

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Vierte Kammer)

21. Mai 1985 *

In der Rechtssache 47/84

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Nederlanden in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

Staatssecretaris van Financiën, Den Haag,

gegen

Gaston Schul Douane-Expeditieur BV, Wernhout, Niederlande,

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 95 EWG-Vertrag

erläßt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. Bosco, der Richter P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann und T. F. O'Higgins,

Generalanwalt: M. Darmon

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. März 1985,

folgendes

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

URTEIL

(Tatbestand nicht wiedergegeben)

Entscheidungsgründe

- 1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat dem Gerichtshof durch Urteil vom 15. Februar 1984, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Februar 1984 gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung des Artikels 95 EWG-Vertrag sowie der Vorschriften der Sechsten Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Der Hoge Raad hat über eine Kassationsbeschwerde des Staatssecretaris van Financiën gegen das Urteil zu entscheiden, das der Gerechthof 's-Hertogenbosch am 18. Februar 1983 mit Rücksicht auf das Urteil des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409) erlassen hat.
- 3 In dem Rechtsstreit, der Anlaß zu diesem Urteil gab, ging es darum, in welcher Höhe Mehrwertsteuer bei der Einfuhr eines gebrauchten Sport- und Vergnügungsbootes in die Niederlande im Auftrag und auf Rechnung eines Privatmannes mit Wohnsitz in den Niederlanden, der das Boot in Frankreich von einem anderen Privatmann gekauft hatte, zu erheben war. Nach den nationalen Rechtsvorschriften erhob die niederländische Steuerverwaltung auf diese Einfuhr eine Mehrwertsteuer in Höhe von 18 % des Kaufpreises, den normalen Satz, der innerhalb des Landes auf Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt erhoben wird.
- 4 In dem Urteil vom 5. Mai 1982 werden zunächst die Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems aufgeführt, und dann wird geprüft, welche Bedeutung Artikel 95 EWG-Vertrag für die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat hat, die einer Privatperson von einer anderen Privatperson geliefert werden, denn die von Privatpersonen eingeführten Waren sind bereits mit der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats belastet, da sie bei ihrer Ausfuhr nicht von der Steuer entlastet worden sind. Bei dieser Prüfung

ist der Gerichtshof zu der Schlußfolgerung gelangt, daß Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, nach dem „die Einfuhr von Gegenständen“ der Mehrwertsteuer unterliegt, in einem Sinne auszulegen ist, der den zwingenden Erfordernissen des Vertrages, wie sie sich insbesondere aus Artikel 95 ergeben, entspricht.

- 5 Durch das Urteil ist für Recht erkannt worden, daß die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, insoweit eine höhere inländische Abgabe, als sie gleichartige inländische Waren zu tragen haben, im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag darstellt, als der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird.
- 6 Im Urteil wird dazu ausgeführt, daß soweit eine eingeführte, von einer Privatperson gelieferte Ware, die nach den geltenden Regelungen bei der Ausfuhr nicht von der Steuer befreit werden kann, bei ihrer Einfuhr tatsächlich noch mit einem Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer belastet ist, der bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuerbetrag um den Restbetrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats verringert werden muß, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist. Der so abzuziehende Betrag darf jedoch nicht höher sein als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag.
- 7 Der erneut mit der Sache befaßte Gerichtshof 's-Hertogenbosch stellte fest, daß das fragliche Boot, das im Hoheitsgebiet von Monaco gebaut worden war, nach Frankreich eingeführt wurde und daß die französischen Steuerbehörden zu diesem Zeitpunkt die bei der Einfuhr eines Gegenstands anfallende Mehrwertsteuer erhoben. Da der den französischen Behörden gegenüber deklarierte Wert des Bootes 269 571 FF betrug, belief sich die französische Mehrwertsteuer zum Satz von 17,6 % auf 47 444,49 FF. Ein Jahr später wurde das Boot an einen in den Niederlanden wohnhaften niederländischen Staatsangehörigen gegen einen Betrag von 365 000 FF verkauft, der höher war als der Bruttopreis des Bootes im Zeitpunkt seiner Einfuhr nach Frankreich. Der niederländische Mehrwertsteuersatz betrug 18 %, als das Boot in die Niederlande eingeführt wurde.

- 8 Unter diesen Umständen war der Gerichtshof der Meinung, daß die in Frankreich entrichtete Mehrwertsteuer noch in ihrer Gesamtheit im Wert des Bootes enthalten gewesen sei, als dieses in die Niederlande eingeführt worden sei, da der Verkauf in dieses Land zu einem Preis erfolgt sei, der über den den französischen Finanzbehörden gegenüber deklarierten Wert hinausgegangen sei. Der Gerichtshof vertrat dann die Auffassung, nach dem Urteil des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 dürfe die Summe der Beträge der französischen Mehrwertsteuer und der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr den Betrag der niederländischen Mehrwertsteuer nicht übersteigen, die auf ein von einer Privatperson im niederländischen Hoheitsgebiet geliefertes ähnliches Boot von gleichem Wert, ohne Steuer, erhoben werde. Dazu müsse der Wert bei der Einfuhr in der Weise berechnet werden, daß die französische Steuer von dem bei der Einfuhr in die Niederlande tatsächlich gezahlten Preis abgezogen werde; davon ausgehend müsse die niederländische Steuer in Höhe von 18 % berechnet werden, von der die tatsächlich entrichtete französische Steuer abzuziehen sei.
- 9 Vor dem Hoge Raad machte die Finanzverwaltung geltend, Artikel 95 EWG-Vertrag, so wie er durch das Urteil des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 ausgelegt werde, verpflichte die Finanzbehörden, von der bei der Einfuhr zu zahlenden Mehrwertsteuer den Restbetrag der Mehrwertsteuer abzuziehen, die im Ausfuhrstaat erhoben worden sei und mit der die Ware noch belastet sei. Diese Vorschrift beziehe sich jedoch nicht auf die Besteuerungsgrundlage, die nichts anderes als der bei der Einfuhr gezahlte Preis sein könne, wie sich sowohl aus den niederländischen Rechtsvorschriften als auch aus der Sechsten Richtlinie (Artikel 11 Teil B Absatz 1 Buchstabe a) ergebe. Der Gerichtshof habe daher eine unrichtige Berechnungsmethode angewandt.
- 10 Der Hoge Raad hat festgestellt, daß die Lösung des aufgeworfenen Problems von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängige und daß dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen seien. Diese Fragen haben folgenden Wortlaut:
- „1) Erhebt ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr einer Ware aus einem anderen Mitgliedstaat, die von einem Nichtsteuerpflichtigen (einer Privatperson) geliefert worden ist, Mehrwertsteuer, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, muß dann der Einfuhrmitgliedstaat, um zu verhindern, daß diese Steuer eine höhere inländische Abgabe im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag darstellt, den Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist,

- a) in der Weise berücksichtigen, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage für die bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuer einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird, oder
- b) in der Weise, daß der genannte Betrag allein von der bei der Einfuhr fälligen Mehrwertsteuer abgezogen wird?

2) Wie ist in dem unter 1 genannten Fall der dort bezeichnete Betrag zu berechnen?“

- 11 Diese Fragen gehen dahin, ob der Restbetrag der Steuer, mit der die eingeführte Ware beim Verkauf durch eine Privatperson an eine andere Privatperson belastet ist, nur bei der Berechnung des Betrags der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr oder auch bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage zu berücksichtigen ist (erste Frage). Außerdem fragt das vorlegende Gericht danach, wie dieser Restbetrag, mit dem die Ware belastet ist, zu berechnen ist (zweite Frage).

Allgemeine Überlegungen

- 12 Die Kommission trägt vor, die mit dem Urteil vom 5. Mai 1982 begründete Rechtsprechung könne Anlaß zu gewissen Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung des Mehrwertsteuersystems auf die Einfuhr von Gegenständen geben, die von Privatpersonen an Privatpersonen geliefert würden. Die Kommission habe sich in enger Zusammenarbeit mit den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten bemüht, für bestimmte praktische Probleme Lösungen in Form von Rechtsvorschriften zu finden. Aufgrund dieser Arbeiten habe sie einen Vorschlag für eine neue Richtlinie formuliert, der dem Rat am 23. Juli 1984 vorgelegt worden sei (Vorschlag einer sechzehnten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Gemeinsame Regelung für bestimmte Gegenstände, die endgültig mit der Mehrwertsteuer belastet worden sind und von einem Endverbraucher eines Mitgliedstaats aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, ABl. C 226, S. 2).
- 13 Die zu klärenden praktischen Fragen bestünden insbesondere darin, wie die in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer zu berücksichtigen sei, ohne daß der Einfuhrmitgliedstaat eine Einbuße bei den Steuereinnahmen erleide, wie der im Kaufpreis enthaltene Restbetrag der Steuer zu berechnen sei, wie die

Behörden eines Einfuhrmitgliedstaats die im Ausfuhrmitgliedstaat zur Zeit des ersten Kaufes geltenden Mehrwertsteuersätze erfahren könnten, wie der Betrag der im Verkaufspreis enthaltenen restlichen Steuer zu berechnen sei, wenn mehrere Transaktionen in drei oder vier verschiedenen Mitgliedstaaten stattgefunden hätten, wie die Beweisprobleme zu lösen seien, wie die Rechtslage sei, wenn der Preis des Gebrauchsgegenstands höher als der Preis des Gegenstands im Neuzustand sei, und schließlich, ob eine Steuerbefreiung vorzusehen sei.

- 14 Die Kommission ist aufgrund der erfolgten Vorarbeiten und Konsultationen zu der Schlußfolgerung gelangt, daß der einzige Weg, der dem Grundgedanken des Urteils vom 5. Mai 1982 entspreche, darin bestehe, für den genannten Fall eine Verpflichtung des Ausfuhrmitgliedstaats zu begründen, dem Ausführer den restlichen Teil der Steuer, mit der der Gegenstand noch belastet sei, zu erstatten, so daß die Erhebung einer Mehrwertsteuer bei der Einfuhr auf der Grundlage des Betrages möglich werde, der bei der Erstattung zugrunde gelegt worden sei. Dagegen müsse eine andere Lösung für den Fall vorgesehen werden, daß der Wert des betreffenden Gegenstands gestiegen sei. In diesem Fall müsse keine Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr erstattet werden, sondern bei der Einfuhr sei die Mehrwertsteuer nur auf den Unterschied zwischen dem Preis des Gebrauchsgegenstands und dem des Gegenstands im Neuzustand zu erheben. Alle diese Lösungen könnten jedoch nur durch den Erlaß von Rechtsvorschriften verwirklicht werden, nämlich durch die Änderung der nationalen Gesetze über die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr auf der Grundlage einer neuen Richtlinie des Rates.
- 15 Dazu ist zu bemerken, daß die praktische Anwendung des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Mehrwertsteuersystems zu Fällen einer Doppelbesteuerung im innergemeinschaftlichen Handel geführt hat, für die der vorliegende Fall ein Beispiel ist. Eine Anwendung der Artikel 2 und 11 der Sechsten Richtlinie, bei der die Auswirkung der in Artikel 95 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsätze auf die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht berücksichtigt würde, hätte nämlich bei der Lieferung eines Gegenstands durch einen Nichtsteuerpflichtigen an eine in einem anderen Mitgliedstaat wohnende Privatperson zur Folge, daß auf diesen Gegenstand bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer zum vollen Satz erhoben würde, während der Gegenstand mit der im Ausfuhrmitgliedstaat gezahlten Mehrwertsteuer belastet bliebe.
- 16 Im Urteil vom 5. Mai 1982 ist bereits festgestellt worden, daß die Schaffung eines Systems vollkommener Wettbewerbsneutralität, das eventuell die vollständige Entlastung bei der Ausfuhr mit sich bringt, zwar Sache des Gemeinschaftsgesetz-

gebers ist, daß Artikel 95 EWG-Vertrag es jedoch, solange ein solches System nicht eingeführt ist, verbietet, daß ein Einfuhrmitgliedstaat seine Mehrwertsteuerregelung auf eingeführte Erzeugnisse in einer Weise anwendet, die zu den Grundsätzen dieser Vorschrift im Widerspruch steht.

- 17 Daraus folgt, daß bis zu einer legislativen Lösung bei der Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr die Auswirkungen des Artikels 95 EWG-Vertrag zu berücksichtigen sind. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof Leitlinien festzulegen, die mit Artikel 95 EWG-Vertrag vereinbar sind, die dem allgemeinen Aufbau der Sechsten Richtlinie entsprechen und die einfach genug sind, um in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewandt werden zu können.

Die Besteuerungsgrundlage (erste Frage)

- 18 Die niederländische Regierung vertritt in ihren Erklärungen die Auffassung, die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr werde auf den Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr erhoben und dieser Wert umfasse alle früher gezahlten Steuern einschließlich der Mehrwertsteuer. Dieselben Grundsätze würden auch bei Transaktionen im Inland angewendet: Auf Transaktionen zwischen Privatpersonen und Steuerpflichtigen, die Gebrauchtgegenstände betreffen, werde die aufgrund des Kaufpreises einschließlich aller Steuern berechnete Mehrwertsteuer erhoben.
- 19 Nach Meinung der französischen Regierung ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen für die Anwendung der Mehrwertsteuer, daß unter Besteuerungsgrundlage nur ein Wert ohne Steuer zu verstehen sei. Die Frage sei also nur die, ob die früher in einem anderen Mitgliedstaat bezahlte Mehrwertsteuer von den Finanzbehörden als eine Steuer angesehen werden könne, mit der die Ware noch belastet sei; diese Frage sei aber im Urteil vom 5. Mai 1982 bejaht worden.
- 20 Der Zollspediteur, der das fragliche Boot eingeführt hat, und die Kommission sind der Auffassung, dieses Urteil beruhe auf einem Vergleich zwischen der Lage, die bei einer durch einen Privatmann eingeführten Ware bestehe, mit der Lage, die bei einer im Einfuhrmitgliedstaat hergestellten und in den Verkehr gebrachten und dann von einem Privatmann gekauften Ware gegeben sei. Dieser Vergleich impli-

ziere, daß die Besteuerungsgrundlage in beiden Fällen die gleiche sei, nämlich ein Wert ohne Steuern.

- 21 Der Gerichtshof hat in dem genannten Urteil ausgeführt, daß das Verbot des Artikels 95 mißachtet würde, wenn eingeführte Waren der für gleichartige inländische Waren geltenden Mehrwertsteuer unterworfen werden könnten, ohne daß der Teil der Mehrwertsteuer berücksichtigt würde, mit dem diese Waren bei ihrer Einfuhr noch belastet sind. Daraus folgt, daß dieser Teil der Mehrwertsteuer nicht zur Besteuerungsgrundlage gehört, die zur Berechnung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr dient, da die Besteuerungsgrundlage bei den gleichartigen inländischen Waren ebenfalls ein Wert ohne Steuern ist.
- 22 Diese Schlußfolgerung impliziert, wie das vorlegende Gericht in der ersten Frage unter a) angegeben hat, daß der Restbetrag der Steuer, mit der die Ware belastet ist, nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und daß er außerdem von dem bei der Einfuhr fälligen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen ist.
- 23 Die erste Frage ist demnach dahin zu beantworten, daß bei der Berechnung der Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat auf eine von einem Nichtsteuerpflichtigen gelieferte Ware bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, der Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, in der Weise zu berücksichtigen ist, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird.

Der Restbetrag der Mehrwertsteuer, mit der die Ware belastet ist (zweite Frage)

- 24 Die zweite Frage bezieht sich auf die Berechnung des restlichen Teils der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist.
- 25 Im Urteil vom 5. Mai 1982 ist festgestellt worden, daß dieser Restbetrag nicht höher als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag sein darf. Der Gerichtshof 's-Hertogenbosch hat aufgrund dieser Feststellung die Auffassung vertreten, daß der noch im Wert der Ware enthaltene Restbetrag der

Steuer bei einer Steigerung des Wertes der Ware zwischen dem Zeitpunkt der letzten Erhebung von Mehrwertsteuer im Ausfuhrstaat und dem der Einfuhr gleich dem Betrag der Mehrwertsteuer ist, der im Ausfuhrstaat tatsächlich gezahlt worden ist.

- 26 Die niederländische und die französische Regierung sind der Auffassung, man könne nicht davon ausgehen, daß der im Ausfuhrstaat erhobene Mehrwertsteuerbetrag in vollem Umfang im Wert der Ware enthalten sei, da diese in der Zwischenzeit zum Gebrauchtgegenstand geworden sei. Unter dem im Urteil vom 5. Mai 1982 genannten Restbetrag sei daher nur der Teil der im Ausfuhrstaat erhobenen Mehrwertsteuer zu verstehen, bei dem man annehmen könne, daß er nicht einer Benutzung der Ware in diesem Staat entsprochen habe.
- 27 Aus diesem Grund schlagen die beiden Regierungen die Anwendung einer Regel für die Abschreibung der im Ausfuhrstaat erhobenen Steuer vor. Da eine Abschreibung nach Maßgabe der Lebensdauer des eingeführten Gegenstands wegen der Unterschiede der in den einzelnen Mitgliedstaaten und in den verschiedenen Tätigkeitsbereichen bestehenden Gewohnheiten zu unbestimmt und damit nicht annehmbar sei, müsse man sich nach dem System richten, das in Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei nach Benutzung veräußerten Investitionsgütern vorgesehen sei. Ein solches System bringe eine Tilgung innerhalb von fünf Jahren mit sich und habe daher zur Folge, daß der im Wert des eingeführten Gegenstands enthaltene Restbetrag der Mehrwertsteuer der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich erhobenen Steuer abzüglich eines Fünftels je Kalenderjahr oder Teil eines Kalenderjahres, das seit dieser Erhebung abgelaufen sei, entspreche.
- 28 Die Kommission hat dieser Betrachtungsweise widersprochen. Sie macht geltend, die vorgeschlagene Methode laufe auf eine Form der pauschalen Berechnung des Steuerrestbetrages hinaus, während die Sechste Richtlinie auf dem Grundsatz beruhe, daß die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr auf den tatsächlichen Preis bei der Einfuhr zu erheben sei. Außerdem stellten die durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie erfaßten Verhältnisse bei Investitionsgütern einen Sonderfall dar, der in keiner Weise mit der Situation bei den von einer Privatperson eingeführten Gebrauchtgegenständen vergleichbar sei.
- 29 Die Firma Schul ist der Auffassung, die Tilgung der im Ausfuhrstaat erhobenen Steuer führe in den meisten Fällen zu einer Verringerung des Wertes der Ware.

Deshalb müsse die Berechnung des Restbetrages auf der Grundlage des im Ausfuhrmitgliedstaat geltenden Mehrwertsteuerprozentsatzes erfolgen, wobei davon auszugehen sei, daß dieser Betrag nicht höher als der tatsächlich in diesem Staat entrichtete Betrag sein dürfe. Bei einer Steigerung des Wertes des Gegenstands entspreche der Restbetrag daher dem tatsächlich entrichteten Betrag, wie der Gerichtshof 's-Hertogenbosch in seinem Urteil vom 18. Februar 1983 bereits festgestellt habe.

- 30 Die Kommission hat sich schließlich in der mündlichen Verhandlung dieser Auffassung angeschlossen.
- 31 Der Gerichtshof macht sich diesen Standpunkt nach Abwägung der Argumente der einen und der anderen Seite zu eigen. Ein pauschales System wie das von der niederländischen und der französischen Regierung vorgeschlagene hätte den Nachteil, daß es sich zu weit von der Regelung der Sechsten Richtlinie entfernen würde, um durch richterliche Auslegung weiter entwickelt werden zu können. Die vom Gerichtshof 's-Hertogenbosch gewählte Methode bleibt — was auch ihre eigentlichen Vorzüge sein mögen — nahe an dieser Regelung, sie ist praktikabel und beachtet die Bestimmungen des Artikels 95 EWG-Vertrag.
- 32 Diese Methode steht nämlich im Einklang mit der Auslegung, die im Urteil vom 5. Mai 1982 dem Artikel 95 EWG-Vertrag und den Vorschriften der Sechsten Richtlinie gegeben worden ist. Sie kann ohne große praktische Schwierigkeiten von den Finanzverwaltungen angewandt werden, da bei einer Wertminderung des Gegenstands die in diesem Wert noch enthaltene Reststeuer zum Zeitpunkt der Einfuhr in der Weise berechnet wird, daß der tatsächlich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuerbetrag um den Prozentsatz der festgestellten Wertminderung verringert wird, während bei einer Wertsteigerung des Gegenstands dieser Restbetrag einfach dem Betrag der tatsächlich erhobenen Steuer entspricht.
- 33 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß, wie bereits im Urteil vom 5. Mai 1982 festgestellt worden ist, der Nachweis der Tatsachen, die die Berücksichtigung der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, die zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, rechtfertigen, dem Importeur obliegt.

- 34 Aus dem Vorstehenden folgt, daß der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuerbetrag, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist,
- bei einer Wertminderung der Ware zwischen dem Zeitpunkt der letzten Mehrwertsteuererhebung im Ausfuhrmitgliedstaat und dem der Einfuhr dem im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, verringert um den Prozentsatz dieser Wertminderung,
 - bei einer Wertsteigerung der Ware während dieses Zeitraums dem vollen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuer entspricht.

Kosten

- 35 Die Auslagen der Regierung der Niederlande, die Regierung der Französischen Republik und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 15. Februar 1984 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1) Bei der Berechnung der Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat auf eine von einem Nichtsteuerpflichtigen gelieferte Ware bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, 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.

- 2) Der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuerbetrag, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, entspricht
- bei einer Wertminderung der Ware zwischen dem Zeitpunkt der letzten Mehrwertsteuererhebung im Ausfuhrmitgliedstaat und dem der Einfuhr dem im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, verringert um den Prozentsatz dieser Wertminderung,
 - bei einer Wertsteigerung der Ware während dieses Zeitraums dem vollen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuer.

Bosco

Pescatore

Koopmans

Bahlmann

O'Higgins

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. Mai 1985.

Der Kanzler

Der Präsident der Vierten Kammer

P. Heim

G. Bosco