

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MARCO DARMON
vom 24. Juni 1992 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Mit ihrer Vorlagefrage ersucht Sie die Rechtbank van eerste aanleg Brüssel um Auskunft darüber, welche Regelung für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf den Verkauf eines Gebrauchtgegenstands durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen gilt.
2. Der Sachverhalt ist folgender. Die Firma „K“ Line Air Service Europe BV (im folgenden: „K“ Line), die mehrwertsteuerpflichtig ist, verkauft ein Gebrauchtfahrzeug des Typs Mercedes 280 SE an die Firma Eulaerts (im folgenden: Eulaerts), die ebenfalls mehrwertsteuerpflichtig ist. Am 27. Oktober 1988 fertigt „K“ Line eine Rechnung aus und berechnet hierbei Mehrwertsteuer in Höhe von 25 % sowie Luxussteuer in Höhe von 8 %, wobei sie als Berechnungsgrundlage den Kaufpreis des Wagens vor Steuer — 260 000 BFR — wählt. Eulaerts begleicht diese erste Rechnung. Am 21. Februar 1989 stellt „K“ Line aufgrund einer bei ihr durchgeführten Steuerprüfung eine zweite Rechnung aus, wobei die Berechnung von Mehrwert- und Luxussteuer nach Maßgabe einer „Mindestbesteuerungsgrundlage“ von 756 554 BFR erfolgt. Der Käufer bestreitet die Berechtigung dieser neuen Rechnung. Nach Fühlungnahme mit der zuständigen Finanzverwaltung stellt der Verkäufer eine dritte Rechnung, die sich auf eine auf 536 250 BFR herabgesetzte „Mindestberechnungsgrundlage“ stützt. Der Käufer weigert sich abermals, die restliche Steuer in Höhe von 91 163 BFR zu begleichen.
3. „K“ Line begleicht diesen Betrag und verlangt seine Erstattung. Sie klagt zu diesem Zweck in erster Linie gegen ihren Käufer, hilfsweise gegen den Belgischen Staat. Die mit dem Rechtsstreit befaßte Rechtbank van eerste aanleg Brüssel legte Ihnen eine Frage zur Vorabentscheidung vor, bei der es im wesentlichen um die Vereinbarkeit innerstaatlicher Rechtsvorschriften über die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Gebrauchtfahrzeuge zum einen mit den Artikeln 11 und 27 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG; im folgenden: Sechste Richtlinie)¹ und zum anderen mit den Artikeln 9, 10 und 11 EWG-Vertrag geht.
4. Wie die Kommission zu Recht betont, ist es nicht Sache des Gerichtshofes, sich im Rahmen eines Vorlageverfahrens zur Vereinbarkeit innerstaatlicher Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht zu äußern. Seine Aufgabe ist es, dem vorlegenden Gericht die Hinweise zur Auslegung dieses Rechts zu geben, die es ihm gestatten, über diese Vereinbarkeit selbst zu befinden.
5. Zu diesem Zweck und um dem vorlegenden Gericht eine nützliche Antwort zu geben, muß der Anwendungsbereich von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie, der die Gebrauchtgegenstände betrifft, in die Thematik der Frage einbezogen werden.

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

* Originalsprache: Französisch.

I — Zu den Artikeln 9 bis 12 EWG-Vertrag

6. Nach dieser Klarstellung sind die angeführten Artikel 9 bis 11 EWG-Vertrag unverzüglich von der Erörterung der Rechtssache auszunehmen. Das vorliegende Gericht meinte wahrscheinlich Artikel 12, der die Einführung von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung verbietet. Die Hauptfrage der Vorlage zielt nämlich darauf, ob die für „Gebraucht“-Fahrzeuge geltende belgische Mehrwertsteuerregelung mit den in Kraft befindlichen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts vereinbar ist. Die Artikel 9 bis 12 EWG-Vertrag betreffen Zölle und zollgleiche Abgaben; sie setzen einen Auslandsbezug voraus, der vorliegend offenbar fehlt, da der Verkauf in Belgien zwischen zwei in diesem Land ansässigen Gesellschaften stattgefunden hat. Außerdem haben Sie in Ihrer Rechtsprechung die Mehrwertsteuer stets als Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung angesehen, deren Vereinbarkeit mit dem EWG-Vertrag im Rahmen von Artikel 95 und nicht in dem der Artikel 9 bis 12 beurteilt werden muß². Sie haben in der Tat bereits entschieden, daß

„die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, Bestandteil des gesamten Mehrwertsteuersystems ist, dessen Struktur und entscheidende Modalitäten durch Harmonisierungsrichtlinien des Rates festgelegt worden sind. Diese haben einen einheitlichen Steuermechanismus geschaffen, der systematisch und nach objektiven Kriterien sowohl Umsätze innerhalb der Mitgliedstaaten als auch Einfuhrumsätze erfaßt. Eine solche Abgabe ist folglich als integraler Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag anzusehen; ihre Ver-

einbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ist im Rahmen dieses Artikels und nicht in dem der Artikel 12 ff. EWG-Vertrag zu beurteilen.“³

II — Zu den Artikeln 11, 27 und 32 der Sechsten Richtlinie

7. Das vorliegende Gericht wird die Vereinbarkeit der belgischen Regelung — es bezieht sich insoweit auf die „königliche Verordnung vom 20. Juli 1970 in der durch die königliche Verordnung Nr. 17 vom 20. Dezember 1984 geänderten Fassung“ — mit dem Gemeinschaftsrecht daher anhand der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zu beurteilen haben.

8. Ursprünglich hatte die königliche Verordnung vom 20. Juli 1970, die die Besteuerung von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen regelte, die Mindestbesteuerungsgrundlage für Neufahrzeug auf den Katalogpreis und für Gebrauchtfahrzeuge auf einen Prozentsatz dieses Preises festgesetzt.

9. Im Anschluß an Ihre Rechtsprechung zur Frage der Neufahrzeuge⁴ erließ das Königreich Belgien die Verordnung Nr. 17 vom 20. Dezember 1984, die lediglich für Gebrauchtfahrzeuge eine auf einen Prozentsatz des Katalogpreises ausgerichtete Mindestbesteuerungsgrundlage vorsah. Anlässlich dieser Änderung der geltenden Vorschriften wurden jedoch Anzahl und Höhe der Sätze angehoben, nämlich von sieben Sätzen zwischen 65 und 10 % auf zehn Sätze zwischen 85 und 10 %.

3 — Urteil vom 3. Oktober 1985 in der Rechtssache 249/84 (Profant, Slg. 1985, 3237, Randnr. 15).

4 — Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861).

2 — Siehe z. B. das Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409, Randnr. 21).

10. Die Verfasser der Sechsten Richtlinie haben es sich zum grundlegenden Ziel gesetzt, die Neutralität der Umsatzsteuer insbesondere durch eine Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage zu gewährleisten.

Bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung können die Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten dieser Richtlinie eine Sonderregelung anwenden, diese beibehalten.“

11. Der Begriff der Besteuerungsgrundlage interessiert uns hier in erster Linie, denn er steht im Mittelpunkt der Erörterungen, nachdem vorliegend drei nacheinander festgesetzte Grundlagen zur Errechnung von drei verschiedenen Steuerbeträgen geführt haben.

13. Artikel 27 sieht namentlich folgendes vor:

12. In Artikel 11 der Sechsten Richtlinie heißt es hierzu:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten.

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

...

a) 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 ... erhält oder erhalten soll* ...“⁵

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der Art der in Absatz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, daß diese Sondermaßnahmen — sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt — dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen.“

Diese Besteuerungsgrundlage hat allgemeine Geltung. Sie betrifft in erster Linie neue Gegenstände. Für Gebrauchtgegenstände bestimmt Artikel 32 dagegen folgendes:

„Der Rat erläßt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken.

14. Die maßgebenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie enthalten demnach mit Artikel 11 eine Regel und mit den Artikeln 27 und 32 zwei Ausnahmen.

⁵ — Hervorhebung nur hier.

15. Nach der dieser Regelung innewohnenden Logik ist zunächst die Frage zu beantworten, ob der in Rede stehende Gegen-

stand ein Gebraucht- oder ein neuwertiger Gegenstand ist. Sollte er als Gebrauchtgegenstand anzusehen sein, könnte die Untersuchung mit diesem Punkt abschließen. Im gegenteiligen Falle, nämlich wenn sich die Qualifizierung als Gebrauchtgegenstand als unzutreffend erweisen sollte, wäre — da der Gegenstand grundsätzlich von der allgemeinen Regelung des Artikels 11 erfaßt wird — zu prüfen, ob die Anwendung der Ausnahmebestimmungen von Artikel 27 in Betracht kommt.

1) *Zu Artikel 32*

16. Die Diskussion betrifft im wesentlichen diesen, vom vorlegenden Gericht übrigens nicht erwähnten Artikel. Sie könnte zwei Aspekte aufweisen. Der erste, der die gesamten Erörterungen bestimmt, bezieht sich auf den Begriff „Gebrauchtgegenstand“ selbst. Der zweite, der nur dann in Betracht zu ziehen ist, wenn der in Rede stehende Gegenstand als Gebrauchtgegenstand im Sinne von Artikel 32 Absatz 1 angesehen werden muß, betrifft die Tragweite der in Absatz 2 dieses Artikels vorgesehenen Ausnahme.

17. Zum ersten Punkt ist daran zu erinnern, daß Artikel 26 des Vorschlags für eine Sechste Richtlinie, den die Kommission dem Rat am 29. Juni 1973 vorgelegt hatte⁶, eine Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände vorsah, die eindeutig als „gebrauchte bewegliche Gegenstände ...“, die in unveränderten Zustand oder nach Instandsetzung wieder verwendet werden können“, definiert wurden. Die Bestimmungen dieses Artikels befaßten sich hauptsächlich mit Verkäufen durch Nichtsteuerpflichtige oder durch Steuerpflichtige, die vom Recht auf Vorsteuerabzug keinen Gebrauch machen konnten, an Steuerpflichtige, die den verkauften Gegenstand zum Wiederverkauf bestimmten. Die Absicht ging dahin, daß der Erwerber die auf der Grundlage des zum Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Steuersatzes berechnete Mehrwertsteuer sollte abzie-

hen können. Für den Verkauf eines Gebrauchtgegenstands durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen waren jedoch keine Bestimmungen vorgesehen.

18. Die vom Rat am 17. Mai 1977 beschlossene Sechste Richtlinie bleibt hinter den ursprünglichen Vorschlägen der Kommission zurück. In der Tat regelt der endgültige Text nicht die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, für die im übrigen keine Definition mehr gegeben wird. Er verweist vielmehr auf eine vom Rat zu erlassende spätere Regelung, wobei die Mitgliedstaaten, wie wir gesehen haben, etwa bestehende Sonderregelungen beibehalten dürfen. Das Königreich Belgien fällt unzweifelhaft unter diese Bestimmung, da es die königliche Verordnung vom 20. Juli 1970 in der Fassung der königlichen Verordnung vom 20. Dezember 1984 anwendete, die insbesondere die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen regelte.

19. Die Kommission gelangte indessen schon bald zu der Überzeugung, daß der Erlaß einer Siebten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Mehrwertsteuer auf Umsätze von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken, Antiquitäten und Gebrauchtgegenständen vordringlich sei⁷. Sie legte dem Rat jeweils am 11. Januar 1978⁸ und am 11. Januar 1989⁹ zwei Richtlinienvorschläge vor. Das Bestreben, das beiden Vorschlägen zugrunde lag, war die Beseitigung der Doppelbesteuerung. So heißt es in der zweiten Begründungserwägung zum ersten Vorschlag: „Ohne Sonderbestimmungen würde ein aus der Endstufe des Verbrauchs stammender und in den Wirtschaftskreislauf zurückgeführter Gegenstand erneut und in vollem Umfang mit der Mehrwertsteuer belastet,

7 — Erster Bericht der Kommission an den Rat über das Funktionieren des gemeinsamen MWSt-Systems (KOM[83] 426 endg., S. 68 bis 70).

8 — ABl. C 26, S. 2.

9 — ABl. C 76, S. 10.

ohne daß der Steuerpflichtige, der Wiederverkäufer des Gegenstands ist, die im Erwerbspreis enthaltene Steuer in Abzug bringen könnte.“¹⁰ Der Begriff „Gebrauchtgegenstand“ wird in diesen Vorschlägen im wesentlichen ebenso definiert wie in dem Entwurf einer Sechsten Richtlinie; auch hier wird in erster Linie der Fall ins Auge gefaßt, daß ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer einen Gegenstand von einem Nichtsteuerpflichtigen oder von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausüben konnte, erwirbt.

20. Der Vorschlag vom 11. Januar 1989 sieht indessen die Einfügung eines wie folgt lautenden Absatzes 4 in Artikel 32 der Sechsten Richtlinie vor: „Die Sonderregelung findet keine Anwendung auf die Lieferung von Gegenständen auf einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn dieser die Gegenstände von einem Steuerpflichtigen erworben hat, der ihm die Mehrwertsteuer gemäß Artikel 22 Absatz 3 in Rechnung gestellt hat ...“ Für diesen Fall, der offenbar dem vorliegenden Sachverhalt entspricht, bestimmt der — noch nicht Gesetz gewordene — Vorschlag ausdrücklich, daß die für Gebrauchsgüter geltende Regelung nicht anzuwenden ist. Die Ihnen vorgelegte Frage geht aber gerade dahin, ob der Verkauf eines Gebrauchtfahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen unter Artikel 32 der Sechsten Richtlinie fällt.

21. Sie hatten mehrfach über Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, in denen es um Gebrauchsgüter ging. Soweit es sich um die Anwendung einer Mehrwertsteuerregelung handelte, hatten Sie über Rechtssachen zu befinden, deren Hauptmerkmal häufig die Einfuhr eines solchen Gegenstands war.

22. So haben Sie in Ihrem Urteil in der Rechtssache Schul¹¹ für Recht erkannt:

„Bei der Berechnung der Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat auf eine von einem Nichtsteuerpflichtigen gelieferte Ware bei der Einfuhr ... erhebt, ... ist der Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, in der Weise zu berücksichtigen, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird.“

Ihr Hauptanliegen war, für die Beachtung von Artikel 95 EWG-Vertrag Sorge zu tragen und eine Doppelbesteuerung des eingeführten Gebrauchsgütergegenstands zu verhindern.

23. Entsprechend haben Sie in der Rechtssache Drexel¹², in der es um die Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs in einen Mitgliedstaat ging, der einen anderen Mehrwertsteuersatz anwendete als der Ausfuhrstaat, ebenfalls auf der Grundlage von Artikel 95 EWG-Vertrag entschieden:

„[Wenn] eine Privatperson einen Gegenstand aus einem anderen Mitgliedstaat einführt, ohne daß insoweit eine Steuerentlastung bei der Ausfuhr oder eine Steuerbefreiung im Einfuhrmitgliedstaat gewährt worden ist, [ist] für die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten und zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert des Gegenstand enthaltenen Mehrwertsteuer in der Weise zu berücksichtigen ..., daß dieser Restbetrag nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird.“¹³

10 — ABl. C 26, S. 2.

11 — Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Slg. 1985, 1491).

12 — Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86 (Slg. 1988, 1213).

13 — Randnr. 13.

24. Obwohl die beiden vorgenannten Rechtssachen die Anwendung der Mehrwertsteuerregelung auf Gebrauchtgegenstände betreffen, sind sie insofern anders gelagert als der uns hier beschäufigende Fall, als sie eine Einfuhr voraussetzen und einen nicht steuerpflichtigen Endverbraucher betreffen, der bereits Mehrwertsteuer zu entrichten hatte, ohne sie abziehen zu können. Sie gestatten es jedoch, einen ersten Gesichtspunkt herauszuarbeiten, der zu einer *steuerrechtlichen* Definition des Begriffs „Gebrauchtgegenstand“ beitragen kann. Gebraucht wäre hiernach ein Gegenstand, in dessen Wert — anders als bei neuen Gegenständen — noch ein Restbetrag Mehrwertsteuer enthalten ist.

25. Es gab indessen eine Rechtssache, die zwar nicht völlig gleich, aber doch sehr ähnlich gelagert war wie der vorliegende Fall. Es handelt sich um die Rechtssache ORO Amsterdam Beheer¹⁴. Die Ihnen damals vom Gerichtshof Amsterdam zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage zielte unmittelbar nicht mehr auf Artikel 95 EWG-Vertrag, sondern auf Artikel 32 der Sechsten Richtlinie.

Sie haben den unvollständigen Charakter der Harmonisierung des gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystems betont und ausgeführt, daß

„dieses Ziel ..., wie der Wortlaut von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie zeigt, noch nicht erreicht [ist], und [daß] es ... unmöglich [ist], in dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem bei seinem gegenwärtigen Stand die Grundlagen zu finden, die für die Definition und die Festlegung von Anwendungsmodalitäten eines gemeinsamen Steuersystems notwendig sind, mit dem auf dem Gebiet des Handels mit Gebrauchtgegenständen eine doppelte Besteuerung verhindert werden könnte“¹⁵.

26. Der Fall, mit dem Sie befaßt waren, betraf einen Verkauf durch einen Nichtsteuerpflichtigen an einen Steuerpflichtigen. Übrigens ist darauf hinzuweisen, daß es sich in den Rechtssachen, die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen betrafen, häufig um Gegenstände gehandelt hat, deren Wert einen Restbetrag Mehrwertsteuer enthielt. Die für Gebrauchtgegenstände geltende gemeinschaftliche Mehrwertsteuerregelung stellt offensichtlich fast ausschließlich auf diese Bezeichnung zwischen einem Nichtsteuerpflichtigen und einem Steuerpflichtigen ab. In der Tat haben Sie in Ihrem vorerwähnten Urteil ausgeführt:

„Diese Harmonisierung bezweckt zwar unter anderem, eine doppelte Besteuerung auszuschließen, denn es ist dem Mehrwertsteuersystem inhärent, daß auf jeder Besteuerungsstufe die Steuer abgezogen wird, die einen Umsatz als Vorsteuer belastet.“¹⁶

27. Wie schon bemerkte, hatten Sie sich bisher niemals mit der Lieferung eines Gebrauchtgegenstands durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen zu befassen. Nachdem vorstehend der allgemeine Rahmen der Debatte abgesteckt und die Art und Weise dargelegt wurde, in der Sie den Anwendungsbereich von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie näher bestimmt haben, geht es nunmehr darum, ob der streitige Vorgang unter diesen Artikel oder unter Artikel 11 der Sechsten Richtlinie fällt. Mit anderen Worten, ist ein gebrauchter, aber nicht mit Steuern belasteter Gegenstand im Hinblick auf die Sechste Richtlinie ein Gebrauchtgegenstand im Sinne von Artikel 32 oder aber ein gewöhnlicher Gegenstand?

28. Wenn Sie sich mit dem Gebrauchtwarenhandel beschäftigt haben, war es stets Ihr wichtigstes Bestreben, den Wettbewerb zwischen Verkäufen durch steuerpflichtige gewerbliche Weiterverkäufer und Verkäufen

14 — Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88 (Slg. 1989, 4081).

15 — Randnr. 23.

16 — Randnr. 22.

durch Privatpersonen nicht zu verfälschen. In diesem Zusammenhang haben Sie in den Rechtssachen Kommission/Niederlande¹⁷ und Kommission/Irland¹⁸ folgendes hervorgehoben:

„Die Gebrauchtgegenstände, die wieder in den Handel gebracht werden, werden daher erneut besteuert, während die Gebrauchtgegenstände, die unmittelbar von einem Verbraucher an den anderen veräußert werden, lediglich mit der Steuer belastet bleiben, die bei dem ersten Verkauf an einen nichtsteuerpflichtigen Verbraucher angefallen ist. Insbesondere bei hohen Mehrwertsteuersätzen führt diese unterschiedliche Behandlung zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Direktverkäufen eines Verbrauchers an einen anderen und Geschäften, die über den normalen Handel abgewickelt werden; sie benachteiligt somit die Handelskreise, für die Geschäfte mit Gebrauchtgegenständen eine gewisse Bedeutung besitzen, insbesondere den Kraftfahrzeughandel.“¹⁹

29. Das gleiche Bestreben hat die Kommission veranlaßt, in ihrem zweiten Vorschlag für eine siebte Richtlinie für Gebrauchtgegenstände folgende Berechnungsweise vorzuschlagen:

„Die Besteuerungsgrundlage ist bei jeder Lieferung der Unterschied zwischen dem Verkaufs- und dem Einkaufspreis. Der Verkaufspreis ist der in Rechnung gestellte Preis ohne Mehrwertsteuer. Der Einkaufspreis ist der entrichtete Preis einschließlich Steuer.“²⁰

Die dergestalt bestimmte Besteuerungsgrundlage würde es somit gestatten, den bei dem geschäftlichen Vorgang tatsächlich entstehenden Mehrwert zu berechnen.

17 — Urteil vom 10. Juli 1985 in der Rechtssache 16/84 (Slg. 1985, 2355).

18 — Urteil vom 10. Juli 1985 in der Rechtssache 17/84 (Slg. 1985, 2375).

19 — Randnrn. 18 bzw. 14.

20 — Artikel 32 Buchstabe B, Absatz 1 Unterabsatz 1.

30. Aber diese Berechnungsweise käme, wenn sie gelten würde, im vorliegenden Fall überhaupt nicht zum Zuge, da das Fahrzeug bei der Lieferung mit keinerlei Steuer belastet war. Es wäre nämlich unmöglich, den Unterschied zwischen einem Verkaufspreis ohne Mehrwertsteuer in Höhe von 260 000 BFR und einem Kaufpreis zu berechnen, der nicht als Preis einschließlich Steuern verstanden werden könnte, da diese zuvor abgezogen wurden.

31. Angesichts dieser Feststellungen besteht kein Zweifel daran, daß das sowohl vom Gerichtshof als auch von der Kommission in ihren Richtlinienvorschlägen zur Frage der Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Gebrauchtgegenstände geäußerte Bestreben mit dem vom vorlegenden Gericht zu entscheidenden Fall nichts zu tun hat und daß über die von der Kommission zu diesem Thema gegebenen allgemeinen Antworten²¹ hinausgegangen werden muß.

32. Im übrigen darf der körperliche Zustand des betroffenen Gegenstands Ihre Überlegungen nicht beeinflussen. Sicherlich ist das Fahrzeug gebraucht. Sie hatten jedoch mehrfach Anlaß, sich Gedanken über die Begriffe des „neuen“ und des „gebrauchten“ Gegenstands zu machen. In der Rechtssache Schloh²² vertrat Generalanwalt Mancini die Auffassung, daß „die Begriffe ‚neu‘ und ‚gebraucht‘ ... nicht die in den Wörterbüchern angegebene ... Bedeutung“ haben. Im gleichen Sinne hat Generalwältin Rozès in der erwähnten, durch Urteil vom 5. Mai 1982 entschiedenen Rechtssache Schul folgendes ausgeführt:

„Die Begriffsbestimmung des gebrauchten Gegenstands selbst ist nicht einfach. Allge-

21 — Schriftliche Anfrage Nr. 2096/84 (ABl. 1985, C 193, S. 19); siehe auch die schriftliche Anfrage Nr. 489/88 (ABl. 1989, C 63, S. 18).

22 — Urteil vom 12. Juni 1986 in der Rechtssache 50/85 (Slg. 1986, 1855).

mein kann man sagen, daß es sich um einen Gegenstand handelt, der — möglicherweise erst nach Instandsetzung — zur Wiederverwendung an Stelle eines neuwertigen Gutes zum selben Zweck geeignet ist ... Alle diese Gegenstände besitzen die Besonderheit, daß sie — nachdem sie nach Durchlaufen aller Handelsstufen einmal beim Endverbraucher angekommen sind — nach einer gewissen Nutzung wieder in den Handels- oder Nutzungskreislauf zurückgeführt werden können. Gleich welcher Kategorie sie angehören, ist für sie darüber hinaus charakteristisch, daß sie im Gegensatz zu neuen Gegenständen ohne Einschaltung eines Zwischenhändlers übereignet werden können.“²³

Diese Definition legt die steuerrechtliche Lage des beim Endverbraucher angekommenen Gebrauchtgegenstands völlig zutreffend dar. Für die Definition des Gebrauchtgegenstands ist es unbestreitbar zweckdienlicher, vom Begriff des Verbrauchs auszugehen, als darauf abzustellen, daß der betroffene Gegenstand „gebraucht“ ist, da die Mehrwertsteuer eine Steuer ist, die einen Gegenstand nach Durchlaufen eines Zyklus von Besteuerungen und Abzügen endgültig belasten soll, wenn dieser das Stadium des Endverbrauchs, d. h. der Nichtsteuerpflichtigkeit, erreicht hat²⁴. Zu Recht hat der Vertreter der Kommission in seinen mündlichen Ausführungen darauf hingewiesen, daß Gebrauchtgegenstand im Sinne von Artikel 32 ein Erzeugnis ist, bei dem die jeweils von Verkäufer zu Käufer verlaufende Mehrwertsteuerkette durch das Dazwischentreten eines Endverbrauchers unterbrochen wurde.

33. Infolgedessen komme ich aufgrund der bisherigen Ausführungen, wenn ich meine Überlegungen sowohl auf den inneren Zusammenhang des Mehrwertsteuersystems als auch auf die Ziele stütze, die Gerichtshof und Kommission den Rechtsvorschriften über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf

Gebrauchtgegenstände zuweisen — nämlich eine Doppelbesteuerung zu verhindern und den freien Wettbewerb zwischen Verkäufen durch einen Nichtsteuerpflichtigen an einen anderen und Verkäufen, die im Rahmen des herkömmlichen Handelskreislaufs stattfinden, zu ermöglichen —, zu folgender Feststellung:

34. Wenn wir es mit der im Inland erfolgenden entgeltlichen Lieferung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen zu tun haben, wobei beide Teile in dieser Eigenschaft handeln²⁵, d. h. unabhängig und gewerbsmäßig die Tätigkeit eines Herstellers, Händlers oder Erbringers von Dienstleistungen ausüben²⁶, so bewegen wir uns durchaus innerhalb des Anwendungsbereichs der allgemeinen Regeln der Sechsten Richtlinie; die anwendbare Besteuerungsgrundlage ist also die des Artikels 11 Teil A dieser Richtlinie. Daß ein Gegenstand sich körperlich im Zustand des Gebrauchteins befindet, hat eine rein tatsächliche Bedeutung, die der Anwendung des dort festgelegten steuerlichen Systems nicht entgegensteht.

35. Eine nähere Betrachtung der Grundgedanken des Systems des Vorsteuerabzugs, dieses „Eckpfeilers des Gemeinsamen Systems“²⁷, wie es in der Sechsten Richtlinie²⁸ vorgesehen ist, führt zu dem Schluß, daß die Vorschläge für eine siebte Richtlinie zu dem alleinigen Zweck unterbreitet worden sind, für den Handel mit Gebrauchtgegenständen — der darauf beruht, daß die betroffenen Waren bei Nichtsteuerpflichtigen gekauft werden, so daß niemals Mehrwertsteuer abgezogen werden kann — ein fiktives Recht auf Vorsteuerabzug zu schaffen. Das angestrebte Ziel besteht also darin, den Gebrauchtwarenhandel in den herkömmlichen Mehrwertsteuerzyklus einzugliedern²⁹.

25 — Artikel 2 der Sechsten Richtlinie.

26 — Artikel 4 der Sechsten Richtlinie.

27 — Schlußanträge von Generalanwältin Rozès in der Rechtssache Schul I.

28 — Artikel 17 ff. der Sechsten Richtlinie.

29 — Siehe Dominique Berlin, *Harmonisation des fiscalités*, *Jurisclasseur Europe*, Band 1630, S. 20.

23 — Rechtssache 15/81, Slg. 1982, 1409, 1442 bis 1443.

24 — Siehe Claeys Bouaert Ignace, *Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de justice européenne*, *Journal de droit fiscal*, 1989, S. 275.

36. Was den zweiten Punkt betrifft, der zu Beginn der vorliegenden Ausführungen angeschnitten wurde und sich auf Artikel 32 Absatz 2 bezieht, so hätte man sich, falls man die Ware, die den Gegenstand des Rechtsstreits bildet, als Gebrauchtgegenstand angesehen hätte, die Frage vorlegen müssen, ob die am 20. Dezember 1984 erfolgte Änderung der königlichen Verordnung Nr. 17 vom 20. Juli 1970 als rein gesetzestechnische Änderung ohne Einfluß auf die Befugnis, die frühere Regelung beizubehalten, zu betrachten war oder ob die Erhöhung der Zahl der Steuersätze sowie die Anhebung dieser Sätze dahin zu verstehen waren, daß sie eine neue, auf das Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie folgende Regelung geschaffen haben.

37. Da jedoch m. E. die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie fällt, braucht auf diesen Punkt nicht näher eingegangen zu werden.

38. Es bleibt noch zu prüfen, ob ein derartiger Vorgang unter die in Artikel 27 vorgesehene Ausnahme von Artikel 11 fallen kann.

2) Zu Artikel 27 der Sechsten Richtlinie

39. Die Kommission meint, das Königreich Belgien könne sich auf Artikel 27 berufen. Sie bezieht sich in diesem Zusammenhang auf Ihr Urteil vom 10. April 1984³⁰.

40. Wie Sie sich erinnern werden, hatte die Kommission gegen das Königreich Belgien nach Artikel 169 EWG-Vertrag ein Verfah-

ren mit dem Ziel eingeleitet, feststellen zu lassen, daß die Sonderregelung über die Besteuerungsgrundlage für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Neufahrzeuge und sogenannte „Werksfahrzeuge“, wie sie namentlich durch die königliche Verordnung Nr. 17 vom 20. Juli 1970 eingeführt worden war, gegen Artikel 11 der Sechsten Richtlinie verstieß.

41. Nachdem Sie festgestellt hatten, es sei „unstreitig, daß die belgische Regelung“ von dieser Bestimmung abweiche³¹, haben Sie sich der Frage zugewandt, ob diese Regelung „als ‚abweichende Sondermaßnahme‘ im Sinne des Artikels 27 Absätze 1 und 5 der Richtlinie von deren Artikel 11 abweichen durfte“³²; Sie haben sich dazu wie folgt geäußert:

„Die belgische Regelung, die für alle neuen Kraftfahrzeuge von dem den belgischen Behörden mitgeteilten Katalogpreis ausgeht, ändert jedoch die Besteuerungsgrundlage derart uneingeschränkt und allgemein, daß sich nicht mehr sagen läßt, sie beschränkte sich auf die Abweichungen, die notwendig seien, um die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Insbesondere ist nicht nachgewiesen, daß es für die Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich ist, die Erhebungsgrundlage nach Maßgabe des belgischen Katalogpreises zu bestimmen oder derart allgemein die Berücksichtigung jeder Art von Rabatten oder Rückvergütungen auszuschließen.“³³

Somit stehen die streitigen Maßnahmen insoweit außer Verhältnis zu dem verfolgten Ziel, als sie für den Verkauf und die Einfuhr aller neuen Kraftfahrzeuge, mögen sie

31 — A. a. O., Randnr. 19.

32 — A. a. O., Randnr. 20.

33 — A. a. O., Randnr. 31.

30 — Kommission/Belgien (a. O., Fußnote 4).

fabrikneu oder bereits während sechs Monaten verwendet worden sein, umfassend und systematisch von Artikel 11 abweicht.“³⁴

Sie haben hieraus die Schlußfolgerung gezogen, daß

„festzustellen [ist], daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es als von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme den Katalogpreis als Mindestbesteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf im Inland gelieferte oder eingeführte neue Kraftfahrzeuge aufrechterhielt, ohne daß die Voraussetzungen des Artikels 27 Absatz 5 dieser Richtlinie vorlagen“³⁵.

42. Ebenso wie die Firma Eulaerts meine ich, daß die Auslegung von Artikel 27, die Sie im Rahmen des genannten, auf Neufahrzeuge³⁶ beschränkten Vorlageverfahrens gegeben haben, erst recht für Gebrauchtfahrzeuge gilt. Der wirkliche Wert der letzteren wird nicht nur wegen der Rabatte und Rückvergütungen schwanken, sondern auch, ja zweifellos noch mehr, nach Maßgabe ihres jeweiligen Abnutzungsgrades

(Kilometerstand, Qualität der Wartung oder unterlassene Wartung usw.).

43. Artikel 27 der Sechsten Richtlinie ist somit dahin auszulegen, daß sich die Beteiligten, allgemein gesehen, nicht mit Erfolg auf die von ihm zugelassenen Abweichungen berufen können, um die Vereinbarkeit solcher innerstaatlicher Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht geltend zu machen, deren Bestimmungen in keinem vernünftigen Verhältnis zur Ratio legis dieser Ausnahmevorschrift stehen, nämlich „die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten“, wobei zu beachten ist, daß „die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung ... den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer *nur in unerheblichem Maße* beeinflussen [dürfen]“³⁷.

3) Zu Artikel 11 der Sechsten Richtlinie

44. Hieraus folgt, daß Artikel 11 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß er auf die Lieferung von Gegenständen, auch gebrauchten, durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen anwendbar ist.

45. Abschließend beantrage ich, wie folgt für Recht zu erkennen:

1) Die Mehrwertsteuer ist als Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag anzusehen. Hieraus folgt, daß die Vereinbarkeit einer innerstaatlichen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht auf diesem Gebiet im Hinblick auf diesen Artikel und nicht auf die Artikel 9 ff. EWG-Vertrag zu beurteilen ist.

34 — A. a. O., Randnr. 32

35 — A. a. O., Randnr. 34.

36 — Und Werkswagen.

37 — Hervorhebung nur hier.

- 2) Artikel 32 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) — ist dahin auszulegen, daß er nicht für Lieferungen eines, sei es auch gebrauchten, Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen gilt.
- 3) Artikel 27 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, daß die von ihm vorgesehene Ausnahme nicht so verstanden werden kann, daß eine innerstaatliche Regelung, deren Bestimmungen in keinem vernünftigen Verhältnis zur Ratio legis dieser Ausnahme stehen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.
- 4) Artikel 11 der Sechsten Richtlinie steht innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegen, die bei der Lieferung eines gebrauchten Fahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen einen Mehrwertsteuersatz anwenden, der nach Maßgabe einer pauschalen, von einem bestimmten Prozentsatz des Katalogpreises ausgehenden Berechnungsgrundlage errechnet wurde.