

In der Rechtssache 324/82

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, vertreten durch ihren Rechtsberater David Gilmour und das Mitglied ihres Juristischen Dienstes Guido Berardis als Bevollmächtigte, Zustellungsbevollmächtigter: Oreste Montalto, Jean-Monnet-Gebäude, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

KÖNIGREICH BELGIEN, vertreten durch den Außenminister mit Sitz in 2, rue Quatre-Bras, 1000 Brüssel, dieser vertreten durch Robert Hoebaer, Direktor im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, für Außenhandel und für Zusammenarbeit und Entwicklungshilfe, sowie von Frans J. Wauters, Conseiller im Finanzministerium, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Belgische Botschaft, Résidence Champagne, 4, rue des Girondins, Luxemburg,

beklagte Partei,

wegen Feststellung, daß das Königreich Belgien dadurch gegen gemeinschaftsrechtliche Verpflichtungen verstoßen hat, daß es die Artikel 11 und 27 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) (ABl. L 145 vom 13. 6. 1977) hinsichtlich der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für Kraftfahrzeuge nicht befolgt hat,

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten J. Mertens de Wilmars, der Kammerpräsidenten T. Koopmans, K. Bahlmann und Y. Galmot, der Richter P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling und C. Kakouris,

Generalanwalt: P. VerLoren van Themaat
Kanzler: P. Heim

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf, die Anträge und das Vorbringen der Parteien lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Rechtlicher Rahmen und Sachverhalt

A — *Rechtlicher Rahmen*

1. Nationales Recht

Gemäß Artikel 35 des Code de la taxe sur la valeur ajoutée (im folgenden: Mehrwertsteuergesetz) führte das Königreich Belgien eine Mindestbesteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer beim Verkauf von neuen Kraftfahrzeugen und von Werkswagen ein.

a) Die Artikel 1 und 2 des Arrêté royal Nr. 17 vom 20. Juli 1970 über die Einführung einer Mindestbesteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge (im folgenden: Verordnung) bestimmen für neue Kraftfahrzeuge folgendes:

„*Artikel 1.* Für im Inland an den Benutzer gelieferte oder von dem Benutzer eingeführte Kraftfahrzeuge wird eine Mindestbesteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer eingeführt.

Als Benutzer im Sinne dieser Verordnung gilt, wer ein Kraftfahrzeug privat oder für geschäftliche Zwecke mit Ausnahme des Verkaufs von Kraftfahrzeugen nutzt.

Artikel 2 § 1. Die Besteuerungsgrundlage entspricht bei neuen Kraftfahrzeugen mindestens dem zur Zeit der Fälligkeit der Steuer gültigen Katalogpreis.

§ 2. Katalogpreis ist der Preis, den der Hersteller für den Verkauf neuer Kraftfahrzeuge eines bestimmten Typs einschließlich ihres Zubehörs an den Benutzer festsetzt.

Als Hersteller gilt, wer vom Verkehrsminister oder seinem Beauftragten gemäß Artikel 5 des Arrêté royal vom 15. März 1968 über die technischen Bestimmungen, denen Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger zu entsprechen haben, als solcher anerkannt ist.

Hat der Hersteller seinen Sitz im Ausland, ist der Preis von dem in Artikel 5 § 2, 4 des Arrêté royal vom 15. März 1968 vorgesehenen, hierzu bevollmächtigten Beauftragten festzusetzen.“

Der Katalogpreis wird vom Hersteller oder seinem Beauftragten frei festgesetzt und kann von ihnen ohne Einschaltung der Finanzverwaltung nach Gutdünken abgeändert werden. Die Hersteller und ihre in Artikel 2 § 2 genannten Beauftragten sind jedoch gemäß Artikel 4 § 1 verpflichtet, den Generaldirektor der Verwaltung über die Katalogpreise der von ihnen hergestellten oder eingeführten Kraftfahrzeuge sowie über jede Änderung dieser Preise zu unterrichten. Diese Unterrichtung hat alle notwendigen Einzelheiten einzuschließen und binnen fünf Tagen nach dem Zeitpunkt der Anwendung des Katalogpreises bzw. seiner Änderung zu erfolgen.

b) Auf Werkswagen wendet die belgische Verwaltung eine Sonderregelung an, wonach die Erhebung der Mehrwertsteuer sich nach der Dauer der Entnahme richtet; diese Sonderregelung ist in den Erlassen Nr. 4 vom 12. Januar 1971 und Nr. 74 vom 11. Juli 1972 enthalten und unterscheidet zwischen drei verschiedenen Stadien des Verkaufs:

aa) Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug binnen sechs Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so wird für die Verwendung keine Steuer erhoben. Nach der vorgenannten Verordnung Nr. 17 vom 27. Juli 1970 gilt das entnommene Kraftfahrzeug jedoch als im Zeitpunkt des Verkaufs neu und unterliegt somit zu diesem Zeitpunkt der Mehrwertsteuer, wobei als Besteuerungsgrundlage der Katalogpreis für ein neues Kraftfahrzeug gilt.

bb) Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug in einem Zeitraum von sechs bis achtzehn Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so wird als Besteuerungsgrundlage die Differenz zwischen dem im Zeitpunkt des Verkaufs gültigen Katalogpreis und dem tatsächlichen Verkaufspreis des Kraftfahrzeuges angewandt. Die aufgrund der Entnahme geschuldete Mehrwertsteuer wird nur zur Hälfte abgezogen (Artikel 45 § 2 des Mehrwertsteuergesetzes). Für den Verkauf des Kraftfahrzeuges gilt die Steuerregelung für Gebrauchtwagen.

cc) Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug nicht binnen achtzehn Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so gelten für die Steuererhebung die allgemeinen Bestimmungen des Artikels 12 § 1 des Mehrwertsteuergesetzes, und zwar entweder dessen Ziffer 3, falls die Entnahme privaten Zwecken dient, oder dessen Ziffer 4, falls sie internen Unternehmenszwecken dient. Diesfalls wird die kraft der Entnahme fällige Mehr-

wertsteuer nach dem Ankaufspreis oder dem Gestehungspreis des neuen Kraftfahrzeuges zu dem für Kraftfahrzeuge geltenden Satz von 25 % oder 33 % berechnet (Artikel 33 des Mehrwertsteuergesetzes). Nach Artikel 45 § 2 des Mehrwertsteuergesetzes kann die so erhobene Steuer höchstens zur Hälfte abgezogen werden, selbst wenn die Entnahme ausschließlich zu Unternehmenszwecken erfolgt war. Sie ist nicht abzugsfähig, wenn die Entnahme ausschließlich zu privaten Zwecken erfolgte.

Diese Bestimmung galt am 1. Januar 1977. Vor dem 1. Juli 1980 war jedoch im Zusammenhang mit der für Kraftfahrzeuge geltenden besonderen Begrenzung des Vorsteuerabzugsrechts eine Übergangsregelung betreffend die Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Steuern auf Investitionsgütern zu sehen. Nach Aufhebung dieser Übergangsbestimmung (Artikel 100 des Mehrwertsteuergesetzes) war nur noch die Beschränkung auf die Hälfte zu berücksichtigen. Die Sonderregelung für Werkswagen wurde folglich für die unter Buchstaben bb und cc beschriebenen Entnahmen angepaßt, für die Entnahmen von weniger als sechs Monaten aber nicht geändert. Die Sonderregelung kann anstelle der unter Buchstaben cc beschriebenen allgemeinen Regelung gewählt werden, hat aber entscheidende Vorteile.

Die vorgenannten belgischen Bestimmungen wurden der Kommission mit Schreiben vom 23. Dezember 1977 im Rahmen des Artikels 27 Absatz 5 der Richtlinie 77/388/EWG (im folgenden: Sechste Richtlinie) mitgeteilt.

2. Gemeinschaftsrecht

Artikel 27 Absätze 1 und 5 der Sechsten Richtlinie lauten wie folgt:

1. Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mit-

gliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

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.

Artikel 11 betrifft die Besteuerungsgrundlage als Harmonisierungsgegenstand. Danach ist Besteuerungsgrundlage im Inland

- a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, 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.

Nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird.

Bei der Einfuhr von Gegenständen ist die Besteuerungsgrundlage

- a) der vom Importeur entrichtete oder zu entrichtende Preis, wenn dieser den einzigen Wert der Gegenleistung nach der Definition in Teil A Absatz 1 Buchstabe a bildet;
- b) der Normalwert, wenn ein Preis fehlt oder der entrichtete oder zu entrichtende Preis nicht den einzigen dem eingeführten Gegenstand entsprechenden Wert der Gegenleistung darstellt.

Unter „Normalwert“ bei der Einfuhr eines Gegenstands ist alles zu verstehen, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müßte, um den gleichen Gegenstand zu erhalten.

Gemäß Teil B Absatz 2 des Artikels können die Mitgliedstaaten als Besteuerungsgrundlage den in der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 über den Zollwert der Waren (Abl. L 148, S. 6) definierten Wert annehmen.

B — Das Verwaltungsverfahren

Mit Schreiben vom 21. November 1979 teilte die Kommission der belgischen Regierung mit, ihres Erachtens seien die vorgenannten belgischen Bestimmungen mit der Sechsten Richtlinie, insbesondere mit deren Artikel 11 über die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht vereinbar; entgegen belgischer Auffassung fielen sie nicht im Falle von neuen oder eingeführten Kraftfahrzeugen als Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen und im Falle von Werkswagen als Vereinfachungsmaßnahmen unter die

Ausnahmebestimmungen des Artikels 27 Absatz 5 der Richtlinie.

Die belgische Regierung antwortete mit Schreiben der Ständigen Vertretung Belgiens bei den Europäischen Gemeinschaften vom 10. Juni 1980, dem ein Vermerk des Finanzministeriums beigelegt war. Nach diesem Vermerk bestreitet die belgische Regierung nicht, daß die belgischen Bestimmungen von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie abweichen; sie hält aber die Ausnahmebestimmung des Artikels 27 Absatz 5 der Richtlinie für anwendbar.

Das Vorbringen der belgischen Regierung in diesem Vermerk überzeugte die Kommission nicht. Sie leitete deshalb mit Schreiben vom 20. März 1981 gegen Belgien das in Artikel 169 EWG-Vertrag vorgesehene Vertragsverletzungsverfahren ein und forderte die belgische Regierung auf, ihr gegenüber binnen zwei Monaten nach Zugang des Schreibens Äußerungen abzugeben.

Im Antwortschreiben der Ständigen Vertretung Belgiens vom 10. Juni 1981 hielt die belgische Regierung an ihrer Auffassung, insbesondere daran fest, daß die belgischen Vorschriften unter Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie fielen.

Nach erneuter Prüfung dieses Vorbringens sah die Kommission keinen Anlaß zur Änderung ihrer Auffassung, das belgische Mehrwertsteuersystem verletze die Sechste Richtlinie, und gab demgemäß unter dem 15. April 1982 gegenüber Belgien eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, wobei sie Belgien aufforderte, binnen zwei Monaten nach Zugang der Stellungnahme die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich seien, um ihr nachzukommen. Auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme erfolgte keine Antwort. Die Kommission hat demgemäß die vorliegende Klage erhoben, die am 20. Dezember 1982 in das

Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden ist.

II — Schriftliches Verfahren und Anträge der Parteien

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

Die *Kommission* beantragt,

1. festzustellen, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es für die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf im Inland verkaufte oder eingeführte neue Kraftfahrzeuge und auf sogenannte Werkswagen eine Sonderregelung in Kraft beließ, die den einschlägigen klaren Bestimmungen des Artikels 11 der Richtlinie 77/388/EWG widerspricht,
2. die Beklagte in die Kosten zu verurteilen.

Das *Königreich Belgien* beantragt,

1. die Klage der Kommission für unzulässig, hilfsweise für unbegründet zu erklären,
2. die Kommission in die Kosten zu verurteilen.

III — Das Vorbringen der Parteien

In ihrer Klage macht die *Kommission* in erster Linie geltend, die belgische Regelung sei mit Artikel 11 unvereinbar, da sie dazu führe, die Lieferung oder die Einfuhr neuer Kraftfahrzeuge auf der Grundlage eines Wertes zu besteuern, der im allgemeinen über dem vom Verkäufer erzielten Gegenwert oder dem

vom Parallelimporteur gezahlten Preis liege. Hinsichtlich der Lieferungen auf dem Inlandsmarkt belaste die belgische Regelung entgegen Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b Rabatte und Rückvergütungen mit der Mehrwertsteuer. Hinsichtlich eingeführter Fahrzeuge berücksichtige die belgische Regelung nicht den tatsächlich gezahlten Preis. Im übrigen habe Belgien bereits zugestanden, daß diese Bestimmungen mit Artikel 11 unvereinbar seien, und sich ausschließlich auf die Ausnahmebestimmungen des Artikels 27 Absatz 5 berufen.

Hinsichtlich dieser Bestimmung gesteht die Kommission nicht zu, daß die belgischen Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen gerechtfertigt seien. Zu Unrecht beziehe sich Belgien zur Rechtfertigung seiner Regelung auf erhebliche Steuerhinterziehungen im Kraftfahrzeugsektor. Die entscheidende Frage sei es, inwieweit die Mitgliedstaaten kraft dieser Bestimmung befugt seien, eine beliebige Regelung und beliebige Abweichungen von den Grundsätzen der Sechsten Richtlinie aufrechtzuerhalten. Die zentrale Rechtsfrage in der vorliegenden Rechtssache sei somit die Auslegung des Artikels 27 Absatz 5.

Die Mitgliedstaaten seien auch durch Artikel 27 nicht davon befreit, die wesentlichen Grundsätze der Sechsten Richtlinie zu beachten, insbesondere deren Artikel 11, der die Schlüsselbestimmung für die gesamte Harmonisierungsregelung darstelle, weil durch ihn die einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer eingeführt worden sei. Selbst die bereits vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestehenden Maßnahmen müßten mit Artikel 11 insoweit vereinbar sein, als sie die Struktur der Richtlinie beachteten.

Im übrigen unterliege die Befugnis nach Artikel 27 Absatz 5 dem Verhältnismä-

ßigkeitsgrundsatz; die belgischen Maßnahmen stünden offenkundig außer Verhältnis zu dem zu lösenden Problem.

Hinsichtlich der neuen und eingeführten Kraftfahrzeuge einerseits, der Werkswagen andererseits verdeutlicht die Kommission ihre Rechtsauffassung wie folgt:

a) Neue Kraftfahrzeuge

Hinsichtlich neuer und eingeführter Kraftfahrzeuge sei die belgische Regelung der Mehrwertsteuererhebung unvereinbar mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, Absatz 3 Buchstabe b und Teil B Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie. Diese Regelung entziehe praktisch einen wichtigen Wirtschaftssektor dem gesamten Artikel 11 und führe deswegen ein Besteuerungssystem ein, das wesentlich von dem der Richtlinie abweiche. Maßnahmen dieser Tragweite seien durch das zu lösende Problem, also die Gefahr falscher Rechnungen und der Überbewertung beim Verkauf eines neuen Kraftfahrzeuges in Zahlung genommener Kraftwagen, keineswegs gerechtfertigt. Beide Gefahren seien durch einen Vergleich der Lager an neuen und in Zahlung genommenen Kraftfahrzeugen und der Verkäufe der Händler überprüfbar. Die allgemeine und systematische Aufrechterhaltung einer Mindestbesteuerungsgrundlage überschreite somit die in Artikel 27 festgelegten Grenzen bei weitem.

Im übrigen erfolgten Inzahlungnahmen normalerweise auf Grundlage einer Preistabelle; die Überbewertung eines in Zahlung genommenen Kraftfahrzeuges gebe als solche keinerlei Möglichkeit zur Steuerhinterziehung oder -umgehung. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sei die Mehrwertsteuer auf den gesamten von den Parteien vereinbarten Preis zu zahlen. Der dem in Zahlung genommenen

Gegenstand zugeschriebene Wert habe mit diesem Preis nichts zu tun. Einzige Folge der belgischen Regelung sei es, in die Besteuerungsgrundlage unter anderem Rückvergütungen und Rabatte einzubeziehen, die hiervon durch Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie ausgeschlossen seien.

b) Werkswagen

Die einschlägige belgische Regelung verletze Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie. Es handele sich weder um Vereinfachungsmaßnahmen noch um Maßnahmen zur Erhebung der Mehrwertsteuer als solcher. Insbesondere sei es mit der Richtlinie unvereinbar, im Zeitpunkt der Entnahme des Kraftfahrzeuges keine Mehrwertsteuer zu erheben. Nach der belgischen Regelung könne der Steuerpflichtige die auf einen privat genutzten Werkswagen entrichtete Mehrwertsteuer sofort vollständig abziehen, als ob das Kraftfahrzeug zum normalen Verkauf bestimmt gewesen und nicht teilweise für private Zwecke genutzt worden sei. Mit der Richtlinie sei auch der Teil der belgischen Regelung nicht vereinbar, wonach beim Verkauf eines Werkswagen Mehrwertsteuer auf der Grundlage des im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer gültigen Katalogpreises oder in Bezugnahme auf ihn erhoben werde.

aa) Soweit es um die Frage gehe, ob die belgische Regelung eine *Vereinfachung* zur Folge habe, sei der Teil der Regelung mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar, der den Verkauf von Werkswagen binnen sechs Monaten seit ihrer Entnahme betreffe, weil die Nichterhebung der wegen der teilweise privaten Benutzung im Zeitpunkt der Entnahme geschuldeten Mehrwertsteuer verbunden sei mit dem Umstand, daß Steuergrundlage beim Verkauf des Kraftfahrzeuges der Katalogpreis sei, was zur Erhebung einer zusätzlichen Steuer führe.

bb) Hinsichtlich der *Nichterhebung* der Steuer im Zeitpunkt der Entnahme müsse die Verwendung des Kraftfahrzeuges einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden. Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c sei Besteuerungsgrundlage folglich der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung. Selbst wenn Belgien den Vorgang als Lieferung von Gegenständen hätte behandeln können, könne die Kommission die auf dieser Grundlage eingeführte Regelung nicht akzeptieren.

Für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf einen Gegenstand, der dem Unternehmen zugeordnet sei und teilweise für private Zwecke verwendet werde, sei Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe a einschlägig. Hinsichtlich des Steuertatbestandes folge aus diesem Artikel, daß die Mehrwertsteuer von dem Zeitpunkt an gefordert werden könne, in dem das Kraftfahrzeug zum erstenmal für Werkszwecke entnommen werde. Steuergrundlage sei gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Einkaufspreis für die Gegenstände oder in Verbindung mit Buchstabe c in dem Fall, in dem die Entnahme des Kraftfahrzeuges wie eine Dienstleistung behandelt werde, der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung. Im Gegensatz dazu werde nach der belgischen Regelung zu diesem Zeitpunkt keine Steuer fällig.

cc) Hinsichtlich der *Erhebung* der Steuer zu einem späteren Zeitpunkt sei ein früherer Werkswagen in Wirklichkeit ein Gebrauchtwagen und müsse als solcher besteuert werden, nicht auf der Grundlage des Katalogpreises wie ein neues Kraftfahrzeug. Alle diese Maßnahmen, die Nichterhebung der Steuer für die Dienstleistung und die Erhebung einer zu hohen Steuer beim Verkauf, stellten keine wirklichen Vereinfachungs-

maßnahmen dar. Die belgische Regelung sei im Gegenteil verwickelter als die der Sechsten Richtlinie. Vereinfachungsmaßnahmen seien im übrigen nur dann von der Ausnahme des Artikels 27 erfaßt, wenn sie sich auf die Anpassung der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung bezögen, nicht auf eine frühere nationale Regelung.

Im übrigen stellten die belgischen Maßnahmen keineswegs Vereinfachungen der Steuererhebung dar, sie bezögen sich vielmehr auf die Steuergrundlage.

Die *belgische Regierung* macht demgegenüber geltend, die Klage als ganze sei aus zwei Gründen und hinsichtlich des Teiles, der sich auf neue Kraftfahrzeuge bezöge, weiter aus einem dritten Grund unzulässig.

Zunächst sei die Reaktion der Kommission auf die von Belgien gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie getätigte Mitteilung außerordentlich spät erfolgt und Ursache einer den geschützten Interessen der belgischen Regierung abträglichen Rechtsunsicherheit gewesen. Die belgische Regelung sei älter als die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie. Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie führe nur Punkt 12 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie fort. Die Kommission habe die belgische Regelung sehr wohl gekannt und ihre Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht niemals bestritten.

Im übrigen beruft sich die belgische Regierung auf das Protokoll der dem Entwurf der Sechsten Richtlinie gewidmeten Ratstagung vom 25. März 1977 (Ratsdokument R/716/77 vom 25. 3. 1977, S. 11), das bei der Erörterung des Artikels 27 „Bestimmungen mit dem Ziel“ erwähne, „eine von den Mitgliedstaaten als ungerechtfertigt angesehene Mindering der Bemessungsgrundlage zu verhindern“.

Sicher sei die Kommission befugt, gemäß Artikel 27 Absatz 5 mitgeteilte abweichende Maßnahmen, die älter seien als die Sechste Richtlinie, zu überprüfen; da diese Bestimmung jedoch möglichen Einwendungen der Kommission keine Frist setze, müsse deren Reaktion dem Mitgliedstaat binnen angemessener Frist zugehen, da eine allfällige Verurteilung durch den Gerichtshof um so größere Verwaltungs- und Haushaltsprobleme aufwerfe, je später das Eingreifen von Kommission und Gerichtshof erfolgten. In diesem Zusammenhang sei auf die Regelung des Artikels 27 Absatz 5 für die Überprüfung neuer Ausnahmemaßnahmen hinzuweisen, wonach die Kommission binnen einer Frist von drei Monaten verlangen müsse, daß der Rat mit der Frage befaßt werde; es liege ein offenkundiges Mißverhältnis vor, wenn die Kommission im Falle von bereits bestehenden Maßnahmen mehrere Jahre in Anspruch nehmen könne.

Die Klage sei weiter deshalb unzulässig, weil die Kommission sie zu Unrecht auf Artikel 11 der Sechsten Richtlinie stütze, zumal niemals bestritten worden sei, daß die fragliche Regelung von diesem Artikel abweiche. In Wirklichkeit gehe der Streit um die Vereinbarkeit der belgischen Regelung mit Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie, so daß die Kommission diesen in ihrem Klageantrag als Streitgegenstand hätte nennen müssen.

Hinsichtlich der belgischen Regelung für neue Kraftfahrzeuge sei die Klage weiter deshalb unzulässig, weil das Verwaltungsverfahren einen anderen Gegenstand gehabt habe als das gerichtliche Verfahren. Die Kommission stütze sich hierfür im wesentlichen auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den sie erst in der Klage eingeführt habe.

Zur Sache sei das Vorbringen der Kommission sowohl hinsichtlich der Regelung für neue Kraftfahrzeuge wie hinsichtlich

derjenigen für Werkswagen unbegründet.

a) *Neue Kraftfahrzeuge*

Zwar weiche die Besteuerung des Verkaufs neuer Kraftfahrzeuge von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie ab, diese Abweichung sei jedoch zulässig, weil sie sich rechtlich auf Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie stütze. Dieser Artikel unterscheide zwischen neuen abweichenden Maßnahmen und solchen, die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie gegolten hätten. Eine weitere Unterscheidung betreffe die Art der abweichenden Maßnahmen; diese Maßnahmen könnten einerseits die Verhütung von Steuerhinterziehungen, andererseits die Vereinfachung der Steuererhebung bezwecken. Sowohl bereits bestehende wie neue Vereinfachungsmaßnahmen dürften den Betrag der im Stadium des Endverkaufs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen. Im Gegensatz hierzu enthalte die Richtlinie keine Beschränkungen für nationale Bestimmungen, die der Verhütung von Steuerhinterziehungen dienen sollten. Die Kommission sei daher ausschließlich darauf beschränkt, festzustellen, ob die nationale Regelung allein das Ziel verfolge, Steuerhinterziehungen zu verhüten. Die Erwägungen, die die Kommission in ihrer Klage angestellt habe, überschritten somit den Rahmen des Artikels 27 Absatz 5. Mit ihrer Berufung auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erweitere die Kommission diesen Artikel um ein Tatbestandsmerkmal, das dort nicht vorgesehen sei. Schließlich überschreite die Kommission den zum Ausdruck gebrachten Willen der Mitgliedstaaten, setze sich an ihre Stelle und lege eine Vorschrift gegen ihren Buchstaben und ihren Geist aus, wenn sie vom Anwendungsbereich der Ausnahmen gewisse Bestimmungen ausnehme, die sie für die Richtlinie für wesentlich halte.

Was die Bedeutung der dort vorgesehenen Abweichungen anbelange, gestatte Artikel 27 Absatz 5 nicht, die Ausnahme auf bestimmte Artikel der Richtlinie zu beschränken; er erfasse sie vielmehr ganz. Zur Verhütung von Steuerhinterziehungen könne ein Mitgliedstaat folglich selbst von den in Artikel 11 niedergelegten Besteuerungsgrundlagen abweichen. Die belgische Regelung, die eine Mindestbesteuerungsgrundlage sicherstelle und dabei eine geringe Zusatzsteuer in Kauf nehme, beeinträchtige Artikel 11 nur wenig; im Gegenteil fördere sie den ihm zugrundeliegenden Zweck, nämlich die gerechte Erhebung der Steuer trotz der Möglichkeit von Hinterziehungen.

Die Kommission könne sich nicht auf den Begriff der Verhältnismäßigkeit berufen. Dieser Begriff sei zwar in Artikel 27 Absatz 1 ausdrücklich erwähnt, finde aber auf Absatz 5 keine Anwendung. Bei Erlass der Richtlinie habe der Rat vorgesehen, daß die Verhütung von Steuerhinterziehungen Verhältnismäßigkeitserwägungen vorgehe, wie sich eindeutig aus dem Artikel 27 betreffenden Eintrag im Protokoll der Ratstagung ergebe, in deren Verlauf die Sechste Richtlinie angenommen worden sei (Vermerk des Rates vom 25. 3. 1977, Dok. R/716/77 FIN. 151). Dort heiße es: „Der Rat und die Kommission kommen überein, daß die in Artikel 27 bezeichneten Maßnahmen zur Verhütung der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung oder zur Vereinfachung auf verschiedene Art und Weise getroffen werden können. Es kann sich zum Beispiel handeln um eine Steueraussetzung auf einer oder mehreren Stufen, auf welcher sie ansonsten, wäre die Steuer erhoben worden, für den Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet hätte, oder um Bestimmungen mit dem Ziel, eine von den Mitgliedstaaten als unge-

rechtfertigt angesehene Minderung der Bemessungsgrundlage zu verhindern.“

Im übrigen bestehe eine sachliche Ähnlichkeit zwischen den Maßnahmen, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie gemäß Artikel 27 Absatz 1 eingeführt, und jenen, die gemäß Absatz 5 dieses Artikels aufrechterhalten werden könnten. Die Kommission habe sich bei der Beurteilung von Mindestbesteuerungsgrundlagen trotz dieser Ähnlichkeiten in erstaunlicher Weise unterschiedlich verhalten, da sie den Rat nicht mit gleichartigen abweichenden Maßnahmen befaßt habe, die von Belgien, den Niederlanden und Deutschland im Rahmen des Artikels 27 Absätze 1 und 2 eingeführt worden seien.

Ferner sei der Grundsatz einer Mindestbesteuerungsgrundlage in der Zweiten Richtlinie (Artikel 8 Ziffer 12 des Anhangs A) ausdrücklich anerkannt und von Belgien während der sieben Jahre angewandt worden, die zwischen der Einführung der Mehrwertsteuer in Belgien und dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vergangen seien, ohne von der Kommission kritisiert worden zu sein.

Selbst wenn der Begriff der Verhältnismäßigkeit im vorliegenden Fall Anwendung finden könne, so handele es sich doch um einen völlig anderen Zusammenhang als den des Artikels 36 EWG-Vertrag, da es sich nicht um eine Ausnahme von einem Grundprinzip des EWG-Vertrags handele, sondern nur um eine abweichende Maßnahme, die sich auf ein unbestrittenes öffentliches Interesse, nämlich die Verhütung von Steuerhinterziehungen, gründe. Jedenfalls spreche die streitige belgische Maßnahme dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit, ziehe man den Umfang der Steuerhinterziehungen und die Bedeutung ihrer Verhütung in Betracht. Es komme den Mitgliedstaaten zu, gegen Steuerhinterziehungen souverän und unter ihrer

ausschließlichen Verantwortlichkeit die Maßnahmen zu ergreifen, die sie für die angemessensten und wirksamsten hielten.

Die belgische Regierung belegt in allen Einzelheiten den Umfang, den die Steuerhinterziehungen auf dem Kraftfahrzeugsektor hätten, und insbesondere die von den belgischen Behörden seit Ende des Zweiten Weltkriegs sowohl im Inland als bei der Einfuhr aufgedeckten unterschiedlichen Hinterziehungstechniken.

Weiter bemerkt die belgische Regierung, Mehrwertsteuer könne nur in den Fällen wirksam auf den Katalogpreis erhoben werden, in denen Gegenstände aus den Unterlagen leicht zu identifizieren seien. Deshalb wende Belgien dieses System nur auf den Verkauf von Kraftfahrzeugen, nicht auf den anderer Gegenstände, beispielsweise elektrischer Haushaltsgeräte, an.

Die belgische Regierung sei bemüht, die Verhütung von Steuerhinterziehungen mit der Beachtung des wahren Verkaufspreises in Einklang zu bringen; in der belgischen Regelung sei der Katalogpreis dem wahren Preis soweit irgend möglich angenähert, da der Katalogpreis in Wirklichkeit den normalen Handelspreisen entspreche. Die Regelung sei auch nicht unflexibel; sie berücksichtige sogar Werbekampagnen. Das von der Kommission aufgeworfene Problem bestehe in Wirklichkeit nicht.

b) Werkswagen

Die belgischen Maßnahmen stellten gegenüber der von der Gemeinschaft vorgesehenen Regelung eine Vereinfachung dar, die mit Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen gekoppelt sei. Der Kommission sei darin zuzustimmen, daß die Gemeinschaftsbestimmungen über die Dienstleistungen bei solchen Fahrzeugen den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprächen als jene über den

Verkauf. Das ändere jedoch nichts daran, daß für die Anwendung dieser Bestimmungen gewisse Sachverhaltselemente ermittelt werden müßten. Diese Ermittlung könne nur pauschal und annähernd erfolgen und rufe nach Vereinfachungsmaßnahmen. Schwierigkeiten ergäben sich auch bei der Ermittlung des wirklich vereinbarten Preises für einen Werkswagen, der nach einer Entnahme von weniger als sechs Monaten verkauft worden sei. Hier seien Hinterziehungsmanöver von besonderer Bedeutung.

Im übrigen sei die Abweichung von den Bestimmungen über die Besteuerungsgrundlage mehr scheinbar als wirklich. Der beim Verkauf besteuerte Katalogpreis entspräche annähernd der Besteuerungsgrundlage für die Entnahme und den Verkaufspreis des Kraftfahrzeugs, so daß die belgische Regelung durch eine einzige Besteuerung beim Verkauf praktisch zum gleichen Ergebnis führe wie die gemeinschaftliche doppelte Besteuerung auf Entnahme und Verkauf. Der Ansicht der Kommission, die belgische Regelung stelle keine Maßnahme zur Vereinfachung der Mehrwertsteuererhebung dar, weil sie die Besteuerungsgrundlage betreffe, sei zu widersprechen. Eine solche enge Auslegung des Begriffs der „Erhebung“, die sie auf den Begriff der „Zahlungsmodalitäten“ verkürze, sei durch nichts gerechtfertigt. Die Erhebung umfasse vielmehr alle Elemente, die die Festsetzung und die Entrichtung der Steuer sowie insbesondere die Festsetzung der Steuergrundlage betreffen.

In ihrer Erwiderung weist die *Kommission* das Vorbringen der belgischen Regierung zurück, die Klage sei unzulässig, weil verspätet. Ihre Verpflichtung aus dem in Artikel 155 EWG-Vertrag vorgesehenen Verletzungsverfahren sei zeitlich unbeschränkt. Sie habe es nicht für richtig erachtet, mögliche Verstöße gegen die Sechste Richtlinie zu verfolgen, so-

lange diese Richtlinie nicht in allen Mitgliedstaaten durchgeführt worden sei.

Zum angeblichen Fehler im Klageantrag trägt die Kommission vor, sie habe Belgien zu Recht eine Verletzung des Artikels 11 und nicht des Artikels 27 Absatz 5 vorgeworfen, da der letztere eher eine Verfahrensvorschrift sei.

Sicher müsse das Vorbringen in den drei Phasen des Vertragsverletzungsverfahrens identisch sein, um dem betroffenen Mitgliedstaat die Möglichkeit zur Verteidigung zu geben. Die Kommission habe jedoch dadurch, daß sie sich in der Klageschrift auf die Verhältnismäßigkeit gestützt habe, kein neues Vorbringen eingeführt, sondern nur ihre Gründe ausführlicher dargelegt.

Sicher sei es erforderlich, Steuerhinterziehungen zu verhüten. Diese Verhütung könne jedoch nicht mit beliebigen Mitteln verfolgt werden, sondern nur mit solchen, die der Struktur der Sechsten Richtlinie entsprächen. Artikel 27 Absatz 5 erliege somit den Mitgliedstaaten nicht nur eine formelle Mitteilungspflicht auf, sondern auch stillschweigende Grenzen hinsichtlich der Maßnahmen, die getroffen werden dürften. Diese müßten insbesondere den Bestimmungen gerecht werden, die für die angestrebte Harmonisierung von wesentlicher Bedeutung seien, zum Beispiel denen über die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer. Es sei Aufgabe der Kommission, zu prüfen, ob die fraglichen Maßnahmen diesen Bestimmungen entsprächen.

Die in Artikel 27 Absatz 5 vorgesehene Ausnahme sei wie jede Ausnahme eng auszulegen. Nach dieser Bestimmung müsse es sich um „Sonder“-Maßnahmen handeln, die nur „bestimmte“¹ Steuer-

1 — Anmerkung des Übersetzers: Das französische Wort „certains“ findet in der deutschen Fassung der Richtlinie keine Entsprechung.

hinterziehungen betreffen dürften. Davon seien solche allgemeine Maßnahmen nicht erfaßt, die nicht bestimmte Arten von Vorgängen betreffen, sondern einen wirtschaftlichen Sachverhalt systematisch leugneten. Entgegen der Ansicht der belgischen Regierung könne nicht einmal der Rat zu solchen Maßnahmen ermächtigen. Es stelle eine Gefährdung des innersten Wesens der Richtlinie dar, von Artikel 11 abzuweichen und eine fiktive Grundlage für die Mehrwertsteuererhebung zu schaffen. Die belgische Regelung führe zu einer systematisch erhöhten Besteuerungsgrundlage. Damit unterdrücke der belgische Staat sicherlich sehr wirkungsvoll Steuerhinterziehungen oder -umgehungen. Die Regelung stehe jedoch gleichzeitig völlig außer Verhältnis zum angestrebten Ziel.

Zu den in der Klagebeantwortung angesprochenen technischen Details führt die Kommission ergänzend folgendes aus:

a) Neue und eingeführte Kraftfahrzeuge

Gemäß dem von der belgischen Regierung zitierten Ratsprotokoll vom 25. März 1977 sei zuzugeben, daß die Maßnahmen zur Verhütung der Steuerhinterziehung auf verschiedene Art und Weise getroffen werden könnten, um eine Minderung der Bemessungsgrundlage zu verhindern. Zurückzuweisen seien jedoch ausdrücklich ausgeschlossene Maßnahmen, die eine Zusatzbesteuerung zur Folge hätten.

Zur Beurteilung der anderen von Belgien, den Niederlanden und Deutschland ergriffenen Maßnahmen sei zu bemerken, daß die Kommission Artikel 27 stets nach denselben Kriterien angewandt habe; insofern verweist sie auf den Anhang IV zur Erwiderung.

Zum Umfang der Steuerhinterziehungen auf dem Gebiet des Verkaufs von Kraftfahrzeugen gegen Inzahlungnahme sei

zu sagen, daß diese Art von Hinterziehungen nur Einzelfälle betreffe und es nicht erlaube, entgegen den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie eine Maßnahme zu rechtfertigen, die alle Verkäufe und alle Einfuhren von neuen Kraftfahrzeugen erfasse, zumal eine angemessene Kontrolle anhand der Buchführung möglich sei.

Hinsichtlich eingeführter Kraftfahrzeuge stelle die belgische Regelung keine Maßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehungen dar, da sie nicht darauf ziele, einzelne Fälle von Hinterziehungen zu erfassen; sie solle vielmehr dem belgischen Staat ein Mindeststeueraufkommen sichern. Im übrigen verletze die belgische Regelung die Vertragsfreiheit dadurch, daß Mehrwertsteuer auf einen anderen als den vereinbarten Betrag erhoben werde.

b) Werkswagen

Nicht annehmbar sei es, daß die Verwendung eines solchen Wagens dem Unternehmen in keiner Weise in Rechnung gestellt werde und daß die gesamte anfallende Mehrwertsteuer vom Käufer des Kraftfahrzeugs zu tragen sei. Diese Regelung beinhalte eine zweifache Verletzung der Sechsten Richtlinie.

Belgien stelle seine Regelung in der Klagebeantwortung zum erstenmal als eine Maßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehungen dar. Dieses Vorbringen stehe im Widerspruch zu der im Mitteilungsschreiben angezogenen Rechtfertigung.

Die belgischen Maßnahmen stellten keine Vereinfachung dar, da sie Kraftfahrzeuge nach Maßgabe ihres Alters auf dreierlei Weise behandelten, was eher zu einer Erschwerung führe.

Schließlich erfasse der Begriff der „Erhebung“ in Artikel 27 Absatz 5 nicht die einheitliche steuerpflichtige Bemessungs-

grundlage für die Mehrwertsteuer; das folge aus anderen Bestimmungen der Richtlinie, die zwischen Besteuerung und Steuererhebung unterschieden.

In ihrer Gegenerwiderung wiederholt die *belgische Regierung*, die Kommission hätte die belgischen Maßnahmen binnen angemessener Frist untersuchen müssen; das habe der Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. Dezember 1973 in der Rechtssache 120/73 (Slg. 1973, 1481) so entschieden. Ungeachtet der Ausführungen der Kommission zum Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie sei die in Artikel 27 Absatz 5 genannte Frist durch die Neunte Richtlinie des Rates vom 26. Juni 1978 (ABl. L 194, S. 16) nicht geändert worden, so daß die Kommission gegen Belgien früher hätte vorgehen können (und müssen). Hinsichtlich der Materialien zur Sechsten Richtlinie bezieht sich die belgische Regierung auf Artikel 12 Teil C Absatz 2 des Kommissionsentwurfs, wonach es nicht ausgeschlossen sei, daß pauschalisierte oder Mindestbesteuerungsgrundlagen für bestimmte Vorgänge als Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder zur Vereinfachung der Berechnung und der Erhebung von Steuern eingeführt oder aufrechterhalten würden. Dieser Entwurf sei vom Rat nicht angenommen worden, finde sich aber gleichwohl in den Artikeln 24 und 27.

a) *Neue Kraftfahrzeuge*

Sicher verfüge die Kommission hinsichtlich bereits bestehender abweichender Maßnahmen vorbehaltlich der Kontrolle des Gerichtshofes über ein Prüfungsrecht. Dieses Recht sei jedoch durch den genannten Artikel begrenzt, und trotz der Unterschiede im Verfahren zwischen den aufrechtzuerhaltenden bestehenden und den einzuführenden neuen Maßnahmen müsse dieses Recht identisch mit der

in Artikel 27 Absatz 1 für neue Maßnahmen ausdrücklich anerkannten Befugnis sein, den Rat zu befassen. Die allgemeine Befugnis der Kommission nach Artikel 155 EWG-Vertrag beschränke sich auf die Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung oder Einführung abweichender Maßnahmen beachtet worden seien, ob also die fragliche Maßnahme durch das Erfordernis gerechtfertigt sei, Steuerhinterziehungen zu verhüten, und bejahendenfalls, ob die Abweichung eine Sondermaßnahme darstelle. Die belgische Regierung belegt in allen Einzelheiten, daß diese Voraussetzungen erfüllt seien. Unabhängig von den klassischen Fällen der Steuerhinterziehung würden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer besondere Hinterziehungsmanöver angewandt. Gleichwohl seien die belgischen Gegenmaßnahmen ausgesprochene Sondermaßnahmen, da sie sich auf einen besonderen Sektor beschränkten und nur eine Art von Hinterziehung erfaßten. Jedenfalls wäre Artikel 27 sinnlos, erlaube er nicht, auf begrenzten Sektoren systematische und wirksame Maßnahmen für die Aufdeckung bestimmter Arten von Hinterziehungen durchzuführen.

Ferner sei auf die mit Zustimmung von Kommission und Rat auf dem Sektor der Bauarbeiten getroffene Maßnahme zu verweisen, die ein Beispiel dafür gebe, was eine Maßnahme zur Verhütung von Mehrwertsteuerhinterziehungen darstelle.

Im übrigen teile die Gemeinschaft zum einen mit den Mitgliedstaaten das Interesse daran, die Besteuerung wirksam durchzuführen, und sei es auch nur, um sich mittelbar Eigenmittel zu sichern, die durch nationale Hinterziehungen nicht verändert seien. Zum anderen sehe die Richtlinie mehrere weitere grundlegende Abweichungen vor, insbesondere in Artikel 4 Absatz 3, Artikel 11 Teil B Absatz 2, Artikel 13 Teil A Buchstaben m und n,

Artikel 13 Teil B Buchstabe d Ziffer 6, Artikel 13 Teil C und Artikel 20 Absatz 4, die sämtlich die Harmonisierung begrenzen.

Wenn Artikel 11 auf den wahren Preis verweise, so stehe er einer Unterschreitung dieses Preises entgegen; eine Überschreitung hingegen sei von geringerer Bedeutung. Bei den Erörterungen im Rat hätten die Vertreter der belgischen Regierung niemals ihre Absicht verheimlicht, eine Mindestbesteuerungsgrundlage aufrechtzuerhalten.

b) Werkswagen

Es sei derart schwierig, im Zeitpunkt des Verkaufs den Wert einer Entnahme für die private Verwendung eines Kraftfahrzeugs zu schätzen, daß man kurzerhand, auch um die damit verbundenen Hinterziehungsmöglichkeiten zu unterbinden, auf den Katalogpreis des Kraftfahrzeugs zurückgreifen müsse.

IV — Mündliche Verhandlung

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater D. Gilmour als Bevollmächtigten, und die belgische Regierung, vertreten durch die Herren R. Hoebaer und F. J. Wauters als Bevollmächtigte, haben in der Sitzung vom 22. November 1983 mündlich verhandelt.

Auf Frage des Präsidenten des Gerichtshofes haben die Kommission und die beklagte Partei klargestellt, im Falle der Einfuhr komme als Besteuerungsgrundlage gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates (ABl. L 134, S. 1) in erster Linie der Transaktionswert, hilfsweise ein Betrag, der dem normalen Wert im Ausfuhrland praktisch gleich sei, in Betracht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 24. Januar 1984 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

- 1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 20. Dezember 1982 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es für die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf im Inland gelieferte oder eingeführte neue Kraftfahrzeuge und auf sogenannte Werkswagen eine Sonderregelung in Kraft beließ, die Artikel 11 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; ABl. L 145, S. 1) widerspricht.
- 2 Diese Regelung beruht im wesentlichen zum einen auf dem Arrêté royal Nr. 17 vom 20. Juli 1970 (Moniteur belge vom 31. 7. 1970) und zum anderen

auf dem Rundschreiben Nr. 4 vom 12. Januar 1971 und Nr. 74 vom 11. Juli 1972, die jeweils auf der Grundlage des belgischen Mehrwertsteuergesetzes erlassen wurden; im übrigen beruht sie auf anderen Bestimmungen dieses Gesetzes.

3 Für neue Kraftfahrzeuge wird nach Artikel 1 des Arrêté royal Nr. 17 für im Inland an den Benutzer gelieferte oder von dem Benutzer eingeführte Kraftfahrzeuge eine Mindestbesteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer eingeführt, die nach Artikel 2 mindestens dem zur Zeit der Fälligkeit der Steuer gültigen Katalogpreis entspricht.

4 Für sogenannte Werkswagen, die von den Herstellern oder Händlern entnommen wurden, stellen die Rundschreiben Nr. 4 und Nr. 74 eine Sonderregelung zur Wahl, wonach die Erhebung der Mehrwertsteuer wie folgt nach der Dauer der Entnahme abgestuft ist:

— Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug binnen sechs Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so wird wegen der Verwendung für die Entnahme keine Steuer erhoben; nach Artikel 2 § 3 des Arrêté royal Nr. 17 gilt das entnommene Kraftfahrzeug jedoch als im Zeitpunkt des Verkaufs neu und unterliegt somit zu diesem Zeitpunkt der Mehrwertsteuer, wobei als Besteuerungsgrundlage der Katalogpreis für ein neues Kraftfahrzeug gilt.

— Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug in einem Zeitraum von sechs bis achtzehn Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so wird die für die Entnahme geschuldete Mehrwertsteuer auf einer Besteuerungsgrundlage erhoben, die der Differenz zwischen dem im Zeitpunkt des Verkaufs gültigen Katalogpreis und dem tatsächlichen Verkaufspreis des Kraftfahrzeugs entspricht. Für den Verkauf des Kraftfahrzeugs gilt die Steuerregelung für Gebrauchtwagen.

— Wird das entnommene neue Kraftfahrzeug nicht binnen achtzehn Monaten nach Beginn der Verwendung verkauft, so wird die Mehrwertsteuer nach den allgemeinen Bestimmungen des Artikels 12 § 1 des Mehrwertsteuergesetzes erhoben; diesfalls wird die kraft der Entnahme fällige Mehrwertsteuer nach dem Ankaufspreis oder dem Gestehungspreis des neuen Kraftfahrzeugs berechnet.

- 5 Nach Artikel 2 § 3 des Arrêté royal Nr. 17 gelten als neu im Inland hergestellte Kraftfahrzeuge, die dort erstmals an einen Benutzer geliefert werden, auch wenn sie zuvor während höchstens sechs Monaten vom Hersteller oder einem in Belgien niedergelassenen Kraftfahrzeughändler benutzt wurden, sowie eingeführte Kraftfahrzeuge, wenn nicht nachgewiesen ist, daß sie vor Steuerfälligkeit für mehr als sechs Monate benutzt wurden.
- 6 Nach Artikel 2 § 2 des Arrêté royal Nr. 17 ist Katalogpreis der Preis, den der Hersteller, oder, wenn der Hersteller seinen Sitz im Ausland hat, der hierzu bevollmächtigte Beauftragte für den Verkauf neuer Kraftfahrzeuge eines bestimmten Typs einschließlich ihres Zubehörs an den Benutzer festsetzt.
- 7 Nach Artikel 4 des Arrêté royal Nr. 17 ist der Generaldirektor der Verwaltung über die Katalogpreise sowie über jede Änderung dieser Preise zu unterrichten.
- 8 Mit Schreiben vom 23. Dezember 1977 teilte die belgische Regierung der Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie innerhalb der dort genannten Frist die vorgenannten Bestimmungen als beim Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bereits bestehende Sondermaßnahmen mit.
- 9 Gegen diese belgische Regelung erhob die Kommission erstmals mit Schreiben vom 21. November 1979 Einwendungen; mit Schreiben vom 20. März 1981 leitete sie gegen das Königreich Belgien das Vertragsverletzungsverfahren nach Artikel 169 EWG-Vertrag ein, das zur vorliegenden Klage geführt hat.

Zulässigkeit

- 10 Die belgische Regierung macht zunächst geltend, die Klage sei aus drei Gründen unzulässig.
- 11 Zunächst sei die Reaktion der Kommission auf die Mitteilung der belgischen Regelung verspätet erfolgt und habe eine den geschützten Interessen der belgischen Regierung abträgliche Rechtsunsicherheit hervorgerufen. Da Artikel

27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie möglichen Einwendungen der Kommission keine Frist setze, habe die Kommission gemäß dem Urteil des Gerichtshofes vom 11. Dezember 1973 in der Rechtssache 120/73 (Lorenz, Slg. 1973, 1471) ebenso wie in den Fällen des Artikels 27 Absätze 1 und 4 und des Artikels 93 Absatz 3 EWG-Vertrag binnen angemessener Frist zu handeln.

- 12 Diese Rüge ist nicht begründet. Die in Artikel 27 Absätze 2 und 3 der Richtlinie genannten Fristen ebenso wie diejenige, die sich nach der Auslegung des Gerichtshofes aus Artikel 93 EWG-Vertrag ergibt, betreffen Sonderfälle, im ersten Fall die Behandlung eines Antrags auf Abweichung von der Richtlinie und im zweiten Fall ein Verfahren, das teilweise ausdrücklich von dem in Artikel 169 EWG-Vertrag vorgesehenen abweicht. Da es an einer solchen Abweichung für die nach Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie aufrechterhaltenen Maßnahmen fehlt, findet Artikel 169 EWG-Vertrag Anwendung, ohne daß die Kommission eine bestimmte Frist zu wahren hätte. Die Kommission hat vorgetragen, sie habe im vorliegenden Fall von dem ihr in Artikel 169 EWG-Vertrag eingeräumten Beurteilungsspielraum dahin gehend Gebrauch gemacht, daß sie die Prüfung der Vereinbarkeit der streitigen belgischen Maßnahmen mit dem Gemeinschaftsrecht bis zu dem Zeitpunkt zurückgestellt habe, in dem die Richtlinie in allen Mitgliedstaaten in Kraft getreten sei. Damit hat sie von ihrem Beurteilungsspielraum keinen vertragswidrigen Gebrauch gemacht.
- 13 Nach Auffassung der belgischen Regierung hat die Kommission ihre Klage weiter zu Unrecht auf Artikel 11 der Sechsten Richtlinie gestützt, da der Streit in Wirklichkeit um die Vereinbarkeit der belgischen Regelung mit Artikel 27 Absatz 5 dieser Richtlinie gehe, so daß die Kommission diesen in ihrem Klageantrag als Streitgegenstand hätte nennen müssen.
- 14 Auch diese Rüge ist nicht begründet. Die Kommission hat sowohl in ihrem Schreiben an die belgische Regierung vom 20. März 1981, in dem sie dieser gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Gelegenheit zur Äußerung gab, als auch in ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme klar ausgeführt, daß die belgischen Maßnahmen Artikel 11 der Sechsten Richtlinie widersprächen, weil die Kommission die Berufung auf Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie nicht anneh-

men könne; somit konnte die belgische Regierung über die wahre Tragweite des Rechtsstreits nicht im Zweifel sein.

- 15 Schließlich trägt die belgische Regierung vor, der Verwaltungsabschnitt des Vertragsverletzungsverfahrens habe hinsichtlich der von der Kommission gegen die belgische Regelung für neue Kraftfahrzeuge ins Feld geführten Gründe insofern einen anderen Gegenstand gehabt als der gerichtliche Abschnitt, als die Kommission den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erst in der Klage eingeführt habe.
- 16 Diese Rüge verkennt die rechtliche Tragweite des Vorbringens der Kommission. Diese trägt in ihrer Klageschrift vor, die Befugnis nach Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie unterliege wie jede derartige Bestimmung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit; die belgischen Maßnahmen stünden offenkundig außer Verhältnis zu dem zu lösenden Problem. Damit nimmt die Kommission die Argumentationslinie wieder auf, die sie während des Verwaltungsverfahrens ständig verfolgt hatte, daß nämlich Artikel 27 Absatz 5 nicht die weite Bedeutung habe, die ihm die belgische Regierung zuschreibe, und insbesondere derart allgemeine nationale Maßnahmen nicht erfasse, wie sie Gegenstand dieses Rechtsstreits seien.
- 17 Diese Rügen sind somit zu verwerfen. Damit ist die Begründetheit zu prüfen.

Begründetheit

- 18 Die Kommission stützt ihre Klage darauf, das Königreich Belgien habe dadurch gegen Artikel 11 der Sechsten Richtlinie verstoßen, daß es eine Sonderregelung für die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf im Inland gelieferte oder nach Belgien eingeführte neue Kraftfahrzeuge sowie auf sogenannte Werkswagen in Kraft belassen habe.
- 19 Es ist unstrittig, daß die belgische Regelung von Artikel 11 der Richtlinie, in dem die Besteuerungsgrundlage festgelegt wird, abweicht. Die Besteuerungsgrundlage ist bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Inland im allgemeinen der Gegenwert, der erhalten wird oder erhalten werden soll, wobei unter anderem Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis zu berücksichtigen sind, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger ein-

geräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird. Bei der Einfuhr von Gegenständen ist Besteuerungsgrundlage der vom Importeur entrichtete oder zu entrichtende Preis oder, wenn dieser Preis nicht den einzigen dem eingeführten Gegenstand entsprechenden Wert der Gegenleistung darstellt, der Normalwert, oder, nach Wahl der Mitgliedstaaten, der Zollwert, wie er im Gemeinschaftsrecht definiert ist.

- 20 Im Rechtsstreit geht es um die Frage, ob die belgische Regelung als „abweichende Sondermaßnahme“ im Sinne des Artikels 27 Absätze 1 und 5 der Richtlinie von deren Artikel 11 abweichen durfte.

- 21 Artikel 27 Absatz 5 lautet wie folgt:

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.

Artikel 27 Absatz 1, auf den Absatz 5 verweist, lautet wie folgt:

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. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

- 22 Nach Auffassung der Kommission sind die fraglichen nationalen Maßnahmen zu allgemein, um unter Artikel 27 Absatz 5 zu fallen; soweit sie Neuwagen betreffen, entzögen sie praktisch den fraglichen Wirtschaftssektor der Regelung des Artikels 11, so daß sie außer Verhältnis zu dem angestrebten Ziel stünden. Selbst bei Anwendung des Artikels 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, die wesentlichen Grundsätze und die Struktur der Richtlinie sowie die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts wie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

- 23 Weiter bestreitet die Kommission, daß die streitigen Bestimmungen durch das Bemühen gerechtfertigt seien, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten, aber auch, daß sie echte Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung darstellten. Jedenfalls ließen sich diese Ziele durch Maßnahmen erreichen, die für den größten Teil der Steuerpflichtigen weniger einschneidend seien, beispielsweise durch Kontrollen, die auf der Basis eines Vergleiches der Lager an neuen und in Zahlung genommenen Kraftfahrzeugen und der Verkäufe der Händler durchgeführt werden könnten.
- 24 Die belgische Regierung hält demgegenüber die Abweichung von Artikel 11 für durch Artikel 27 Absatz 5 gerechtfertigt. Soweit Abweichungen der Vereinfachung der Steuererhebung dienen sollten, dürften sie nach Artikel 27 Absatz 1 den Betrag der im Stadium des Endverkaufs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen. Die Richtlinie sehe jedoch keine derartige Begrenzung für nationale Maßnahmen vor, die Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollten, so daß solche Maßnahmen von der ganzen Richtlinie einschließlich der in Artikel 11 niedergelegten Besteuerungsgrundlagen abweichen dürften, ohne daß hiergegen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit oder eine andere weitere Voraussetzung angerufen werden könnte.
- 25 Gleichwohl sei die fragliche Regelung verhältnismäßig, da auf dem Kraftfahrzeugsektor erhebliche Steuerhinterziehungen vorkämen. Dabei werde insbesondere bei der Inzahlungnahme von Gebrauchtwagen der Preis von neuen Kraftfahrzeugen falsch angegeben; ferner würden Steuern abgezogen, die vom Käufer nicht gezahlt worden seien. Diese Hinterziehungen spielten eine beachtliche Rolle beim Haushaltsdefizit und verfälschten auch den Wettbewerb.
- 26 Weiter beruft sich die belgische Regierung auf das Protokoll der Ratstagung, in deren Verlauf die Sechste Richtlinie angenommen worden sei, und die als nach Artikel 27 Absatz 5 aufrechtzuerhaltende abweichende Maßnahme ausdrücklich eine Bestimmung über Mindestbesteuerungsgrundlagen vorsehe. Diese Erklärung laute wie folgt:

„Der Rat und die Kommission kommen überein, daß die in Artikel 27 bezeichneten Maßnahmen zur Verhütung der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung oder zur Vereinfachung auf verschiedene Art und Weise getroffen werden können. Es kann sich zum Beispiel handeln um eine

Steueraussetzung auf einer oder mehreren Stufen, auf welcher sie ansonsten, wäre die Steuer erhoben worden, für den Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet hätte, oder um Bestimmungen mit dem Ziel, eine von den Mitgliedstaaten als ungerechtfertigt angesehene Minderung der Bemessungsgrundlage zu verhindern.“

Die Maßnahmen, die bei neuen Kraftfahrzeugen wie bei Werkswagen der Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen dienen sollen

- 27 Zunächst ist festzuhalten, daß die belgische Regelung über die Besteuerungsgrundlage bei neuen Kraftfahrzeugen und sogenannten Werkswagen älter ist als die Harmonisierung der einschlägigen nationalen Maßnahmen, die mit der Annahme der Sechsten Richtlinie erfolgte. Diese Regelung konnte somit die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht berücksichtigen.
- 28 Für die Aufrechterhaltung solcher Maßnahmen sieht Artikel 27 Absatz 5 die verfahrensmäßige Verpflichtung der Mitgliedstaaten vor, diese der Kommission mitzuteilen; dieser Verpflichtung ist das Königreich Belgien ordnungsgemäß nachgekommen.
- 29 Die mitgeteilten Maßnahmen müssen geeignet sein, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten, dürfen aber grundsätzlich von der in Artikel 11 geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist.
- 30 Unstreitig konnte die belgische Regierung der Auffassung sein, daß auf dem Kraftfahrzeugsektor eine wirkliche Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht, die Maßnahmen der Art rechtfertigt, wie sie nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie aufrechterhalten werden durften. Solche Sondermaßnahmen können gegebenenfalls pauschalierte Elemente umfassen, soweit sie von Artikel 11 nicht weiter abweichen, als dies zur Verhütung der Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen erforderlich ist.
- 31 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 beschränke 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.

- 32 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 fabrikneu oder bereits während sechs Monaten verwendet worden sein, umfassend und systematisch von Artikel 11 abweicht.
- 33 Die Erklärung im Protokoll des Rates, die nach Auffassung der belgischen Regierung die Anwendung einer Mindestbesteuerungsgrundlage deckt, enthält keinen Hinweis, die diese Auffassung rechtfertigen würde.
- 34 Somit ist festzustellen, 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.

Die Maßnahmen, die zur Vereinfachung der Erhebung von Mehrwertsteuer auf Werkswagen dienen sollen

- 35 Soweit die fraglichen Maßnahmen den Katalogpreis als Besteuerungsgrundlage auch für den Verkauf von Werkswagen binnen sechs Monaten nach Beginn der Verwendung festsetzen, rechtfertigt sich aus dem Gesichtspunkt der Vereinfachung der Steuererhebung keine andere Beurteilung. Hinsichtlich der belgischen Steuerregelung für die Verwendung von Werkswagen, die der Steuerpflichtige für private Zwecke entnommen hat, hat die Kommission nicht hinreichend dargetan, daß es sich dabei nicht um eine echte Vereinfachungsmaßnahme handelt, die den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Mehrwertsteuer nur in höchst unerheblichem Maße beeinflussen kann.

Kosten

- 36 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Das Königreich Belgien ist mit seinem Vorbringen im wesentlichen unterlegen. Es hat daher die Kosten zu tragen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1. Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen, daß es als von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme den Katalogpreis als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf im Inland gelieferte oder eingeführte Kraftfahrzeuge aufrechterhielt, ohne daß die Voraussetzungen des Artikels 27 Absatz 5 dieser Richtlinie vorlagen.
2. Im übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Das Königreich Belgien hat die Kosten zu tragen.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keefe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 10. April 1984.

Der Kanzler
P. Heim

Der Präsident
J. Mertens de Wilmars