

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

8. Januar 2002 *

In der Rechtssache C-409/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH,

gegen

Finanzlandesdirektion für Steiermark

und

Michael Stadler

gegen

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 17 Absätze 6 und 7 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai

* Verfahrenssprache: Deutsch.

1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. La Pergola, L. Sevón (Berichterstatter), M. Wathelet und C. W. A. Timmermans,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed

Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Längle als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten und A. Längle, sowie der Kommission, vertreten durch K. Gross, in der Sitzung vom 5. Juli 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 4. Oktober 2001,

folgendes

Urteil

- 1 Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 22. September 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 26. Oktober 1999, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 17 Absätze 6 und 7 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in zwei Rechtsstreitigkeiten, in denen sich die Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und die Finanzlandesdirektion für Steiermark sowie Herr Stadler und die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg wegen des Rechts zum Abzug der für den Betrieb eines Fahrzeugs Pontiac TransSport bzw. eines Fahrzeugs Fiat Ulysse entrichteten Vorsteuer gegenüberstehen.

Das Gemeinschaftsrecht

- 3 Gemäß Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Richtlinie) wird 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, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“.
- 4 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.
- 5 Artikel 17 — Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug — Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lautet: „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 geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden.“
- 6 Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden dieje-

nigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

7 Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen — anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen — die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre.“

8 Artikel 29 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„1. Es wird ein Beratender Ausschuss für die Mehrwertsteuer — nachstehend ‚Ausschuss‘ genannt — eingesetzt.

2. Der Ausschuss setzt sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammen.

Den Vorsitz im Ausschuss führt ein Vertreter der Kommission.

Die Sekretariatsgeschäfte des Ausschusses werden von den Dienststellen der Kommission wahrgenommen.“

Das nationale Recht

- 9 Nach § 12 Absatz 1 Ziffer 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze, BGBl 663/1994, im Folgenden: UStG 1994), das am 1. Januar 1995 in Kraft trat, kann der Unternehmer von der Mehrwertsteuer „die von anderen Unternehmern in einer Rechnung... an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind ...“, als Vorsteuer abziehen.
- 10 Jedoch gelten nach § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, „die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen“.
- 11 Nach dem Vorlagebeschluss hat § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994 § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe c des UStG 1972, zuletzt geändert 1989 (BGBl 419/1989, im Folgenden: UStG 1972) unverändert übernommen.

- 12 Im Erlass Z 09 1202/4-IV/9/87 des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987 (AÖF 1987/330, im Folgenden: Erlass von 1987) heißt es:

„Kleinbusse fallen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht unter die für Personen- und Kombinationskraftwagen geltenden einschränkenden steuerlichen Bestimmungen. Für Kleinbusse besteht daher grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges und der Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen.

Unter einem Kleinbus ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings die nachweislich überwiegende unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung des Fahrzeuges.“

- 13 Durch Artikel 44 Ziffer 4 des Strukturanpassungsgesetzes vom 30. April 1996 (BGBl 201/1996) wurde § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994 ein Unterabsatz angefügt, der den Bundesminister für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung, die mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden konnte, die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher zu bestimmen.
- 14 Die auf der Grundlage dieses neuen Unterabsatzes ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen vom 20. Juni 1996 (BGBl.

273/1996, im Folgenden: Verordnung von 1996) trat rückwirkend zum 15. Februar 1996 in Kraft.

- 15 Gemäß § 1 der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen fallen „Lastkraftwagen und Klein-Autobusse... nicht unter die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen“.

- 16 § 10 dieser Verordnung lautet:

„Klein-Autobusse, auch wenn sie kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen eingestuft sind, sind steuerrechtlich keine Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen, wenn sie eine einem Autobus entsprechende Form aufweisen und weiters eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen:

1. Das Fahrzeug ist kraftfahrrechtlich für die Beförderung von mindestens neun Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) zugelassen und enthält zusätzlich einen Gepäckraum im Fahrzeuginneren. Die erste Sitzreihe ist bereits werkseitig mit drei fixen Sitzplätzen ausgestattet.
2. Das Fahrzeug ist kraftfahrrechtlich für die Beförderung von mindestens sieben Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) zugelassen und weist bereits werkseitig hinter der dritten Sitzreihe in hinterster Position einen Laderaum mit einer Länge von mindestens 500 mm auf. Diese Länge muss im

Durchschnitt vom Laderaumboden bis zur Höhe von 500 mm über dem Laderaumboden erreicht werden.“

Die Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

- 17 Die Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (im Folgenden: Metropol) beantragte in ihren Umsatzsteuererklärungen für 1996 und 1997 den Abzug der für den Betrieb eines Kraftfahrzeugs der Marke Pontiac TransSport entrichteten Vorsteuer.
- 18 Mit Bescheid vom 27. April 1998 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 1996 fest, ohne die für den Betrieb des Fahrzeugs entrichtete Vorsteuer abzuziehen. Dagegen gewährte es im Umsatzsteuerbescheid vom 6. November 1998 für die Berechnung der für 1997 geschuldeten Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug für den Betrieb des Fahrzeugs.
- 19 Mit Bescheid vom 9. Juli 1998 wies die Finanzlandesdirektion für Steiermark die Berufung von Metropol gegen den Steuerbescheid für 1996 als unbegründet ab. Sie führte aus, dass Kraftfahrzeuge der Marke Pontiac TransSport zwar tatsächlich als „Kleinbusse“ eingestuft worden seien und daher bis zum Inkrafttreten der Verordnung von 1996 einen Anspruch auf Vorsteuerabzug eröffnet hätten, doch fielen diese Fahrzeuge unbestrittenermaßen nicht unter die Definition der „Klein-Autobusse“ in der Verordnung. Daher würden sie seit dem 15. Februar 1996 als Personenkraftwagen betrachtet und seien seither vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Diese neue Rechtslage sei mit Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vereinbar, da die Definition in der Verordnung von 1996 in Anlehnung an die bereits vor 1995 bestehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erfolgt sei. Die Verordnung habe nur eine zu liberale Verwaltungspraxis korrigiert.

- 20 Mit Bescheid vom 21. Dezember 1998 hob die Finanzlandesdirektion für Steiermark in Ausübung ihres Aufsichtsrechts den Umsatzsteuerbescheid 1997 von Amts wegen mit der Begründung auf, dass der Vorsteuerabzug unter Verletzung der geltenden Regelung gewährt worden sei.
- 21 Metropol legte beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 9. Juli und vom 21. Dezember 1998 ein.
- 22 Herr Stadler beantragte in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 den Abzug der Vorsteuer für den Betrieb eines Kraftfahrzeugs der Marke Fiat Ulysse. Er machte geltend, die durch das Sparpaket von 1996 eingeführten Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug von Kosten für den Betrieb von Kleinbussen verstießen gegen die Sechste Richtlinie.
- 23 Das Finanzamt versagte mit Bescheid vom 1. Dezember 1997 den Abzug der für den Betrieb des Fahrzeugs Fiat Ulysse von Herrn Stadler entrichteten Vorsteuer.
- 24 Die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg wies mit Bescheid vom 8. März 1999 die von Herrn Stadler erhobene Berufung gegen den erstgenannten Bescheid ab. Sie führte in ihrem Bescheid aus, dass die in § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994 verwendeten Begriffe „Personen- und Kombinationskraftwagen“ durch die Verordnung 1996 neu definiert würden, damit sie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entsprächen. Eine Erweiterung des Ausschlusses

vom Vorsteuerabzug entgegen Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie liege nicht vor, da die Verordnung von 1996 die genannte Vorschrift des UStG 1994 nur konkretisiere.

- 25 Herr Stadler legte gegen diesen Bescheid Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein.
- 26 Der Verwaltungsgerichtshof führt aus, seit dem 1. Januar 1978 sei in Österreich der Abzug der Vorsteuer aus der Anschaffung, der Miete und dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträdern grundsätzlich ausgeschlossen.
- 27 Allerdings könnten § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe c UStG 1972, der bis zum 31. Dezember 1994 gegolten habe, und § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b UStG 1994, der die erstgenannte Bestimmung ab 1. Januar 1995 ersetzt habe, keine Definition der Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“ bzw. keine Abgrenzungsmerkmale gegenüber dem Begriff der zum Vorsteuerabzug berechtigenden „Lastkraftwagen“ und „Kleinbusse“ entnommen werden.
- 28 Der Bundesminister für Finanzen habe im Erlass von 1987 an die Finanzverwaltung die Merkmale angeführt, die für einen Kleinbus und gegen einen Personenkraftwagen sprechen sollten. Dieser die Verwaltungsbehörden als Weisung bindende Erlass habe als Grundlage für die ständige Verwaltungspraxis gedient. Habe ein Kraftfahrzeug die im Erlass von 1987 beschriebene Beschaffenheit aufgewiesen und sei es überwiegend betrieblich genutzt worden, so habe die Finanzverwaltung in ständiger Praxis den Vorsteuerabzug für dieses Kraftfahrzeug gewährt.

- 29 Aufgrund dieser Verwaltungspraxis sei der Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge der Typen Pontiac TransSport und Fiat Ulysse als Kleinbusse bis zum 15. Februar 1996 zulässig gewesen. Seitdem sei er durch die Verordnung von 1996 über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen ausgeschlossen, die die Merkmale eines Kleinbusses enger festlege als die bis dahin bestehende Verwaltungspraxis. Im Ausgangsverfahren stehe außer Streit, dass die genannten Kraftfahrzeuge den neuen Kriterien nicht genügen.
- 30 Der Verwaltungsgerichtshof weist darauf hin, dass die Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen für die Finanzbehörden und für ihn selbst bei der Auslegung von § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994 bindend sei.
- 31 Das Strukturanpassungsgesetz 1996 sei nach den Erläuterungen zu der ihm zugrunde liegenden Regierungsvorlage als Teil eines „Konsolidierungsprogramms“ zur Senkung des Budgetdefizits und Rückzahlung der Staatsschulden konzipiert worden.
- 32 Daher hat der Verwaltungsgerichtshof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
 1. Ist Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer dahin gehend auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat verwehrt ist, bestimmte Kraftfahrzeuge nach Inkrafttreten der Richtlinie vom Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn der Vorsteuerabzug

für diese Kraftfahrzeuge vor Inkrafttreten der Richtlinie aufgrund einer von den Verwaltungsbehörden tatsächlich geübten Praxis gewährt worden ist?

2. Falls Frage 1 zu bejahen ist: Ist Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer dahin gehend auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat ohne vorhergehende Konsultationen im Sinne des Artikels 29 der Richtlinie erlaubt ist, zur Konsolidierung des Budgets bestehende Vorsteueraussschlüsse auf die in Frage 1 genannte Art und Weise unbefristet auszuweiten?

Zur ersten Frage

- 33 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es einem Mitgliedstaat nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie verwehrt ist, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für diese Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

- 34 Die österreichische Regierung führt aus, der Verwaltungsgerichtshof habe in einem Erkenntnis vom 20. Juni 1958 entschieden, dass Personenkraftwagen vor-

wiegend privater oder auch beruflicher Nutzung durch eine beschränkte Zahl von Personen, in der Regel bis zu sechs, zu dienen bestimmt seien, während ein Omnibus der Beförderung einer größeren Zahl Personen im Rahmen einer gewerblichen Nutzung diene. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, dass ein Volkswagenomnibus eher einem Omnibus gleiche als einem Personenkraftwagen und dass im gewöhnlichen Sprachgebrauch unter einem Personenkraftwagen ein Volkswagenomnibus nicht verstanden werde.

- 35 Um dieser Rechtsprechung nachzukommen, habe der Erlass von 1987 als Omnibus oder Kleinbus Fahrzeuge mit einer Personenbeförderungskapazität von mehr als sechs Personen anerkannt. Nach ständiger Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs komme jedoch Erlässen wie dem von 1987, mit denen der Bundesminister für Finanzen seine Rechtsauffassung zu einem bestimmten Punkt mitteile, keine normative Bedeutung zu. Daher gehörten diese Erlässe im Gegensatz zu Gesetzen und Verordnungen nicht zu den „innerstaatlichen Rechtsvorschriften“ im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie.
- 36 Erstmals seien mit dem Erlass der Verordnung von 1996 sowohl für die Gerichte als auch für die Finanzbehörden bindende Kriterien für die Unterscheidung von Personen- und Kombinationskraftwagen von den Kleinbussen festgelegt worden. Diese Verordnung sei erlassen worden, weil nach dem Erlass von 1987 neue Fahrzeugtypen (Großraumlimousinen, Minivans u. ä.) auf den Markt gekommen seien, die von diesem Erlass noch nicht erfasst worden seien, und sie habe nicht die Gruppe der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Fahrzeuge erweitern, sondern verhindern sollen, dass das geltende nationale Recht so ausgelegt werde, dass diese neuartigen Fahrzeuge, wie die Typen Pontiac Transport und Fiat Ulysse, die in aller Regel frühere Personenkraftwagen ersetzten, als Kleinbusse betrachtet würden.
- 37 Im Übrigen sei es Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die beiden im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Fahrzeuge nach dem am 1. Januar 1995 in

Österreich geltenden Recht als Personen- oder Kombinationskraftfahrzeuge oder aber als Kleinbusse einzustufen gewesen seien. Auch seien, wie der Gerichtshof im Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099) entschieden habe, die nationalen Gerichte dafür zuständig, den Inhalt der in Österreich am 1. Januar 1995 geltenden Rechtsvorschriften festzustellen, so dass es nicht in die Zuständigkeit des Gerichtshofes falle, festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren angeführte Verwaltungspraxis der Antwort auf die erste Frage zugrunde zu legen sei.

- 38 Die Kommission macht geltend, bei Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie handele es sich um eine „Stand-still“-Klausel, da nach dieser Bestimmung der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts auf Vorschriften des nationalen Rechts beruhen müsse, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bereits bestanden hätten. E contrario ergebe sich aus dieser Bestimmung, dass es den Mitgliedstaaten untersagt sei, neue Ausschlusstatbestände für den Vorsteuerabzug im nationalen Recht einzuführen.
- 39 Im Ausgangsverfahren sei die einschlägige Bestimmung des nationalen Rechts, Artikel 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b des UStG 1994, in Bezug auf ihren Inhalt seit dem 1. Januar 1995 nicht wesentlich geändert worden. Dagegen definiere die Verordnung von 1996 Kleinbusse viel enger als der Erlass von 1987. Nach dem Vorlagebeschluss habe diese Änderung der Einstufungskriterien dazu geführt, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Fahrzeuge nicht mehr wie vorher als Kleinbusse betrachtet würden.
- 40 Da die neue Definition der Kleinbusse deutlich von der vorhergehenden abweiche, führe sie zu einer erheblichen Änderung der Rechtslage. In diesem Zusammenhang sei es unerheblich, dass das frühere Recht nur auf einem Ministerialerlass, also einer Verwaltungsvorschrift, beruht habe, denn jedenfalls seien die neuen Kriterien, die die Tragweite des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug festlegten, in einer zwingenden Norm enthalten.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 41 Erstens ist die Sechste Richtlinie für die Republik Österreich zum Zeitpunkt ihres Beitritts zur Europäischen Union, am 1. Januar 1995, in Kraft getreten. Daher ist für die Anwendung von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie in Bezug auf diesen Mitgliedstaat dieser Zeitpunkt maßgeblich.
- 42 Zweitens wird nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das sich aus Artikel 2 der Ersten und Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, wobei die Mehrwertsteuer abgezogen wird, mit der die zuvor getätigten Umsätze unmittelbar belastet worden sind. Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (vgl. Urteil vom 19. September 2000 in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 34, und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie enthält klar und eindeutig den Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sind, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.
- 44 Der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug gilt jedoch vorbehaltlich der Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, ins-

besondere Unterabsatz 2. Die Mitgliedstaaten sind somit berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (Urteil vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-345/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-44/93, Randnr. 19). Denn es ist Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers, eine Gemeinschaftsregelung der Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht zu erlassen und so die schrittweise Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu verwirklichen (vgl. Urteil vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97, Royscot u. a., Slg. 1999, I-6671, Randnr. 31).

- 45 Wie der Gerichtshof bereits in Randnummer 22 des Urteils vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-345/99 (Kommission/Frankreich) entschieden hat, ist die Regelung eines Mitgliedstaats, die bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näher kommt, daher durch die Ausnahmenvorschrift des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt und verstößt nicht gegen deren Artikel 17 Absatz 2.
- 46 Dagegen stellt eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme dar und verstößt gegen deren Artikel 17 Absatz 2, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt (Urteil vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-40/00, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-4539, Randnr. 17).
- 47 Schließlich ist für die Auslegung des nationalen Rechts zum Zweck der Bestimmung seines Inhalts zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie und für die Feststellung, ob die Verordnung von 1996 nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die vorhandenen Ausschlusstatbestände erweitert hat, wie die österreichische Regierung zu Recht ausgeführt hat, grundsätzlich das vorlegende Gericht zuständig. Es ist jedoch Aufgabe des Gerichtshofes, dem nationalen

Gericht die Hinweise zur Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffes der „bestehenden Rechtsvorschriften“ im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zu geben, um ihm diese Feststellung zu ermöglichen.

- 48 Zum einen enthält Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie eine „Stand-still“-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie galten (Urteil Ampafrance und Sanofi, Randnr. 5). Mit dieser Bestimmung sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle nationalrechtlichen Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie tatsächlich anwandten.
- 49 Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats.
- 50 Zum anderen bewirkt, wenn in einem Mitgliedsstaat der Vorsteuerabzug für bestimmte Fahrzeuge zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie zulässig war, der spätere Erlass einer innerstaatlichen Regelung, mit der diese Fahrzeuge vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, dass die bestehenden Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie erweitert werden.
- 51 Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass es einem Mitgliedstaat nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie verwehrt ist, die

Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für diese Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde.

Zur zweiten Frage

- 52 Mit seiner zweiten Frage, die aus zwei Teilen besteht, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, dass er einen Mitgliedstaat ermächtigt, Gegenstände

— ohne vorherige Konsultation des in Artikel 29 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuer-Ausschuss) und

— ohne zeitliche Begrenzung zur Konsolidierung seines Haushalts

von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

- 53 Zum ersten Teil der zweiten Frage macht die österreichische Regierung geltend, das Verfahren gemäß Artikel 29 der Sechsten Richtlinie, auf den Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 verweise, habe die Funktion einer reinen Konsultation und sehe

im Gegensatz zu Artikel 27 der Sechsten Richtlinie keinen Beschluss des Rates vor. Die Nichteinhaltung dieses Verfahrens stelle keinen wesentlichen Verfahrensfehler dar, der zur Nichtanwendbarkeit einer nationalen Mehrwertsteuerregelung führen könne.

- 54 Die Kommission vertritt unter Hinweis auf das zu Artikel 27 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ergangene Urteil vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache 5/84 (Direct Cosmetics, Slg. 1985, 617, Randnr. 37) die Ansicht, ohne vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses sei eine Berufung auf Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie nicht möglich.
- 55 In Anbetracht des Harmonisierungszwecks der Sechsten Richtlinie sei die Einschaltung des Mehrwertsteuer-Ausschusses bei jeder Änderung des nationalen Rechts, die zu neuen Ausschlüssen vom Vorsteuerabzugsrecht führe, unerlässlich. Nur so könne eine koordinierte Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie im Sinne ihrer sechzehnten Begründungserwägung gewährleistet werden. Die Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses stelle im Übrigen die einzige Möglichkeit dar, vorab zu prüfen, ob die nationale Maßnahme wirklich aus Konjunkturgründen im Sinne von Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie erlassen worden sei.
- 56 Zum zweiten Teil der zweiten Frage, der die fehlende zeitliche Begrenzung einer auf der Grundlage von Artikel 7 Absatz 7 Satz der Sechsten Richtlinie erlassenen Maßnahme betrifft, macht die österreichische Regierung geltend, diese Bestimmung, die den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zubillige, aus Konjunkturgründen Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen, müsse es ihnen ermöglichen, makroökonomischen Ungleichgewichten gegenzusteuern, insbesondere das Haushaltsdefizit zu verringern und Staatsschulden zurückzuzahlen. Da diese Maßnahmen nur langfristig Ergebnisse zeitigten und da Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie keine Fristen festsetze, müsse diese Bestimmung auch unbefristete Maßnahmen zulassen.

- 57 Nach Ansicht der Kommission sind Ausnahmeregelungen wie Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen. Daher ermächtigt Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nur in Zeiten, in denen erhebliche Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf zu verzeichnen seien, dazu, für eine bestimmte Zeit von der Gemeinschaftsregelung des Vorsteuerabzugs abzuweichen. Diese Bestimmung erlaube somit keine zeitlich unbegrenzten Ausnahmen aus Haushaltsgründen, wie sie im Vorlagebeschluss beschrieben seien.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 58 Wie in Randnummer 42 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, ist das Vorsteuerabzugsrecht in den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie ein integrierender Bestandteil der Mehrwertsteuerregelung und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Ausnahmen sind nur in den ausdrücklich in der Sechsten Richtlinie aufgeführten Fällen zulässig.
- 59 Bestimmungen, die Ausnahmen vom Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug, das die Neutralität dieser Steuer garantiert, vorsehen, sind eng auszulegen.
- 60 Zum ersten Teil der zweiten Vorlagefrage ist festzustellen, dass Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie eines der in der Richtlinie geregelten Verfahren zur Genehmigung von Ausnahmeregelungen vorsieht, indem er den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, „[v]orbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation“ Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen.

- 61 Diese Konsultation erlaubt es der Kommission und den anderen Mitgliedstaaten, die Verwendung, die ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit macht, von der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung abzuweichen, zu kontrollieren, indem sie insbesondere prüfen, ob die in Rede stehende nationale Maßnahme die Voraussetzung erfüllt, dass sie aus Konjunkturgründen erlassen wurde.
- 62 Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie sieht somit eine Verfahrensverpflichtung vor, der die Mitgliedstaaten genügen müssen, um sich auf die Ausnahmeregelung berufen zu können, die diese Bestimmung aufstellt (vgl. entsprechend zu Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, der ebenfalls Ausnahmen vom System der Richtlinie vorsieht, Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 28).
- 63 Die Konsultation des Mehrwertsteuer-Ausschusses erweist sich somit als Vorbedingung für den Erlass jeder auf dieser Bestimmung beruhenden Maßnahme.
- 64 Kraft der in Artikel 189 Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 249 Absatz 3 EG) verankerten allgemeinen Verpflichtung sind die Mitgliedstaaten gehalten, allen Vorschriften der Sechsten Richtlinie nachzukommen (vgl. Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 33). Soweit kein Ausschluss von der Vorsteuerabzugsregelung im Einklang mit Artikel 17 Absatz 7, der den Mitgliedstaaten eine Konsultationspflicht auferlegt, geschaffen worden ist, können die nationalen Steuerbehörden einem Steuerpflichtigen keine Bestimmung entgegenhalten, die von dem in Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Grundsatz des Vorsteuerabzugs abweicht (vgl. entsprechend in Bezug auf Artikel 27 Absätze 1 und 5 der Sechsten Richtlinie Urteil Lennartz, Randnr. 33).
- 65 In den Ausgangsverfahren steht fest, dass die österreichischen Behörden entgegen Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Richtlinie den Mehrwertsteuer-Ausschuss nicht vor dem Erlass der Verordnung von 1996 konsultiert haben. Daher kann sich die österreichische Regierung nicht zum Nachteil von Steuerpflichtigen auf sie be-

rufen (vgl. entsprechend in Bezug auf Artikel 27 Absätze 1 und 5 der Sechsten Richtlinie Urteil Lennartz, Randnr. 34).

- ⁶⁶ Was den zweiten Teil der zweiten Vorlagefrage angeht, so ermächtigt Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten, Gegenstände „aus Konjunkturgründen“ vom Vorsteuerabzug auszuschließen.
- ⁶⁷ Diese Bestimmung ermächtigt somit einen Mitgliedstaat, zeitlich begrenzte Maßnahmen zu erlassen, um einer konjunkturellen Lage gegenzusteuern, in der sich seine Wirtschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt befindet. Daher muss die Anwendung der Maßnahmen, auf die sich diese Bestimmung bezieht, zeitlich begrenzt sein, und es kann sich dabei begrifflich nicht um strukturelle Maßnahmen handeln.
- ⁶⁸ Folglich ermächtigt Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthalten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.
- ⁶⁹ Daher ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat nicht ermächtigt, ohne vorherige Konsultation des Mehrwertsteuer-Ausschusses Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Diese Bestimmung ermächtigt einen Mitgliedstaat auch nicht, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthalten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.

Kosten

- 70 Die Auslagen der österreichischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. September 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Einem Mitgliedstaat ist es nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde.

2. Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist so auszulegen, dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat nicht ermächtigt, ohne vorherige Konsultation des Mehrwertsteuer-Ausschusses Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Diese Bestimmung ermächtigt einen Mitgliedstaat auch nicht, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthalten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.

Jann

La Pergola

Sevón

Wathelet

Timmermans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Januar 2002.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünfte Kammer

R. Grass

P. Jann