes vorgenommen werden. Das Mehrwertsteuer-

5 — Urteil BP Soupergaz (siehe oben, Fußnote 4, Randnr. 35).

6 — Urteil Kommission/Frankreich (siehe oben, Fußnote 4, Randnr. 17).

gesetzt geht darüber in zweifacher Hinsicht hinaus: Zum einen dehnt es die Beschränkung auf Steuerpflichtige aus, die ihr nicht unterliegen, und zum anderen sieht es für diejenigen, die ihr unterliegen, eine in der Sechsten Richtlinie so nicht vorgesehene Beschränkung vor.

20. Nach ständiger Rechtsprechung sind jedoch „Ausnahmen [vom Recht auf Vorsteuerabzug] nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig“⁷.

21. Das Königreich Spanien wiederholt insofern sein auf die wirtschaftliche Billigkeit und das Erfordernis, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, gestütztes Vorbringen. Der Gerichtshof hat jedoch darauf hingewiesen, dass, auch wenn das vom Gemeinschaftsgesetzgeber eingeführte System des Vorsteuerabzugs nicht perfekt ist, es trotzdem keine Möglichkeit geben kann, von ihm abzuweichen oder darüber hinauszugehen⁸. Das Gleiche gilt für die Regelung der Beschränkung des Vorsteuerabzugs. Es ist den Mitgliedstaaten untersagt, außerhalb der in der Richtlinie selbst vorgesehenen Möglichkeiten Beschränkungen einzuführen, selbst wenn diese in bestimmten Fällen als wirtschaftlich gerechtfertigt erscheinen könnten⁹. Andernfalls würde dies dem mit der Sechsten Richtlinie angestrebten Ziel der Harmonisierung zuwiderlaufen.

III — Die zeitlichen Wirkungen des Vertragsverletzungsurteils

22. Für den Fall, dass eine Vertragsverletzung festgestellt werden sollte, beantragt das Königreich Spanien hilfsweise, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu beschränken.

23. Es ist darauf hinzuweisen, dass sich der Gerichtshof nur in Ausnahmefällen aufgrund des der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit veranlasst sehen kann, die Wirkungen seiner Urteile auf die Zukunft zu beschränken. Diese Möglichkeit, von der grundsätzlich bei Vorabentscheidungen Gebrauch gemacht worden ist, ist für Urteile nach Artikel 226 EG nicht ausgeschlossen worden¹⁰.

24. Dafür wäre allerdings nachzuweisen, dass die staatlichen Stellen durch eine objektive und bedeutende Ungewissheit über die Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen zum Erlass einer mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren Regelung oder zu einem mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren Verhalten veranlasst wurden¹¹. Im vorliegenden Fall besteht jedoch an der

7 — Siehe die in Fußnote 4 zitierte Rechtsprechung.

8 — Urteil vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-338/98 (Kommission/Niederlande, Slg. 2001, I-8265, Randnrn. 55 f.).

9 — Vgl. sinngemäß die Schlussanträge des Generalanwalts Sir Gordon Slynn in der Rechtssache Kommission/Frankreich (siehe oben, Fußnote 4, 4811).

10 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. März 2002 in der Rechtssache C-426/98 (Kommission/Griechenland, Slg. 2002, I-2793) und vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-359/97 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355).

11 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (siehe oben, Fußnote 10, Randnr. 92).

zutreffenden Auslegung der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften kein Zweifel. Dem Königreich Spanien konnte es nicht verborgen bleiben, dass seine Regelung mit den Vorschriften der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar war.

25. Der Antrag, die zeitlichen Wirkungen des zu erlassenden Urteils zu beschränken, ist daher zurückzuweisen.

IV — Ergebnis

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

Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen 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, dass es das Recht auf Vorsteuerabzug unter den in den Artikeln 102 Absatz 1 und 104 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer in der Fassung des Gesetzes Nr. 66/1997 vom 30. Dezember 1997 festgelegten Voraussetzungen beschränkt hat.