

SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT
CHRISTINE STIX-HACKL
vom 10. Juli 2003¹

I — Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren betrifft die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie). Dabei geht es um die Frage, ob lebende Tiere im Allgemeinen und Pferde im Besonderen als Gebrauchsgüter angesehen werden können.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Einschlägig ist hier die Bestimmung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie. Diese

Vorschrift, die durch die Richtlinie 94/5/EG² eingefügt wurde, trägt den Titel „Sonderregelung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten“.

3. Artikel 26a Teil B legt eine Sonderregelung für steuerpflichtige Wiederverkäufer fest. Danach unterliegen Lieferungen u. a. von Gebrauchsgütern durch steuerpflichtige Wiederverkäufer einer Differenzbesteuerung. Die zu besteuerte Differenz entspricht dabei dem Unterschied zwischen dem Wiederverkaufspreis und dem Einstandspreis. Erfasst werden Gebrauchsgüter, die dem Wiederverkäufer etwa von einem Nichtsteuerpflichtigen geliefert werden.

4. Artikel 26a Teil A enthält eine Reihe von Legaldefinitionen. Die Legaldefinition des

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG — Sonderregelung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten (ABl. L 60, S. 16).

Begriffes „Gebrauchtgegenstände“ findet sich in Artikel 26a Teil A Buchstabe d. Sie lautet:

„ ‚Gebrauchtgegenstände‘ bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und Edelmetalle oder Edelsteine gemäß der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind;“

B — *Nationales Recht*

5. In Kapitel 9 a des Mervärdeskattelag (1994:200) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) finden sich besondere Bestimmungen über Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Gebrauchtgegenstände sind gemäß Kapitel 9 a § 4 Gegenstände, die in Gebrauch waren oder die — mit bestimmten, in dieser Rechtssache nicht anwendbaren Ausnahmen — in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind.

6. Die Vorschriften in Kapitel 9 a Mehrwertsteuergesetz sind als Anpassung an die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auf diesem Gebiet abgefasst.

III — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

7. Die Förvaltnings AB Stenholmen (im Folgenden: Stenholmen) beabsichtigt, junge Pferde von Privatpersonen zu erwerben, um sie zu Reitpferden auszubilden und dann weiterzuverkaufen. Um sich Klarheit über die steuerlichen Konsequenzen der geplanten Tätigkeit zu verschaffen, richtete Stenholmen folgende Frage an den Skatterättsnämnd:

Ist ein Pferd — das als unausgebildetes junges Pferd von einer Privatperson (die kein Züchter ist) erworben und nach der Ausbildung zum Reitpferd verkauft wird — zum Verkaufszeitpunkt als Gebrauchtgegenstand anzusehen, sodass die Vorschriften über die Differenzbesteuerung Anwendung finden können?

8. Der Skatterättsnämnd verneinte die Frage durch einen Vorbescheid vom 12. November 2001, der auf folgende Gründe gestützt war:

9. Kapitel 9 a Mehrwertsteuergesetz enthalte Vorschriften über die so genannte Differenzbesteuerung des Umsatzes eines steuerpflichtigen Wiederverkäufers u. a. mit Gebrauchtgegenständen. Gebrauchtgegenstände seien gemäß § 4 Gegenstände, die in Gebrauch gewesen oder die in ihrem

derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar seien, ausgenommen, vereinfacht ausgedrückt, Grundstücke, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten sowie Gegenstände, die ganz oder zu einem wesentlichen Teil aus Gold, Silber oder Platin bestünden, einschließlich ungefasste natürliche oder synthetische Edelsteine. Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, auf die die Bestimmungen des Kapitels 9 a gleichfalls anwendbar seien, seien Gegenstand eigener Definitionen in den folgenden §§ 5 bis 7. Steuerpflichtiger Wiederverkäufer sei gemäß § 8 Absatz 1 ein Steuerpflichtiger, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten zum Zwecke des Wiederverkaufs kauft oder einführt.

der Gegenstand, abgesehen davon, dass er in Gebrauch gewesen sei, in seinem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sei. Die Eigenschaft des Gegenstands als einen gebrauchten dürfte damit definitionsgemäß beim Erwerb des Gegenstands durch den — späteren — Wiederverkäufer zu beurteilen sein. Dies könne auch den Bestimmungen entnommen werden, in denen der Begriff des steuerpflichtigen Wiederverkäufers definiert werde. Der Gegenstand werde somit in demselben Zustand weiterverkauft, in dem er erworben worden sei, oder — so dürfe wohl vorausgesetzt werden — wenn er kaputt sei und ihm daher eine für den Gegenstand normale und erwartete Funktion fehle, nachdem er durch Instandsetzung wieder verwendbar gemacht worden sei.

10. Gegenstände seien gemäß Kapitel 1 § 6 Mehrwertsteuergesetz materielle Dinge, u. a. Grundstücke und Gas einschließlich Wärme, Kälte und elektrische Energie. Lebende Tiere seien laut Skatterättsnämnd nach dieser Definition Gegenstände im Sinne der Mehrwertsteuer. Im vorliegenden Fall stelle sich jedoch die Frage, ob Pferde, die erworben worden seien, um sie — nach einer gewissen Dressur — wieder zu verkaufen, Gebrauchsgüter seien, auf die die Vorschriften über die Differenzbesteuerung angewandt werden könnten. Gegenstände, wie z. B. Inventar, die zur Verwendung bei einer Tätigkeit bestimmt seien, fielen nicht darunter, da kein Wiederverkauf beabsichtigt sei.

12. Daraus folge offenbar, dass der Gegenstand vor seinem Wiederverkauf, solange er im Besitz des Wiederverkäufers gewesen sei, nicht auf andere Weise als durch Instandsetzung oder Ähnliches Eigenschaften erhalten haben dürfe, die seinen Wert beeinflussten. Dies müsse unabhängig davon gelten, ob die Eigenschaften durch einen biologischen Vorgang oder auf andere Weise hinzukämen. Lebende Organismen, die wüchsen, machten, unabhängig davon, ob es sich um Tiere oder um Pflanzen handle, in ihrem Leben Veränderungen solcher Art durch, dass sie in mehr oder minder großem Ausmaß ständig neue Eigenschaften erhielten, die ihren Wert beeinflussen könnten.

11. Der Definition des Begriffes „Gebrauchsgut“ sei zu entnehmen, dass

13. Darüber hinaus sei zu beachten, dass, abgesehen von dem Begriff „Gebrauchsgut“, kein Zweifel daran bestehe, dass bei Gegenständen im Sinne von Kapitel

9 a Mehrwertsteuergesetz von toten Sachen auszugehen sei, die, mit Ausnahme bestimmter Sammlungsstücke, „hergestellt“ worden seien. Im normalen Sprachgebrauch dürfte der Begriff des Gebrauchtgegenstandes solchen Sachen vorbehalten sein und sich nicht auf lebende Organismen erstrecken. Auch das Wort Instandsetzung deute an, dass es um etwas gehe, das hergestellt worden sei und dessen Funktion durch die Instandsetzung wiederhergestellt werde.

wertsteuerrechts. Ein lebendes Tier als „gebraucht“ anzusehen, sei allerdings mit dem allgemeinen Sprachgebrauch schwer vereinbar. Die Frage, was unter den Begriff des Gebrauchtgegenstandes fällt, sei dem Gerichtshof offenbar bisher nicht zur Entscheidung vorgelegt worden.

14. Angesichts dessen sowie der Tatsache, dass dem Tier außerdem im vorliegenden Fall Fertigkeiten von Reitpferden vermittelt würden, die es zuvor nicht oder jedenfalls beim Erwerb durch Stenholmen nicht in dem Umfang wie im Zeitpunkt des Wiederverkaufs besessen habe, könne der Verkauf von Pferden nicht zu den Umsätzen von Gebrauchtgegenständen gezählt werden. Die Bestimmungen in Kapitel 9 a Mehrwertsteuergesetz seien daher auf die Umsätze von Stenholmen nicht anwendbar.

17. Das Regeringsrätt hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung des Begriffes und hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt:

a) Kann ein Tier als ein Gebrauchtgegenstand angesehen werden?

15. Stenholmen erhob gegen diesen Vorbescheid Klage zum Regeringsrätt (Oberster Verwaltungsgerichtshof) und beantragte, die Frage zu bejahen. Das Riksskatteverk (Steuerverwaltung) beantragte, den Vorbescheid zu bestätigen.

b) Für den Fall, dass diese Frage bejaht wird, wird um Beantwortung folgender Frage gebeten.

16. Nach Auffassung des Regeringsrätt sind Tiere und andere lebende Organismen zweifellos Gegenstände im Sinne des Mehr-

c) Ist ein Tier, das bei einer Privatperson (die kein Züchter ist) erworben und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird, als Gebrauchtgegenstand anzusehen?

IV — Zur ersten Vorlagefrage

18. Die erste Vorlagefrage zielt auf die Auslegung von Artikel 26a, Teil A, Buchstabe d der Sechsten Richtlinie ab.

A — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

19. *Stenholmen* geht zunächst auf die vor und von den nationalen Behörden vertretenen Standpunkte ein. Des Weiteren weist *Stenholmen* auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes³ zur rechtlichen Beurteilung von Tieren als Waren im Sinne des Mehrwertsteuerrechts hin. Aus der Legaldefinition von Artikel 26a Teil A Buchstabe d folge nichts anderes. Ebenso legten das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie das mit dem System der Differenzbesteuerung verfolgte Ziel der wettbewerblichen Gleichbehandlung des Handels mit Gebrauchtgegenständen die Erfassung von Tieren nahe.

20. Nach Auffassung des *Riksskatteverk* seien Tiere zwar als Gegenstände im Sinn der Sechsten Richtlinie anzusehen, jedoch nicht als Gebrauchtgegenstände im Sinn von Artikel 26a. Tiere seien deshalb ausgeschlossen, weil sie weder in dem Zustand, in dem sie gekauft, noch instand gesetzt,

wiederverkauft werden könnten. Noch nicht ausgebildete Pferde könnten ebenso wenig wie andere lebende Organismen und deren Früchte, etwa Beeren und Champignons, als gebrauchte Gegenstände angesehen werden. Zudem sei zu vermeiden, dass überhaupt keine Steuer anfalle.

21. Die *Kommission* geht davon aus, dass Anhang A der Sechsten Richtlinie auch die Viehzucht erfasse, Anhang C führe u. a. Pferde an. Daraus folge, dass auch Pferde als Gebrauchtgegenstände zu qualifizieren seien.

B — Würdigung

22. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Vorlagefrage dahin geht, ob auch Tiere als Gebrauchtgegenstände im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie angesehen werden *können* und nicht, ob sie auf jeden Fall als solche anzusehen *sind*.

23. Des Weiteren ist zu betonen, dass für die Lösung dieser mehrwertsteuerrechtlichen Frage die zivilrechtliche Einordnung von Tieren als Sachen oder als eigene

³ — Urteil vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 10/87 (*Tattersalls Ltd*, Slg. 1988, 3281).

Kategorie irrelevant ist. Denn erstens ist der Begriff Gebrauchsgegenstand gemeinschaftsautonom auszulegen und zweitens würde die zivilrechtliche Auslegung dem gerade im Mehrwertsteuerrecht wichtigen Grundsatz der einheitlichen Auslegung widersprechen, weil es ausgehend von den unterschiedlichen zivilrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten zu einer von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlichen Auslegung und Anwendung des relevanten Gemeinschaftsrechts kommen würde.

24. Bereits ein Blick in die den Gegenstand dieses Verfahrens bildende Sechste Richtlinie weist den Weg zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage. So führt Anhang A II, Nummer 1 auch die „Viehhaltung“ ausdrücklich an. Somit werden Leistungen im Zusammenhang mit Vieh, also Tieren, ausdrücklich einbezogen.

25. Die Legaldefinition des Begriffes „Gebrauchsgegenstände“ in Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie erfasst nur „bewegliche körperliche Gegenstände“. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass weder diese noch eine andere Bestimmung Tiere vom Anwendungsbereich der Sonderregelung des Artikels 26a ausdrücklich ausnimmt. Auch die in dieser Vorschrift normierten Tatbestandsmerkmale lassen nicht von vornherein den Schluss zu, dass Tiere keine Gebrauchsgegenstände im Sinne der Sechsten Richtlinie sein können.

26. Hinsichtlich des ersten Tatbestandsmerkmals „Gegenstände“ ist auf ein Urteil des Gerichtshofes hinzuweisen, wonach auch Pferde als Gegenstände des Umsatzsteuerrechtes anzusehen sind⁴.

27. Das zweite Tatbestandsmerkmal „beweglich“ spricht dafür, dass auch Tiere erfasst sind. Denn Tiere — im vorliegenden Verfahren geht es um lebende Pferde — können sich im Unterschied zu vielen Gegenständen grundsätzlich selbst bewegen.

28. Auch das dritte Tatbestandsmerkmal „körperlich“ wird von Tieren, und somit auch von Pferden, erfüllt, handelt es sich dabei doch um Wesen mit einem Körper.

29. Bleibt die vierte Voraussetzung, nämlich dass die Gegenstände „in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind“. Das kann auch auf Tiere zutreffen.

30. Dem steht nicht entgegen, dass Tiere — und nicht nur Pferde — auch ausgebildet

4 — Urteil in der Rechtssache 10/87 (zitiert in Fußnote 3).

werden können und dadurch auch auf andere Weise als vorher verwendet werden können, also z. B. bei Pferden nach einer Grundausbildung auch als Dressur- oder Springpferde oder gar als Vielseitigkeitspferde.

brauchtgegenstände anzusehen wären. Eine Beantwortung wäre schon aus prozessualen Gründen unzulässig, weil sich diese Fragen im Ausgangsrechtsstreit konkret nicht stellen.

31. Insbesondere die Pferde, um die es im vorliegenden Verfahren geht, waren schon vor dem Ankauf durch Stenholmen „in ihrem derzeitigen Zustand“ verwendbar, sie sollten nur weiter ausgebildet werden. Nicht selten werden nämlich Pferde von ihren Besitzern, selbst nachdem sie bereits auf Turnieren zum Einsatz gekommen sind, weiterverkauft oder eingetauscht. Der Erwerber kann entweder ein anderer Privater sein oder eben ein Händler, der das Pferd — in unserem Fall nach weiterer Ausbildung — wiederverkauft.

34. Abschließend ist auf den Zweck der durch die Richtlinie 94/5 eingefügten Vorschrift von Artikel 26a hinzuweisen, der darin liegt, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Eine solche entstünde aber gerade, wenn in bestimmten Fällen nicht nur die Differenz, sondern der gesamte Wert besteuert würde.

32. Selbst wenn man durchaus die Auffassung vertreten kann, dass es Fälle gibt, in denen ein Tier nicht als Gebrauchtgegenstand anzusehen ist, darf man daraus nicht schließen, dass Tiere grundsätzlich nicht als Gebrauchtgegenstand angesehen werden können. Aber gerade auf diese grundsätzliche Möglichkeit zielt die Frage des vorliegenden Gerichts.

35. Ferner sollen mit der Regelung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie auch Wettbewerbsnachteile für Händler von Gebrauchtgegenständen vermieden werden. Zu dieser Gruppe von Wirtschaftstreibern gehören aber nicht nur Antiquitätenhändler, sondern es können eben auch Pferdehändler dazugehören.

33. In diesem Verfahren sind also nicht die vom Riksskatteverk auch aufgeworfenen Fragen zu klären, ob auch neugeborene Pferde oder gepflückte Beeren als Ge-

36. Auf die erste Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass ein Tier grundsätzlich als Gebrauchtgegenstand im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann.

V — Zur zweiten Vorlagefrage

39. Im Übrigen würden auch andere Mitgliedstaaten auf Pferde das System der Differenzbesteuerung anwenden.

A — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

37. *Stenholmen* vertritt die Auffassung, dass die Anwendung der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände nicht von deren Eigenschaften abhängen dürfe. Nach der Legaldefinition von Artikel 26a Teil A Buchstabe d sei entscheidend, dass es sich um „bewegliche körperliche Gegenstände“ handle. Deshalb dürfe nicht zwischen verschiedenen Arten (Ausbildungsstufen) von Pferden unterschieden werden. Diese seien nämlich nicht als neuer Gegenstand im Sinne des Urteils in der Rechtssache *Van Dijk's Boekhuis* anzusehen⁵. Es dürfe nicht danach differenziert werden, von wem ein Gegenstand gekauft werde, d. h., ob ein Pferd vom Züchter oder von jemandem anderen, etwa einem Privaten, gekauft werde.

40. Das *Riksskatteverk*, das auf die zweite Vorlagefrage nur hilfsweise eingeht, sieht die wirtschaftliche Tätigkeit nicht im Wiederverkauf, sondern in der Ausbildung des Pferdes. Artikel 26a der Sechsten Richtlinie gelte jedoch lediglich für den Fall, dass eine Ware im Hinblick auf ihren Wiederverkauf gekauft werde. Die Tätigkeit der Ausbildung bestehe aber gerade in der Veränderung der Ware Pferd. Es handle sich dabei um die gewöhnliche Tätigkeit des Kaufes zum Zweck der Veränderung und des darauf folgenden Wiederverkaufs. Würde man nur die Differenz besteuern, könnte das in bestimmten Fällen dazu führen, dass nur der in der letzten Phase der Kette erzielte Mehrwert besteuert würde.

41. Nach Auffassung der *Kommission* spiele nicht die zukünftige Verwendung des Pferdes eine Rolle, sondern die wirtschaftlichen Vorgänge, deren Gegenstand das Pferd vor seinem Verkauf an den Steuerpflichtigen war.

38. Die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung hänge allein von der Erfüllung der Voraussetzungen von Artikel 26a Teil B Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ab. Diese seien jedoch nicht Gegenstand der Vorlagefrage.

42. Des Weiteren weist die *Kommission* darauf hin, dass das Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft die Doppelbesteuerung vermeiden solle. Das Mehrwertsteuersystem erfasse zwar keine neugeborenen Tiere, die vor ihrer Lieferung an den Wiederverkäufer noch keiner Mehrwertsteuer unterlagen,

⁵ — Urteil vom 14. Mai 1985 in der Rechtssache 139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*, Slg. 1985, 1405).

jedoch Tiere, die zuerst einem Nichtsteuerpflichtigen geliefert und dann an einen Wiederverkäufer verkauft wurden.

B — Würdigung

43. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass auch die zweite Vorlagefrage nur einen bestimmten Aspekt der Sonderregelung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie, d. h. des Systems der Differenzbesteuerung, betrifft, und zwar die Anwendungsvoraussetzung „Gebrauchtgegenstände“. Es geht also auch hier um die Auslegung von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie, doch hat die zweite im Unterschied zur ersten Vorlagefrage nicht das allgemeine Rechtsproblem der Einordnung von Tieren überhaupt zum Gegenstand, sondern — ausgehend vom Ausgangsverfahren — die spezielle Qualifizierung eines Tieres, das bei einer Privatperson, die kein Züchter ist, erworben und — nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung — weiterverkauft wird, als Gebrauchtgegenstand.

44. Diese Rechtsfrage stellt sich im Lichte des Mehrwertsteuerrechts vor folgendem wirtschaftlichen Hintergrund:

Im vorliegenden Verfahren besteht zwar wie üblich eine Absatzkette, doch besteht diese abgesehen vom Endverbraucher nicht nur aus Unternehmern. Vielmehr ist eines der Glieder ein Nichtsteuerpflichtiger, näm-

lich ein Privater. Ob dieser sein Pferd, das er einem Steuerpflichtigen, nämlich dem so genannten Wiederverkäufer, verkauft, von einem Privaten oder von einem Händler, z. B. dem Züchter, erworben hat, spielt hier keine Rolle. Der Wiederverkäufer erwirbt das Pferd, um es auszubilden. Nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens handelt es sich genau genommen um eine neuerliche Ausbildung eines schon ausgebildeten Pferdes.

45. Dass innerhalb der Kette ein Privater auftritt, ist zwar eine Besonderheit gegenüber den „normalen“ Absatzketten, doch tritt sie nicht nur im Pferdehandel auf. Die Vorschrift von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie enthält selbst wichtige Beispiele von Gegenständen, die häufig bei Privaten erworben werden, wie Schmuck oder Antiquitäten.

46. Aus unseren Ausführungen zur ersten Vorlagefrage betreffend den Wortlaut von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie folgt in Bezug auf die zweite Vorlagefrage, dass auch solche Tiere, die bei einer Privatperson, die kein Züchter ist, erworben werden, als Gebrauchtgegenstand angesehen werden können. Genau genommen betrifft der Erwerb bei einem Privaten allerdings nicht die Qualifizierung als Gebrauchtgegenstand, sondern stellt eine andere Anwendungsvoraussetzung für die Sonderregelung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie dar.

47. Dass ein Tier, in casu ein Pferd, nach dem Erwerb durch den Wiederverkäufer von diesem *weiterverkauft* wird, ist ein Umstand, der für die Qualifizierung als Gebrauchtgegenstand ebenso wenig relevant ist. Auch das betrifft einen nicht verfahrensgegenständlichen Aspekt der Sonderregelung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie, nämlich die Lieferung durch steuerpflichtige Wiederverkäufer.

48. Entscheidend könnte hingegen der Umstand sein, dass der Gegenstand, hier also das Pferd, erst nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung durch den Wiederverkäufer selbst, weiterverkauft wird.

49. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass das vorlegende Gericht nicht die Frage nach der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung der Ausbildungstätigkeit stellt. Davon dürfte jedoch das Riksskatteverk ausgehen.

50. Aus den Akten geht nicht klar hervor, in welchem Zustand sich hier die Pferde im Zeitpunkt des Erwerbs bei den Privaten befanden, d. h., wie sie verwendet werden konnten. Während dem Skatterättsnämnd eher die Frage nach der Behandlung unausgebildeter Pferde gestellt wurde, geht Sten-

holmen in seiner schriftlichen Stellungnahme in diesem Vorabentscheidungsverfahren davon aus, dass es sich um den Erwerb von Springpferden handelt, die bloß weiter ausgebildet werden sollten.

51. Für den letztgenannten Fall kann man davon ausgehen, dass es sich um Pferde handelt, die — um Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie zu zitieren — „in ihrem derzeitigen Zustand ... erneut verwendbar“ sind. Sie sind dies vor und nach ihrer Ausbildung. Wie Stenholmen zu Recht ausführt, handelt es sich jeweils um dasselbe Pferd und um dieselbe Funktion. Solche Pferde sind daher im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie als „Gebrauchtgegenstände“ anzusehen.

52. Etwas anderes könnte man allerdings für Pferde annehmen, die zu einem anderen Zweck als dem, dem sie bisher dienten, ausgebildet werden. Das beträfe einmal den Fall, dass das Pferd überhaupt erst ange-ritten werden soll. Aber selbst bei Pferden, die schon einmal als Springpferde verwendet wurden, kann es durch bestimmte Umstände dazu kommen, dass sie — von ihrem jetzigen oder auch von einem anderen Reiter — nicht mehr als Springpferde verwendet werden können, vor allem nicht mehr auf Reitturnieren. Schließlich ist der — zugegebenermaßen seltenere — Fall zu nennen, dass Pferde vorher als Dressurpferde und dann als Springpferde verwen-

det werden oder umgekehrt. Oft geschieht dies aber ohne dazwischenliegende gesonderte Ausbildung.

53. Wieder eine andere Rechtsfrage wirft der Erwerb einer zusätzlichen Qualifikation auf, z. B. das Trainieren von Geländeprüfungen, also die Ausbildung zum Vielseitigkeitspferd.

54. Der Handel mit eingeschlossener Ausbildung von Pferden kann also sehr unterschiedliche Fallkonstellationen umfassen. Da aber der Gerichtshof in einem Vorabentscheidungsverfahren weder alle tatsächlich auftretenden Fälle noch den konkreten Sachverhalt zu lösen hat, können im Rahmen dieses Verfahrens nur allgemeine rechtliche Kriterien aufgestellt werden, die der nationale Richter bei der Anwendung auf den konkreten Sachverhalt zu berücksichtigen hat.

55. Für unseren vorliegenden Problembereich empfiehlt es sich, von der Unterscheidung in „Gebrauchtgegenstände“ und „neue“ Gegenstände auszugehen. Dazu ist auf das in diesem Verfahren mehrfach angesprochene Urteil in der Rechtssache Van Dijk's zu verweisen. Danach ist ein Gegenstand dann „neu“, „wenn ... ein Gegenstand entsteht, dessen Funktion sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung von derjenigen unter-

scheidet, die das ausgehändigte Material besaß“⁶.

56. Dieses Judikat könnte man nun dergestalt verallgemeinern, dass man den Funktionswechsel als Kriterium isoliert und zu einem allgemeinen Unterscheidungsmerkmal macht. Dagegen spricht allerdings der Umstand, dass das Urteil die Auslegung des Begriffes „hergestellt“ betraf. Und dass durch eine wie auch immer geartete Ausbildung ein neues Pferd hergestellt werden kann, ist nicht möglich.

57. Aber selbst wenn man auf den Funktionswechsel abstellt, erhebt sich die Frage, ob oder wann ein solcher bei Pferden vorliegt. So könnte man durchaus die — gerade von der allgemeinen Verkehrsauffassung gestützte — Meinung vertreten, dass Dressur-, Sprung- und Vielseitigkeitspferde wie auch Andalusier oder Pferde, die im Stil des Western-Reiten ausgebildet werden, dieselbe Funktion haben, nämlich generell als Reitpferde. Eine eigene Kategorie könnten hingegen Fahrpferde, Rennpferde oder Traber bilden. Dagegen spricht allerdings wieder der Umstand, dass alle diese Pferde auf einer noch abstrakteren Ebene dieselbe Funktion haben: sie dienen als Sportpferde. Davon zu unterscheiden wären die — seltener werdenden — Arbeitspferde. Wieder eine eigene Kategorie würden Pferde bilden, die wegen ihres Fleisches gehandelt werden.

6 — Urteil in der Rechtssache 139/84 (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 22.

58. Abgesehen von diesen Besonderheiten in Bezug auf die unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten von Pferden insgesamt stellt sich die Frage, was für die Beurteilung der Funktion maßgeblich ist: die Absicht des Verkäufers, die Absicht des Käufers (z. B. Erwerb zum Zweck der Teilnahme an Springbewerben ab einem bestimmten Niveau), die objektive Einsetzbarkeit des betreffenden Pferdes oder seine bisherige Verwendung.

59. Diese Umstände zeigen, dass das Kriterium des Funktionswechsels jedenfalls im Zusammenhang mit Tieren in der Praxis äußerst schwierige Abgrenzungsfragen aufwirft. Wegen der damit verbundenen Rechtsunsicherheit für die beteiligten Wirtschaftskreise erscheint ein solches Kriterium daher als nicht sehr tauglich.

60. Die Behandlung der bei einem Nichtsteuerpflichtigen von einem Unternehmer gekauften Pferde als Gebrauchsgüter entspricht dem mit der Einfügung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Dieses Ziel soll durch die Differenzbesteuerung sichergestellt werden.

61. Würden die Pferde nämlich nicht als Gebrauchsgüter im Sinne der fraglichen Bestimmung behandelt, würden sie — erneut in den Handel gebracht — erneut

voll besteuert werden. Demgegenüber blieben die Pferde, die direkt von einem Privaten an einen anderen Privaten verkauft würden, d. h. ohne Zwischenschaltung des ausbildenden Pferdehändlers, d. h. des Wiederverkäufers, nur mit der Steuer belastet, die beim Verkauf an den ersten Privaten angefallen ist. Diese unterschiedliche Behandlung würde zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Direktverkäufen und Verkäufen über den Handel führen⁷. Das zu vermeiden ist jedoch das Ziel von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie und die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers, wie sie aus der diese Sonderbestimmung einführenden Richtlinie 94/5 hervorgeht. Mangels einer Sonderbestimmung für den Pferdehandel ist die fragliche Regelung über Gebrauchsgüter daher auch auf Fälle wie den des Ausgangsverfahrens anwendbar.

62. Abschließend sei ergänzend darauf hingewiesen, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht dazu führt, dass der in der Ausbildung des Pferdes bestehende Mehrwert unbesteuert bleibt. Im Gegenteil, die Differenzbesteuerung setzt ja gerade an der Differenz, d. h. am Unterschiedsbetrag, an. Dieser ist umso höher, je höher der geschaffene Mehrwert ist, der im erzielten Verkaufspreis seinen Ausdruck findet. Damit ist sichergestellt, dass die Ausbildung

7 — Zu diesen negativen Wirkungen vor dem Hintergrund der alten Rechtslage siehe das Urteil vom 10. Juli 1985 in der Rechtssache 17/84 (Kommission/Irland, Slg. 1985, 2375, Randnrn. 14 und 17).

bei Pferden in derselben Weise berücksichtigt wird wie die in Artikel 26a Teil A Buchstabe d ausdrücklich vorgesehene Instandsetzung, wie sie etwa bei Antiquitäten vorgenommen wird.

63. Auf die zweite Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass ein Tier, das bei einer Privatperson (die kein Züchter ist) erworben und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird, als Gebrauchsgegenstand angesehen werden kann.

VI — Ergebnis

64. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, auf die Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

- „1 Ein Tier kann als Gebrauchsgegenstand im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage angesehen werden.
- 2 Ein Tier, das bei einer Privatperson (die kein Züchter ist) erworben und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird, kann als Gebrauchsgegenstand im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage angesehen werden.“